

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ»

Студентки 2 курсу освітнього
ступеня «магістр», 3 групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування» спеціалізації
«Облік, оподаткування та
оцінювання в бізнесі»

Мисніченко Дар'ї
Олександрівни

Науковий керівник
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Гарант освітньої програми,
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем

Кафедра обліку та оподаткування

Ступінь вищої освіти «магістр»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік, оподаткування та оцінювання в бізнесі»

Затверджую

Зав. кафедри _____ Фоміна О.В.

« _____ » _____ 201__ р.

**Завдання
на випускну кваліфікаційну роботу студентці**

Мисніченко Дар'ї Олександрівні

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: «Облік та оподаткування прибутку підприємства з надання послуг».

Затверджена наказом ректора від «18» січня 2019 р. № 139.

2. Строк здачі студентом закінченого роботи 15 листопада 2019 року.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи: дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та оподаткування прибутку підприємства, удосконалення методики обліку прибутку на ТОВ МЦ «Верум».

Об'єкт дослідження: процес обліку та оподаткування прибутку підприємства з надання послуг.

Предмет дослідження: сукупність теоретичних, методичних та практичних питань обліку та оподаткування прибутку підприємства.

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 (проекту) (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та механізм формування прибутку та його оподаткування

1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування прибутку

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ТОВ МЦ «Верум»

2.1. Оцінка організації обліку та оподаткування прибутку

2.2. Загальна характеристика методики бухгалтерського обліку прибутку та його оподаткування

2.3. Облік прибутку та його оподаткування для цілей управління

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ТОВ МЦ «Верум»

3.1. Напрямки удосконалення організації та методики обліку прибутку та його оподаткування

3.2. Розробка рекомендацій удосконалення управлінського обліку прибутку та його оподаткування

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ по р.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1	Наукова стаття	09.09.2019	
2	1 розділ	25.06.2019	
3	2 розділ	02.09.2019	
4	Попередній розгляд двох розділів	20.09.2019	
5	3 розділ	21.10.2019	
6	Попередній захист роботи	05.11.2019	
7	Подання завершеної роботи на кафедру	15.11.2019	

7. Дата видачі завдання «18» січня 2019 р.

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи
Бенько М.М. _____
9. Керівник гарант освітньої програми
Бенько М.М. _____
10. Завдання прийняв до виконання студент
Мисніченко Д.О. _____
11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

Відмітка про попередній захист _____

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу Випускна кваліфікаційна робота студентки Мисніченко Дар'ї Олександрівни може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Керівник гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.

Завідувач кафедри _____ Фоміна О.В.

« _____ » _____ 201 _____ р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ	6
1.1. Економічна сутність та механізм формування прибутку та його оподаткування	6
1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування прибутку	11
Висновки за розділом 1	16
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ТОВ МЦ «Верум»	17
2.1. Оцінка організації обліку та оподаткування прибутку	17
2.2. Загальна характеристика методики бухгалтерського обліку прибутку та його оподаткування	20
2.3. Облік прибутку та його оподаткування для цілей управління	29
Висновки за розділом 2	33
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ТОВ МЦ «Верум»	35
3.1. Напрямки удосконалення організації та методики обліку прибутку та його оподаткування	35
3.2. Розробка рекомендацій удосконалення управлінського обліку прибутку та його оподаткування	38
Висновки за розділом 3	42
ВИСНОВКИ	44
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47
ДОДАТКИ	54

ВСТУП

Актуальність дослідження. Кінцевою метою будь-якої підприємницької діяльності, у тому числі і діяльності підприємства з надання послуг, є отримання прибутку. Сучасні умови господарювання примушують суб'єкти господарювання швидко адаптуватися до змін ринкового середовища, уникати необґрунтованих ризиків, приймаючи управлінські рішення щодо формування, обліку та використання прибутку в цілому. На макрорівні прибуток є одним із критеріїв ефективної господарської діяльності підприємства і відображає результати його фінансово-господарської діяльності.

Починаючи зі звітності за 2015 рік підприємства при визначенні суми прибутку, що підлягає оподаткуванню і для цілей складання декларації з податку на прибуток підприємства використовують дані звіту про фінансові результати. Таким чином відбувається зближення методик визначення бухгалтерського та податкового прибутку, усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим законодавством та національними стандартами бухгалтерського обліку. З 1 січня 2019 року, підприємства, що за визначеними критеріями відносяться до групи великих підприємств ведуть бухгалтерський облік і складають звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (дод.А). А це потребує науково-методичних розробок щодо обчислення фінансових результатів діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку, поглиблення його аналітичності та розробки пропозицій щодо удосконалення обліку прибутку підприємства.

Робоча гіпотеза ґрунтується на твердженні, що якісне інформаційне забезпечення щодо обліку прибутку та його оподаткування, яке формується в системі бухгалтерського обліку, впливає на ефективність управління підприємством з надання послуг в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями визначення та відображення прибутку в обліковій системі займалися відомі вітчизняні вчені: Бланка І.О. [2], Безручук С.В. [1], Бутинець Т.А [4], Верига Ю. А. [6], Голов С.Ф. [9], Домбик О. М. [12], Загородній А.Г.[13], Іваненко В.О. [16], Івченко Л. В. [17], Килимнюк В. [21], Маценко Л.Ф. [27] Обиход К. О. [33], Тулуш Л.Д. [56] та багатьох інших як вітчизняних так і зарубіжних вчених.

Проте, на сьогоднішній день залишаються ряд не вирішених питань наукового та прикладного характеру, а саме: удосконалення комплексного підходу до обчислення.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та оподаткування прибутку підприємства, удосконалення методики обліку прибутку на ТОВ МЦ «Верум».

Визначена мета обумвила вирішення наступних завдань:

- дослідити економічну сутність та механізм формування прибутку та його оподаткування;
- визначені концептуальні засади обліку та оподаткування прибутку;
- оцінити організацію обліку та оподаткування прибутку підприємства з надання послуг на ТОВ МЦ «Верум»;
- надати загальну характеристику методики бухгалтерського обліку прибутку та його оподаткування;
- розглянути облік прибутку та його оподаткування для цілей управління;
- окреслити напрямки удосконалення організації та методики обліку прибутку та його оподаткування;
- розробити рекомендацій удосконалення управлінського обліку прибутку та його оподаткування.

Об'єктом дослідження- є процес обліку та оподаткування прибутку підприємства з надання послуг.

Предмет дослідження - це сукупність теоретичних, методичних та практичних питань обліку та оподаткування прибутку підприємства.

Інформаційною базою даного дослідження послужила первинна документація, реєстри обліку, звітність підприємства, нормативно – правові акти, а також наукові та бізнес-видання з обліку та оподаткування прибутку на підприємствах з надання послуг.

Методи дослідження. Методологічною та методичною основою роботи стали основні положення, які ґрунтуються на діалектичному підході до вивчення сучасного стану обліку та оподаткування прибутку. У процесі дослідження застосовувалися методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, статистичних порівнянь, вибіркового обстеження та групування. Також, застосовувалися такі методичні прийоми, як документалістика (для встановлення достовірності досліджуваної інформації); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків) та моделювання (для розробки загальної та прикладної моделі обліку та оподаткування прибутку підприємства з надання послуг).

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій для покращення організації бухгалтерського обліку прибутку підприємства ТОВ МЦ «Верум».

Апробація результатів дослідження. Окремі результати дослідження висвітлені у науковій статті «Облік прибутку підприємства з надання послуг», опублікованій у збірнику студентських наукових робіт (2019р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та механізм формування прибутку та його оподаткування

Прибуток - це основний показник ефективної діяльності підприємства. Необхідно розрізняти такі поняття як «прибуток» та «оподатковуваний прибуток». Визначення прибутку за міжнародними та національними нормативно-правовими документами наведено в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «прибуток»

Нормативний документ	Визначення
НП(С)БО 1 (п.3) [26]	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.
МСБО (Концептуальна основа п 4.60) [25]	Залишкова сума після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду.

Розкриття поняття "прибутку" різними джерелами наведено в дод.Б.

На формування величини прибутку впливають фактори, аналіз яких проводиться з метою визначення позитивних чи негативних їх впливів [24].

Як вітчизняні, так і зарубіжні вчені мають свої підходи до визначення поняття прибуток підприємства. Слід зазначити вагомий внесок у економічній науці відомого вченого Бланка І.О., який одним із перших в Україні використав поняття співвідношення ризику і доходу, визначає прибуток як мірило фінансового здоров'я підприємства, як втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення цієї діяльності [2].

Ми погоджуємося із сучасними дослідниками, які зазначають, що на прибуток підприємства мають вплив багато чинників, основними з яких є доходи і витрати. Крім того автор зазначає, що найважливіше питання управління процесом формування прибутку – це планування прибутку й інших фінансових результатів. Головною метою під час планування є максимізація доходів, що дає змогу забезпечувати фінансування більшого обсягу потреб підприємства в його розвитку. При цьому важливо виходити з величини чистого прибутку. Завдання максимізації чистого прибутку підприємства тісно пов'язане з оптимізацією величини податків, що сплачуються, у межах чинного законодавства, із запобіганням непродуктивним виплатам. Ще один чинник, який істотно впливає на розмір чистого прибутку, – це сукупні витрати на виробництво й збут продукції: собівартість реалізованої продукції, а також адміністративні витрати і витрати на збут[6;12;13].

З економічної теорії прибуток є складною економічною категорією, історичний погляд розуміння сутності, свідчить про неоднозначність її трактувань.

Сучасні теорії прибутку базуються на соціальних аспектах і ролі, що підвищується, політики держави, суспільних інститутів у розподілі економічних благ. Прибуток у цьому випадку розглядається як сукупність економічних благ, які одержують суб'єкти господарювання в результаті своєї діяльності. Прибуток завжди був і залишається основою госпрозрахункової діяльності, самофінансування, виробничого і соціального розвитку [10].

Аналіз зарубіжної економічної літератури дає змогу стверджувати, що найчастіше зустрічаються дві методики розрахунку прибутку:

- прибуток за звітний період являє собою різницю у вартості чистих активів на кінець і початок періоду. При цьому чисті активи визначаються вирахуванням із загальної вартості активів підприємства величини заборгованості третім особам;
- прибуток визначають за категоріями доходів і витрат і його розмір визначається як перевищення доходів над витратами або як різниця між

обсягом продажу за звітний період і сумою виробничих витрат та витрат розподілу [4;6;12;13].

Однак з впровадженням ринкових відносин, зміною умов господарювання і методів впливу держави на господарюючі суб'єкти права підприємств у всіх сферах їх діяльності значно розширилися. Це стосується і розподілу прибутку, розмір якого залежить від належного відображення господарських подій в бухгалтерському обліку.

Прибуток залишається в розпорядженні підприємства і використовується ним відповідно до напрямів, які визначені засновницькими документами з врахуванням обмежень, встановлених діючим законодавством. Отже, визначення напрямів використання прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом, структури статей його використання знаходиться у компетенції підприємства, його власників (засновників) [13].

Формування прибутку підприємства пов'язано зі здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Прибуток від операційної діяльності формується в результаті здійснення операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. На величину прибутку підприємства також впливають результати від фінансової та інвестиційної діяльності. До фінансової належить діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства, до інвестиційної – діяльність, пов'язана з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [4].

Джерелами формування загального прибутку підприємства є:

- прибуток від продажу основної продукції підприємства, який є головним складником загального прибутку;
- прибуток від продажу майна, що не використовується підприємством.

Під формуванням прибутку розуміють його створення в процесі господарської

діяльності підприємства. Управляти формуванням прибутку означає управляти обсягом реалізації продукції, тобто кількістю та ціною продукції, здійснювати діяльність з найменшими витратами. В процесі формування та використання прибутку виділяють [33]:

- валовий прибуток (збиток);
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- фінансовий результат до оподаткування;
- чистий фінансовий результат;
- інший сукупний дохід до оподаткування; – інший сукупний дохід після оподаткування; – сукупний дохід.

Ми погоджуємося із Смолінською С.Д., та Мельник Н.П. що підприємство постійно повинно визначати шляхи та резерви збільшення прибутку підприємства в умовах економічної кризи [54].

Щодо підприємств, які надають послуги, то прибуток - це частина чистого доходу, який безпосередньо отримують суб'єкти господарювання, після реалізації послуг. Тільки після надання послуг і визнання такого факту, чистий дохід приймає форму прибутку. Прибуток від надання послуг являє собою різницю між чистим доходом (після сплати податку на додану вартість) і повною собівартістю реалізованих послуг. Виходить, чим більше підприємство реалізує рентабельних послуг, тим більше отримає прибутків, тим краще його фінансовий стан [5;7].

Отже, під економічною сутністю податку на прибуток підприємств розуміють сукупність фінансових відносин між державою і платником податків з приводу вилучення частини прибутку у прямій залежності від його розміру з метою формування фінансової бази держави для виконання останньою своїх соціально-економічних функцій.

Механізм формування прибутку підприємства наведено дод. В.

Податок на прибуток – це прямий, загальнодержавний податок, який є основним бюджетоутворюючим податком [24, с. 137]. Платниками цього податку можуть бути як резиденти, так і нерезиденти.

Платниками-резидентами є суб'єкти господарювання, а саме юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

Платниками-нерезидентами є юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України; постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Згідно ст. 134 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування визнається:

– прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на податкові різниці;

– дохід за договорами страхування, визначений згідно з пп. 141.1.2 п. 141.1 ст. 141 Податкового кодексу;

– дохід нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.4 ст. 141 Податкового кодексу, з джерелом походження з України;

– дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.8 ст. 141 Податкового кодексу;

– дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор, крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.5 ст. 141 Податкового кодексу [38].

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкта оподаткування. Базова (основна) ставка податку становить 18% [38].

Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків) за останній річний звітний період, не перевищує 20 мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років), визначені, відповідно до положень ПКУ, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу [30, с. 147].

Основними функціями податку на прибуток є: фіскальна, регулююча та стимулююча. Так, податок на прибуток підприємств має важливе фіскальне значення через значну питому вагу надходжень від податку на прибуток у бюджету держави. Проте, в нинішніх умовах спостерігається стійка тенденція до поступового зменшення бюджетного значення податку на прибуток підприємств і збільшення – прибуткового податку з громадян.

Світовий досвід оподаткування прибутку підприємств наведено в дод.Г.

Отже, існують різні підходи до формування прибутку підприємства: бухгалтерський підхід, який передбачає, що прибуток формується як різниця між виручкою від реалізації продукції (товарів, послуг) і поточними витратами виробництва; економічний підхід передбачає, що прибуток формується як різниця між виручкою від реалізації та поточними витратами виробництва (реалізації), а також витратами втрачених можливостей, основою яких є альтернативний процентний дохід на капітал [35].

1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування прибутку

На формування прибутку підприємства впливають:

- результати, тобто ефективність його фінансово-господарської діяльності;
- сфера діяльності;

- галузь господарства;
- установлені законодавством умови обліку фінансових результатів [35].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про формування прибутку на підприємствах з надання послуг і розкриття її у фінансовій звітності визначається положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Основні нормативні джерела регулювання обліку прибутку підприємств з надання послуг (дод. Д.) можна розділити на 3 групи (рис. 1.1).



Рис.1.1. Класифікація нормативних документів, що регулюють підприємницьку діяльність з надання послуг

Джерело: складено за [35].

Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

Усі нормативні документи, що регулюють питання обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності представлені п'ятьма рівнями на рис. 1.2.

На першому рівні знаходиться Конституція України, в якій визначена основа правової бази України, на якій будується діяльність всіх підприємств незалежно від форм власності, проголошуються права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян в Україні. Використовується для забезпечення діяльності підприємства[21].

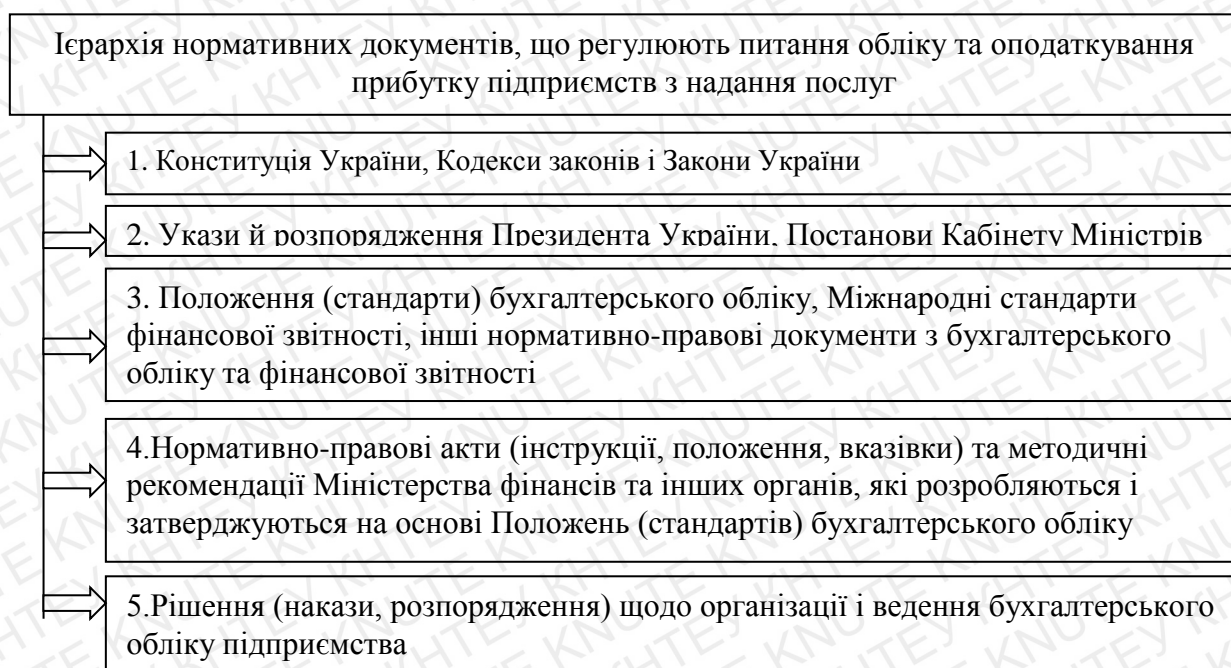


Рис. 1.2. Класифікація нормативних документів, що регулюють питання обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності [35]

Нормативним документом, що регламентує загальні засади обліку прибутку підприємств є закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., який визначає правові засади регулювання, організації, ведення, бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні. Він дає визначення активів та зобов'язань, розкриває мету та основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності [42].

Податкове регулювання формування прибутку підприємств з надання послуг здійснюється Податковим кодексом України, що визначає об'єкт оподаткування, платників податку, ставку податку на прибуток, а також методику його розрахунку [38].

Другим рівнем нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування прибутку підприємств з надання послуг є укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету Міністрів.

Постанова КМУ «Про затвердження Порядку провадження господарської діяльності та правил господарського обслуговування на ринку споживчих товарів» від 15.06.2006 р. №833 визначає загальні умови провадження господарської діяльності, основні вимоги до господарської мережі, господарства і господарського обслуговування громадян, які придбавають товари для власних побутових потреб у підприємств, установ, організацій незалежно від організаційно-правової форми і форм власності [46].

Наказ МФУ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.1999 р. встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку доходів. Планом рахунків передбачений рахунок 70 "Дохід від реалізації" [48].

На третьому рівні регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємств з надання послуг знаходяться Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), які розроблені відповідно до міжнародних (стандартів) бухгалтерського обліку.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Доходи», затвержене наказом МФУ від 29.11.1999 р. визначаються методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації та її розкриття в фінансовій звітності [45].

Методологічні основи формулювання в бухгалтерському обліку інформування про затрати товариства та розкриття якої в фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати»[40].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в

складі Балансу (форма 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма 2-мс) та порядок заповнення його статей. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

На сьогодні в Україні застосовуються як МСФЗ, так і національні П(С)БО. МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» також трактує відображення витрат за договорами; продажу з правом повернення; надання гарантій; визначає роль принципала та агента; визначає нереалізовані права покупців; первинний платіж, що не відшкодовується, а також деякі пов'язані витрати; ліцензування договорів зворотної купівлі; кон-сигнаційні угоди; угоди про продаж з виставлянням рахунка й відкладеним постачанням; прийняття товару покупцем.

Четвертий рівень регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку підприємств з надання послуг включає методичні рекомендації, інструкції та вказівки. Зокрема, Інструкція застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух капіталу, активів, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств [19].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011р. [48];

На п'ятому рівні, знаходяться накази та розпорядження. Згадаємо Наказ Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів №193, який затверджено Міністерством статистики України від 21.06.1999 [50].

Концептуальні засади обліку та оподаткування прибутку підприємств з надання послуг визначені нормативно-правовими актами, які окреслюють межі можливої поведінки суб'єктів господарювання в сфері надання послуг. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що

підприємство при здійсненні обліку вибирає економічно доцільну для себе лінію поведінки, але при цьому воно змушене рахуватися з іншими суб'єктами господарювання, державою, суспільством.

Висновки за розділом 1

За результатами дослідження економічної сутності прибутку та механізму його оподаткування можна зробити наступні висновки:

1. Кожне підприємство, у тому числі і підприємство, що надає послуги, прагне максимізувати свій прибуток, що можливо лише за умови існування оптимальної системи оподаткування.

2. Податок на прибуток підприємств є важливим інструментом фіскальної політики держави, який регламентує порядок формування та вилучення частини прибутку для законодавчо закріпленої категорії платників у централізований фонд грошових ресурсів держави. Даний податок є атрибутом ефективної системи регулювання взаємовідносин суб'єктів господарювання з бюджетом та інвестиційних процесів у країні і точність та повнота розрахунків залежить від рівня організації обліку на підприємстві.

3. Розбіжності в податковому та бухгалтерському обліку прибутку підприємств в Україні зведені до мінімуму за рахунок внесення відповідних змін у методологію визначення прибутку, який є об'єктом оподаткування. Проте виникають різниці, які відображаються як податкові різниці та знаходять своє відображення у податковій звітності підприємства.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ТОВ МЦ «Верум»

2.1. Оцінка організації обліку та оподаткування прибутку

Організація обліку є одним з найбільш відповідальних етапів створення підприємства і його підготовки до здійснення господарської діяльності. Організація бухгалтерського обліку передбачає два основних етапи:

- визначення форми ведення обліку на підприємстві;
- організація ведення обліку і складання фінансової та податкової звітності.

Зокрема, В.В. Сопко зазначав, що “організація бухгалтерського обліку – це система методів, способів і заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток” [51, с. 58].

При організації обліку прибутку підприємств, що надають послуги слід врахувати загальні підходи до визначення прибутку підприємства. Так відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дещо змінено порядок відображення у звітності фінансових результатів, але суть перелічених показників прибутку та порядок їх визначення і відображення в обліку практично не змінилася. На сьогодні, сума чистого прибутку підприємства формується шляхом послідовного додавання до чистого доходу від реалізації інших доходів звичайної діяльності (операційних, фінансових, інвестиційних тощо) і вирахування відповідних їм витрат. Але, суми цих доходів і витрат можуть визначатися по-різному, що може суттєво впливати на кінцевий показник прибутковості підприємства [26].

Організація обліку прибутку на ТОВ МЦ «Верум» здійснюється відповідно до законодавчих актів та облікової політики підприємства, яка має значний вплив на формування фінансового результату підприємства. Внутрішнім нормативним документом, в якому визначається порядок ведення обліку на підприємстві, методи та способи організації і ведення обліку

(положення облікової політики), які використовуються з метою складання та подання фінансової звітності, є наказ про облікову політику підприємства. Документ розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником з метою організації бухгалтерського обліку відповідно до нормативно-правових актів України та внутрішніх вимог власників.

Документування є важливим елементом в ланцюзі функціонування бухгалтерського обліку. Адже без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Відповідно до ч. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [42]. Слід зазначити, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення, він має бути складений під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. При цьому господарська операція має на увазі дію або подію, що викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Облік прибутку підприємства з надання послуг ТОВ МЦ «Верум» передбачає визначення переліку первинної документації, рахунків бухгалтерського обліку та специфіки відображення господарських операцій в облікових регістрах підприємства.

Відповідно до ст. 9 Закону про бухгалтерський облік [42], підставою для бухгалтерського обліку операцій з надання послуг та визнання доходів є первинні документи: акт про надання послуг, який фіксує факт здійснення господарської операції. На підприємстві ТОВ МЦ «Верум» акти про надання послуг складаються під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

Основні види документів, які використовуються на підприємстві ТОВ МЦ

«Верум» наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Первинні документи для обліку прибутку від надання послуг ТОВ МЦ «Верум»

Назва первинного документа	Зміст первинного документа	Особливості використання на ТОВ МЦ «Верум»
1	2	3
Договір про надання послуг	Відображає основні умови надання послуг	На підприємстві використовуються два основні види договорів: <ul style="list-style-type: none"> - надання послуг (коли підприємство надає разові послуги); - підряду (коли підприємство надає ресторанні послуги на постійній основі)
Акт виконаних послуг	Відображає факт та вартість наданих послуг	На підприємстві використовуються два основні види актів наданих послуг: <ul style="list-style-type: none"> - типовий акт наданих послуг (для договорів з надання послуг); - акт для договорів підряду (на відміну від типового акту там передбачено додаткові умови)
Рахунок на сплату наданих послуг	Документ – платіжна вимога на оплати	На підприємстві рахунки виставляються клієнтам за умови необхідності внесення ними часткової передоплати за надані послуги
Касовий чек	Документ, що підтверджує проведення операції через РРО	На підприємстві форма фіскального чек відповідає вимогам фіскальної дисципліни та містить усі необхідні реквізити
Предчек (зустрічна накладна)	Документ, що підтверджує отримання замовлення від клієнта	На підприємстві форма предчеку має усі необхідні реквізити, необхідні для ідентифікації окремих замовлень відвідувачів

Також на підприємстві ТОВ МЦ «Верум» затверджено керівником та головним бухгалтером спеціальний порядок складання та надання первинних документів від операцій з надання консультаційних послуг – графік документообігу (дод.Р). Відповідно до облікової політики підприємства, первинні та зведені облікові документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;

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

Організація та ведення фінансового обліку прибутку є надзвичайно важливим аспектом у точному визначенні результатів діяльності підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність та інші показники, які свідчать про ефективність функціонування компанії.

Існуюча практика обліку прибутку підприємства, у тому числі і підприємства, що надає послуги, потребує удосконалення та пошуку шляхів оптимізації аналітичного обліку складових, що мають прямий вплив на прибуток підприємства. Розробка робочого плану рахунків для конкретного підприємства визначена нами, як удосконалення аналітичного обліку доходів, витрат, пов'язаних з наданням послуг, які мають прямий вплив на розмір прибутку чи збитку підприємства.

2.2. Загальна характеристика методики бухгалтерського обліку прибутку та його оподаткування

Прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства з надання послуг, розраховується у декілька етапів. Перший етап передбачає визначення чистого доходу від реалізації послуг шляхом коригування доходів від реалізації послуг на суму непрямих податків та інших вирахувань з доходу. У разі, якщо підприємство, крім послуг ще займається реалізацією товарів, то на цьому етапі визначаються і чисті доходи від їх реалізації.

На фінансовий результат прямий вплив має такий показник, як собівартість реалізації, тому на другому етапі отриманий результат коригується

на собівартість реалізованих послуг та товарів. За результатами розрахунків визначається валовий прибуток чи збиток від реалізації.

На третьому етапі валовий прибуток збільшується (зменшується) на суму іншого операційного прибутку (збитку), який отримується від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційної оренди активів, операційної курсової різниці, отримання штрафів, пені тощо.

На четвертому етапі визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності як різниця між результатом, отриманим на третьому етапі, та величиною адміністративних витрат і витрат на збут.

Але, крім реалізації послуг, підприємство може отримувати ще й доходи від фінансової та інвестиційної діяльності, а також визнавати і відображати витрати, пов'язані зі здійсненням таких видів діяльності підприємства. Тому наступним кроком для формування даних про прибуток підприємства є порівняння доходів і витрат фінансової та іншої діяльності, що дає можливість визначити окремо фінансовий результат від їх здійснення.

На останньому етапі розрахунків, підприємства визначають загальний розмір фінансового результату, що дорівнює сумі фінансових результатів, визначених за окремими видами діяльності. І тільки загальна сума фінансового результату в подальшому приймається до уваги при визначенні та розрахунку податку на прибуток підприємства [5].

Але, описані процедури визначення фінансового результату як окремого виду діяльності, так і загального розміру прибутку чи збитку за звітний період, потребують відображення інформації у системі рахунків бухгалтерського обліку. Така облікова інформація в подальшому забезпечує формування як даних для прийняття різних управлінських рішень, так і формування різних видів звітності.

За правилами, визначеними як у національних, так і у міжнародних стандартах, протягом звітного періоду облік доходів і витрат ведеться на відповідних рахунках доходів і витрат, а в кінці звітного загальні суми доходів і витрат списуються на відповідні субрахунки.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для обліку фінансових результатів призначено рахунки 7 класу "Доходи і результати діяльності" та 9 класу "Витрати діяльності", а також рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунок 79 "Фінансові результати" призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

791 "Результат операційної діяльності";

792 "Результат фінансових операцій";

793 "Результат іншої діяльності".

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки:

441 "Прибуток нерозподілений";

442 "Непокриті збитки",

443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" [19].

З цією метою підприємства, щомісячно, визначають фінансовий результат підприємства в такій послідовності (дод. П, С):

1. Дані рахунків, на яких обліковуються доходи підприємства, отримані від операційної, фінансової і іншої діяльності, спочатку відображені на

рахунках класу 7 «Доходи», списувались в кредит субрахунків 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій» і 793 «Результат від іншої діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати»;

2. Дані рахунків, на яких обліковуються витрати підприємства від операційної, фінансової і іншої діяльності, узагальнені на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» та класу 8 «Витрати за елементами», списувались в дебет субрахунків 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій» і 793 «Результат від іншої діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати»;

3. Шляхом порівняння дебетових і кредитових оборотів по субрахунках 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій» і 793 «Результат від іншої діяльності», визначається сальдо по дебету або кредиту названих субрахунків.

У разі, якщо визначали сальдо по кредиту цих субрахунків, то підприємство у звітному періоді отримало прибуток від операційної, фінансової і іншої діяльності відповідно. У свою чергу, отримане дебетове сальдо говорить про збитковість відповідних видів діяльності за звітний період.

За Податковим кодексом України, у разі якщо підприємство отримало прибуток до оподаткування, то необхідно нарахувати податок на прибуток. Для обліку розрахунків за податком на прибуток використовують субрахунок 641 «Розрахунки за податками».

Податок на прибуток підприємств є одним із видів прямого податку. Він має значне фіскальне значення, чим відрізняється від аналогічних податків в економічно розвинутих країнах. Це обумовлено перш за все пропорціями в розподілі ВВП, які склалися історично: основну масу доходів бюджету становили надходження від державних підприємств і досить незначну - податки з населення. Податок на прибуток підприємств має широкі можливості для регулювання і стимулювання підприємницької діяльності. За допомогою цього податку держава може здійснювати стимулюючий вплив на розвиток окремих галузей або регіонів, на виробництво пріоритетних товарів, робіт, послуг, на

пожвавлення інвестиційної та інноваційної діяльності та розвиток конкурентних відносин тощо [21].

Податок на прибуток є загальнодержавним податком і сплачується до бюджету за ставкою 18%.

Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток», з метою визначення суми податку на прибуток, що підлягає нарахуванню та перерахуванню до бюджету, підприємство розраховує два показники прибутку:

1) обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за звітний період;

2) податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [41].

У системі рахунків нарахування поточного податку на прибуток відображають за кредитом за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками в кореспонденції з дебетом рахунків:

- 98 «Податок на прибуток» — у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками;

- 17 «Відстрочені податкові активи» - у разі нарахування поточного податку на прибуток з відображенням відстрочених податкових активів;

- 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» - у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок списання раніше нарахованих відстрочених податкових зобов'язань.

Сальдо, накопичене на субрахунках 791, 792 і 793, підлягає списанню на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Процедура частоти закриття субрахунків визначається обліковою політикою підприємства, але є обов'язковою у кінці фінансового року.

Закриття сальдо субрахунків до 79 «Фінансові результати», у кінці фінансового року їх сальдо здійснюють у такому порядку:

- отриманий підприємством прибуток від операційної, фінансової і іншої діяльності (кредитове сальдо по субрахунках 791 «Результат операційної

діяльності», 792 «Результат фінансових операцій» і 793 «Результат від іншої діяльності») - відносять на збільшення нерозподіленого прибутку (зменшення непокритого збитку) та при цьому складають бухгалтерський запис : Дебет т 791, 792, 793 Кредит 441 (442);

- збиток від операційної, фінансової і іншої діяльності — спрямовують на зменшення нерозподіленого прибутку (збільшення непокритого збитку) записами:

Дебет 441 (442) Кредит 791, 792, 793.

Сума чистого прибутку залишається в розпорядження підприємства, а сума збитку поточного року зменшує розмір власного капіталу і може бути погашена в наступному році за рахунок суми отриманого прибутку [53].

Власники підприємства, як суму чистого прибутку так і суму непокритого збитку, затверджують на зборах акціонерів або власників підприємства [53].

Якщо статутом підприємства передбачено відрахування до резервного капіталу або вимога законодавства, то необхідно виконати ці вимоги, визначити розмір відрахувань і відобразити у бухгалтерському обліку записом:

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» Кредит 43 «Резервний капітал». У подальшому використання коштів резервного фонду буде відображатися записами:

- дебет 43 «Резервний капітал» кредит 442 «Непокриті збитки» - на суму покриття збитків;

- дебет 43 «Резервний капітал» кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» - в частині нарахованих дивідендів власниками привілейованих акцій за умови, що в поточному році підприємство отримало збиток.

У разі, якщо власники приймають рішення про виплату дивідендів, спрямовують прибуток на збільшення зареєстрованого капіталу, на благодійність, то суми направлені на названі цілі відображають записами:

- Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» Кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» - на суму нарахованих дивідендів;
- Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» Кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» - на суму, направлену на збільшення статутного капіталу;
- Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» - на суму, направлену на благодійність та інші потреби.

Після розподілу прибутку, загальна сума розподіленого прибутку списується і в бухгалтерському обліку відображається записом:

Дебет 441 «Прибуток нерозподілений» Кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» .

Надання послуг з метою оподаткування — це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (пп. 14.1.185 ПКУ). Простіше кажучи, під послугами слід розуміти все те, що не можна назвати товаром, у т. ч. й виконання робіт (підрядних робіт). Надалі в статті під послугами розумітимемо також роботи, тому що правила оподаткування цих договорів є абсолютно ідентичними.

Доходи від надання послуг визнаються доходами операційної діяльності на підставі п. 135.4.1 ПКУ. Підприємство, що надає послуги, визначає доходи за методом нарахування, тобто виручку від реалізації робіт, послуг відображає у податковому обліку в момент складання акта чи іншого документа, оформленого відповідно до чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Витрати, понесені підприємством з метою надання послуг (виконання робіт), відображають як собівартість робіт, послуг на підставі пп. 138.1.1 ПКУ.

За правилами п. 138.4 ПКУ витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнають витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [38]. Операції з надання послуг та виконання робіт є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з пп. «б» та «е» п. 185.1 ПКУ. У табл. 2.2 наведено кореспонденцію рахунків з відображення податкових зобов'язань від надання послуг на підприємстві ТОВ МЦ «Верум».

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з відображення в обліку податкових зобов'язань від надання послуг ТОВ МЦ «Верум» на умовах передоплати

№ п/п	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Відображення податкових зобов'язань від надання ресторанних послуг за передоплатою					
1	Отримано кошти від орендаря (задача в оренду приміщення)	Виписка банку	311 «Грошові кошти в нац. валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	12 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Разрахунки з ПДВ»	2 000

Відповідно до п. 188.1 ПКУ, база оподаткування ПДВ операцій з надання послуг оренди караоке-бару та більярду на підприємстві ТОВ МЦ «Верум» визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості (у разі здійснення контрольованих операцій - не нижче від звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 ПКУ). При цьому ціна на послуги оренди приміщень може переглядатися керівництвом ТОВ МЦ «Верум» на щоквартальній основі. До складу договірної (контрактної) вартості послуг оренди приміщень, відповідно до цінової політики ТОВ МЦ «Верум», включають вартість матеріальних і нематеріальних активів, що входять до складу пакету послуг.

Послуги підприємства ТОВ МЦ «Верум», які надаються його клієнтам, є об'єктом оподаткування ПДВ на загальних підставах. І за наявності належним чином оформленої податкової накладної (п. 198.6 ПКУ) та (якщо необхідно)

zareєстрованої в Єдиному реєстрі (п. 201.10 ПКУ) контрагент ТОВ МЦ «Верум» як одержувач таких послуг матиме право на податковий кредит з ПДВ. Згідно з пп. «б» п. 186.3 ПКУ, місцем постачання послуг ТОВ МЦ «Верум» є місце реєстрації закладу[38].

Варто розглянути випадок з відображення в обліку податкових зобов'язань від надання послуг (задача в оренду приміщення) на підприємстві ТОВ МЦ «Верум» на умовах післяплати (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з відображення в обліку податкових зобов'язань від надання послуг ТОВ МЦ «Верум» на умовах після плати

№ п/п	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Відображення податкових зобов'язань від надання ресторанних послуг із подальшою оплатою					
1	Підписано акт наданих послуг (задача в оренду приміщення)	Акт наданих послуг	361 «Розрахунки з покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	24 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Разоразунки з ПДВ»	4 000

Податковий кредит у процесі надання послугу ТОВ МЦ «Верум» виникає за датою сплати (нарахування) податку за зобов'язаннями, що їх отримувач послуг включає до податкової декларації попереднього періоду. Підтвердженням цього є податкова накладна, виписана бухгалтером ТОВ МЦ «Верум», яка згідно з п. 201.12 ПКУ є документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту для операцій постачання послуг [38]. Умовою віднесення послуг до податкового кредиту є використання отриманих та оплачених послуг у господарській діяльності ТОВ МЦ «Верум» та в оподатковуваних операціях.

Відповідно до загального правила визначення місця постачання послуги з

п. 186.4 ПКУ, місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 ПКУ. Послуги, які отримує покупець-резидент, не перераховані у згаданих пунктах. Тож місцем постачання зазначених послуг буде місце реєстрації агента-нерезидента, тобто за межами митної території України. Відповідно, об'єкта оподаткування ПДВ, а точніше імпорту послуг на митній території України, немає, і підприємство-резидент не повинне нараховувати собі ПЗ згідно з п. 187.8 ПКУ [38].

Прибуток є основним чинником, який впливає на можливість забезпечення функціонування багатьох програм підприємства, пов'язаних як із розширенням потужностей чи поліпшенням якості продукції, так і зміцненням конкурентної позиції, виходом на нові ринки збуту, появою нових замовників послуг.

2.3. Облік прибутку та його оподаткування для цілей управління

Важливе значення при прийнятті управлінських рішень щодо розширення видів послуг, що надаються підприємством, є їх рентабельність. Для прийняття рішень використовують більш деталізовану інформацію, що відображена на рахунках та субрахунках обліку доходів і витрат, які мають вплив на фінансовий результат. З цією метою у додатках до облікової політики, підприємства повинні затверджувати робочі плани рахунків, які дають змогу оцінити з яким фінансовим результатом буде реалізований окремий вид послуг і в подальшому приймати ефективні управлінські рішення щодо припинення надання послуг, які є збитковими і таким чином, зменшують загальний фінансовий результат – прибуток, або збільшують збитки підприємства.

Ключовими завданнями управління формуванням прибутку підприємства є [53]:

- визначення основних джерел його формування;

- забезпечення максимізації величини прибутку з урахуванням ресурсного потенціалу підприємства та ринкової кон'юнктури;
- забезпечення оптимального співвідношення між рівнем прибутковості підприємства та допустимим рівнем ризику;
- забезпечення максимізації ринкової вартості підприємства;
- забезпечення ліквідності активів та платоспроможності підприємства;
- забезпечення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства у довгостроковому періоді тощо.

Основним інформаційним джерелом управління прибутком підприємства з надання послуг є управлінський облік. Під системою управлінського обліку на підприємстві слід розуміти спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам для прийняття оперативних (тактичних) і прогнозних (стратегічних) управлінських рішень.

Мета і завдання системи управлінського обліку реалізуються через функції, які мають тісно взаємодіяти з функціями управління (табл. 2.4).

Основними завданнями системи управлінського обліку є підготовка інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;
- посилення керованості підприємства і створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку й утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей системної організації реалізації завдань, що стоять перед кожним підприємством [54].

Таблиця 2.4

Взаємозв'язок функцій управління і управлінського обліку [9]

Функції управління	Джерела інформації	Функції управлінського обліку
1	2	3
Перспективне планування	Прогнозні розрахунки, аналітична оцінка	Формування альтернатив майбутнього розвитку підприємства, надання допомоги в прийнятті рішень
Поточне і оперативне планування	Плани, кошториси; розрахунки, прогнози	Надання допомоги в плануванні; стимулювання результатів діяльності персоналу
Організація і мотивація	Графіки, розрахунки, звіти	Забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями
Облік	Первинні документи, облікові реєстри, форми звітності	Вимірювання і відображення операцій; класифікація затрат та калькулювання собівартості; дослідження поєдинки затрат, оцінка ресурсів і майна
Контроль	Первинні документи, облікові реєстри, звіти, аналітичні таблиці	Акцентування уваги керівників на відхиленнях; оцінка відповідності прийнятих рішень перспективним напрямом розвитку підприємства
Аналіз	Звіти, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки	Надання допомоги в прийнятті управлінських рішень

За результатами управлінського обліку формується управлінська звітність.

- Основними вимогами до складання управлінської звітності є:
- доцільність – інформація повинна відповідати певній меті;
- рентабельність – витрати на підготовку інформації не повинні перевищувати вигоди від її використання;
- об'єктивність – інформація повинна бути підготовлена і подана таким чином, щоб вона не була упередженою;
- адресність – інформація повинна бути доведена до відповідального виконавця з використанням найбільш ефективних методів;
- стислість – інформація повинна бути чіткою, не містити нічого зайвого;
- оперативність – інформація повинна бути готова до того часу, коли вона необхідна;

- співставність – у більшості випадків інформація повинна бути співставною за часом та за підрозділами підприємства [55].

При проведенні дослідження питання управлінського обліку прибутку, вважаємо за потрібне ввести та затвердити наказом керівника підприємства моделювання бюджетів витрат та доходів, як основних показників, що формують прибуток підприємства (табл. 2.5, табл.2.6).

Таблиця 2.5

Бюджет витрат підприємства

Найменування	Місяць бюджетного періоду						Всього
	1	2	3	4	5	6	
Адміністративні витрати:							
- Витрати пов'язані з оплатою праці							
- Відрахування на соціальні заходи							
- Амортизаційні відрахування і ремонт основних засобів							
- Орендна плата за приміщення							
Витрати на збут (за видами)							
Інші операційні витрати (за видами)							
Всього витрат:							

Джерело: складено за матеріалами ТОВ МЦ «Верум».

Таблиця 2.6

Бюджет доходів підприємства

Найменування	Місяць бюджетного періоду						Всього
	періоду						
	1	2	3	4	5	6	
Дохід від реалізації послуг							
Інші операційні доходи (за видами)							
Всього доходів							

Джерело: складено за матеріалами ТОВ МЦ «Верум».

Для ведення ефективного управлінського обліку на підприємстві обов'язковою умовою є якісне інформаційне забезпечення. Управлінська інформаційна система (УІС) є інтегрованою звітною системою, призначеною

для допомоги менеджерам у плануванні, здійсненні і контролі діяльності організації. Вона готує звіти на основі даних, отриманих з багатьох систем здійснення операцій та із зовнішнього оточення організації. Концентрує їх, щоб зробити ці дані більш придатними для інформаційних менеджерів

Найбільш потужними рішеннями для комплексної автоматизації системи управлінського обліку на підприємстві є продукти, побудовані на базі концепції ERP, наприклад SAP R / 3, Oracle Applications, “Галактика” та інші. Ядром в таких системах є інструменти Business Intelligent (BI).

У BI-системи залучені програмні засоби наступних класів: засоби побудови сховищ даних (datawarehousing); системи оперативної аналітичної обробки (OnLine Analytical Processing, OLAP); інформаційно-аналітичні системи (Enterprise Information Systems, EIS); засоби інтелектуального аналізу даних (data mining); інструменти для виконання запитів і побудови звітів (query and reporting tool) [3].

Згідно критеріїв визначення розмірів підприємства ТОВ МЦ «Верум» є мікропідприємством, тому директор не вбачає доречним використовувати вищенаведені програми. Для формування управлінських звітів використовуються програми «Microsoft Word», «Microsoft Excel», «1С:Бухгалтерія 7.7»

Висновки до розділу 2

На підставі дослідження сучасного стану і удосконалення обліку прибутку підприємства з надання послуг можна зробити наступні висновки:

1. Визначено, що фінансовий облік є основою інформаційної системи підприємства, яка складається з багатьох процесів, таких як: реєстрація, обробка, накопичення, зберігання та передача необхідної інформації відповідним користувачам. Важливою ділянкою обліку є визначення прибутку шляхом порівняння доходів з витратами звітного періоду. В роботі

охарактеризовано необхідне документальне забезпечення з обліку прибутку, надано характеристику рахунків, які використовуються для обліку прибутку, методичку обліку доходів, витрат і фінансових результатів, яка використовується на досліджуваному підприємстві. Зроблено висновок, що облік прибутку ведеться відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

2. При дослідженні управлінського обліку прибутку було зроблено висновки про те, що управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне. Надано висновок, що при управлінському обліку формується власна система прибутку, яка включає набагато ширший склад показників, ніж у фінансовому обліку, і диференційована залежно від характеру об'єкта, ефективність діяльності якого оцінюється. Об'єктами управлінського обліку зазвичай виступають центри відповідальності (витрат, доходів, прибутку). Запропоновані для впровадження на досліджуваному підприємстві бюджети операційних витрат й операційних доходів.
3. В роботі наведено розроблено управлінські форми звітності, які можуть застосовуватися не лише на підприємствах з надання послуг, але й на підприємствах інших галузей. Зокрема, запропоновано скласти Бюджет доходів та Бюджет витрат за звітними періодами, а також Форма внутрішнього звіту в розрізі послуг та контрагентів (дод.У).
4. Встановлено, що Існуюча практика обліку прибутку підприємства, у тому числі і підприємства, що надає послуги, потребує удосконалення та пошуку шляхів оптимізації аналітичного обліку складових, що мають прямий вплив на прибуток підприємства. Розробка робочого плану рахунків для конкретного підприємства визначена нами, як удосконалення аналітичного обліку доходів, витрат, пов'язаних з наданням послуг, які мають прямий вплив на розмір прибутку чи збитку підприємства.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ
ПІДПРИЄМСТВА З НАДАННЯ ПОСЛУГ НА ТОВ МЦ «Верум»

3.1. Напрямки удосконалення організації та методики обліку прибутку та його оподаткування

Сучасне нормативно-правове забезпечення на високому рівні регламентує порядок формування прибутку підприємств з надання послуг. Як самостійну вагому складову, слід виокремити внутрішні регулятивні документи окремого господарюючого суб'єкта (облікову політику, накази, розпорядження тощо).

Результати дослідження викладені в попередніх розділах дозволяють виділити два принципові підходи до розрахунку прибутку підприємства:

- метод порівняння доходів і витрат (метод "витрати-випуск") - передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто визначається різниця між доходами і витратами понесеними для їх отримання у визначеному звітному періоді;
- метод зміни чистих активів - проводиться визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між вартістю власного капіталу на кінець та на початок звітного періоду (якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то господарюючий суб'єкт отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [15]).

Такі підходи знайшли відображення в основних вітчизняних нормативних документах, що регламентують порядок формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств: НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

Пріоритетними напрямками організації бухгалтерського обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності господарюючого суб'єкта є: правильне визначення, та достовірна оцінка, їх виокремлення за кожною класифікаційною групою, правильне, повне документальне оформлення, своєчасне відображення в облікових регістрах, надання повної і достовірної

інформації для контролюючих органів та потреб управління. З метою доцільності збереження чи зміни відображення в обліку операцій, пов'язаних з фінансовими результатами діяльності, слід розглянути діючий порядок в Україні паралельно з міжнародною практикою [24].

Характерною відмінністю відображення в обліку доходів за міжнародними та національними стандартами є відсутність жорсткої регламентації. Так, суб'єкти господарювання в країнах з ринковою економікою мають право на власний розсуд показувати або валовий дохід або тільки чистий дохід. У межах міжнародної практики, дохід формується за підсумками таких операцій як: реалізація продукції; надання послуг; використання активів підприємства іншими сторонами, що призводить до виникнення доходів у вигляді процентів, дивідендів, роялті. Відповідно до П(С)БО 15 "Дохід", не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; — надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти [39].

Згідно з МСБО 18 [31] до доходів не відносяться ті з них, що формуються внаслідок таких операцій як: страхова діяльність; угоди про оренду; дивіденди, пов'язані з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі; зміни у справедливій вартості фінансових активів, фінансових зобов'язань, а також їх ліквідація; зміни у вартості інших поточних активів; первісного

визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; видобування корисних копалин.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. Вона повинна бути достовірною (правдивою). Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди, фінансові звіти різних підприємств [32].

У примітках до фінансової звітності окремого підприємства має бути представлена така інформація:

- облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності;
- розподіл доходу за кожною групою доходів;
- сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів;
- частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

Запропоновані удосконалення значно підвищують аналітичність облікової інформації про прибуток підприємств з надання послуг, що необхідна як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам для різних цілей, а також сприятиме значному спрощенню співставлення доходів та витрат. Окреслені проблеми обумовили необхідність розробки рекомендацій з удосконалення управлінського обліку прибутку та його оподаткування для обґрунтованого інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо управління підприємством сфери надання послуг.

3.2. Розробка рекомендацій удосконалення управлінського обліку прибутку та його оподаткування

Першочерговими завданням управління прибутком підприємства з надання послуг, завдяки яким досягається його головна мета,

- оцінка динаміки абсолютних показників фінансових результатів (прибутку і рентабельності);
- визначення напрямку і розміру впливу окремих факторів на суму прибутку та рівень рентабельності;
- виявлення та оцінка можливих резервів зростання прибутку й рентабельності;
- розробка заходів щодо використання виявлених резервів [53].

Проблема повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку витрат і доходів є однією з основних проблем обліку фінансових результатів. Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських фінансові результати формуються в розрізі окремих видів діяльності, кожному з яких притаманні певні доходи і витрати. Діючий при цьому принцип нарахування та відповідності доходів і витрат одночасно з високим ступенем деталізації даних створює зручну для складання фінансової звітності систему, яка є максимально наочною для управлінських прийняття рішень.

Досліджуючи облік прибутку, спостерігаємо існування безліч дискусійних питань, зокрема, на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формування фінансових результатів. Формування фінансових результатів може змінюватись залежно від цілей розвитку підприємства.

Якщо підприємство загалом націлено на високі темпи розвитку, збільшення обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів є високі темпи їхнього зростання. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним

рівнем рентабельності або навіть збитковою діяльністю, то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентроване на отримання такої суми, що забезпечує поточну платоспроможність.

А якщо в основу діяльності підприємства покладено інтереси власників, то цільовою настановою формування кінцевих фінансових результатів є такі показники, як рентабельність інвестиційного або власного капіталу [59].

Від результатів аналізу підприємства залежить його подальший розвиток. Керівники на основі отриманих даних можуть зробити висновок про можливість впровадження нового виду продукції чи зміни в структурі виробництва, інвестори ж оцінюють доцільність вкладення коштів в дане підприємство. Звичайно, при аналізі фінансових результатів використовується і інша інформація, зокрема, більш аналітична, поглиблена інформація, яка надається в облікових регістрах бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат, дані бухгалтерського Балансу (Звіту про фінансовий стан), де міститься інформація про нерозподілений прибуток (непокритий збиток) підприємства на звітну дату. Також для аналізу використовуються планові показники доходів, витрат і фінансових результатів. Таким чином, сучасний підхід до аналізу прибутку підприємства ґрунтується, безсумнівно, на якості інформаційного забезпечення, яка прямо залежить від досконалості облікової політики підприємства..

Важливою складовою облікової політики підприємств сфери послуг, які впливають на формування фінансових результатів є елемент визнання доходу. У світовій практиці найпоширенішими методами визнання доходів є метод нарахування і касовий метод. В сучасних умовах господарювання кожен із виділених методів має свої переваги та недоліки. Відповідно до чинного законодавства, суб'єкти господарювання застосовують метод нарахувань. Найбільш доцільним та економічно обґрунтованим є використання касового методу, оскільки він містить менше ризиків в діяльності, а також стимулює розвиток розрахункового ринку на макрорівні та прискорення оборотності оборотних коштів на мікрорівні.

Результати теоретичного та практичного дослідження засвідчують [58] доцільність ведення обліку доходів за місцями виникнення (центрами доходів), оскільки певні центри відповідальності можуть надавати послуги окремо. Це дає змогу побудувати систему обліку доходів за окремими бізнес-процесами.

З метою забезпечення менеджменту підприємства достовірною інформацією про рух грошових потоків від одержаних доходів, пропонуємо застосовувати класифікацію доходів за видами надходження коштів (готівковий та безготівковий спосіб). При цьому, слід враховувати вимоги Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», який визначає оплату послуг платіжною картою через термінал – готівковою операцією.

Чіткий поділ доходів від різних видів послуг дає змогу ефективніше побудувати облік як належну інформаційну складову системи управління, що сприяє у формуванні достовірної інформації та дає можливість оперативно впливати на зміни в структурі доходів за видами послуг, а також ефективно проводити внутрішній контроль та оперативний аналіз. З цією метою пропонуємо застосовувати інтегрований підхід до робочого плану рахунків обліку, шляхом відкриття аналітичних рахунків з урахуванням особливостей діяльності та виділених нами класифікаційних ознак. Для цього до рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» відкрити аналітичні рахунки у розрізі структурних підрозділів і видами послуг, що надаються ними. Це дасть змогу сформувати аналітичну інформацію про суми отриманих доходів не лише за центрами відповідальності, а й за видами послуг, що надаються суб'єктом бізнесу. Таким чином, запропоновані напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг підприємств сфери обслуговування забезпечать системність до визначення та відображення належної інформації щодо діяльності відповідного центру у розрізі наданих послуг, що виступатиме основою для прийняття ефективних управлінських рішень.

При розробці та затвердженні облікової політики щодо обліку прибутку на ТОВ МЦ «Верум» виникло чимало проблем та розбіжностей, серед яких можна виділити наступні:

- відсутність єдиних, загальноприйнятих методичних положень щодо організації обліку прибутку для суб'єктів господарювання в розрізі окремих груп підприємств (відповідно до класифікації видів діяльності), однакових за організаційно-правовою формою, технологічними процесами, специфікою господарської діяльності;

- розмежування видів доходу та витрат на підприємствах з однаковими кодами відповідно до КВЕД з чітко визначеними критеріями поділу видів діяльності на: операційну, фінансову та інвестиційну з урахуванням положень П(С)БО та МСФЗ;

- відсутність єдиних підходів щодо вибору змісту облікової політики;

- самостійний вибір суб'єктами господарювання методів оцінки доходу, амортизації, вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів може призвести до отримання неспівставної інформації про фінансовий стан суб'єктів господарювання;

- подальшого вдосконалення вимагає уточнення принципів та підходів щодо віднесення витрат до конкретної їх складової; уточнення і конкретизації методичних засад класифікації та обліку витрат звітного періоду;

- перелік та порядок віднесення на фінансові результати доходів та витрат від надзвичайних подій.

Для вирішення цих питань реколюмендується ТОВ МЦ «Верум» здійснити наступні заходи:

- розробити класифікацію доходів, враховуючи галузь, до якої відноситься суб'єкт господарювання, особливості його основної діяльності;

- розробити єдину класифікацію видів діяльності та відповідно до цієї класифікації розмежування доходів та витрат за видами діяльності з узгодженням положень МСФЗ та П(С)БО. Мета такого удосконалення – приведення системи обліку у відповідність до вимог ринкової економіки з

урахуванням стану світових фінансових ринків. Обов'язково слід врахувати наявність таких факторів, як: вид діяльності підприємства, вплив податкової політики; національні особливості розуміння та сприйняття системи обліку як цінності для суспільства; користувачі та мета, яку вони ставлять перед обліком;

– неврегульованість облікової методології передбачає розробку та запровадження єдиної методики розрахунку доходів та витрат від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;

– для різних видів діяльності підприємств – сформувати документацію та систему реєстрів обліку відповідно до специфіки їх діяльності;

– передбачати лише ті чи інші ризики, страхові відшкодування, враховуючи ризики виробничого процесу та здійснення господарської діяльності, ризики територіального розташування суб'єктів господарювання тощо [54].

Висновки за розділом 3

Дослідження напрямків удосконалення організації та методики обліку прибутку та його оподаткування дозволило сформувати основні підходи та розробити рекомендації.

Обґрунтовано, що ефективність господарської діяльності підприємства незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми, галузевих особливостей, масштабів діяльності тощо значною мірою залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. Це потребує постійного вдосконалення фінансового й управлінського обліку, в тому числі й обліку доходів, витрат і фінансових результатів, що можливе в рамках дослідження теоретичного та практичного аспектів їх побудови й забезпечується правильного формування прибутку підприємства.

Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток підприємств в Україні досягнута за рахунок внесення відповідних змін у методологію визначення прибутку, який є об'єктом оподаткування. З врахуванням цього, підприємствам необхідно поглибити аналітичний облік щодо визначення різниць, які враховуються при визначенні податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, а це потребує дотримання правил визначення загального розміру прибутку підприємства.

ВИСНОВКИ

Якісне інформаційне забезпечення щодо обліку прибутку та його оподаткування, яке формується в системі бухгалтерського обліку, впливає на ефективність управління підприємством з надання послуг в цілому.

Проведене дослідження щодо обліку та оподаткування прибутку підприємств з надання послуг дозволило сформулювати наступні результати:

1. Аналіз зарубіжної економічної літератури дає змогу стверджувати, що найчастіше зустрічаються дві методики розрахунку прибутку:

- прибуток за звітний період являє собою різницю у вартості чистих активів на кінець і початок періоду. При цьому чисті активи визначаються вирахуванням із загальної вартості активів підприємства величини заборгованості третім особам;
- прибуток визначають за категоріями доходів і витрат і його розмір визначається як перевищення доходів над витратами або як різниця між обсягом продажу за звітний період і сумою виробничих витрат та витрат розподілу.

2. Формування прибутку підприємства пов'язано зі здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Прибуток від операційної діяльності формується в результаті здійснення операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. На величину прибутку підприємства також впливають результати від фінансової та інвестиційної діяльності. До фінансової належить діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства, до інвестиційної – діяльність, пов'язана з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

3. Порядок формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств регламентують НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової

звітності", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

4. При організації обліку прибутку підприємств, що надають послуги слід врахувати загальні підходи до визначення прибутку підприємства. Так відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дещо змінено порядок відображення у звітності фінансових результатів, але суть перелічених показників прибутку та порядок їх визначення і відображення в обліку практично не змінилася. Сума чистого прибутку підприємства формується шляхом послідовного додавання до чистого доходу від реалізації інших доходів звичайної діяльності (операційних, фінансових, інвестиційних тощо) і вирахування відповідних їм витрат. Але, суми цих доходів і витрат можуть визначатися по-різному, що може суттєво впливати на кінцевий показник прибутковості підприємства.

5. Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку ведеться на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку. Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки: 441 "Прибуток нерозподілений"; 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді".

6. При дослідженні управлінського обліку прибутку було зроблено висновки про те, що управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне. Надано висновок, що при управлінському обліку формується власна система прибуку, яка включає набагато ширший склад показників, ніж у фінансовому обліку, і диференційована залежно від характеру об'єкта, ефективність діяльності якого оцінюється. Об'єктами управлінського обліку зазвичай виступають центри відповідальності (витрат, доходів, прибутку). Запропоновані для впровадження

на досліджуваному підприємстві бюджети операційних витрат й операційних доходів.

7. В роботі наведено розроблено управлінські форми звітності, які можуть застосовуватися не лише на підприємствах з надання послуг, але й на підприємствах інших галузей. Зокрема, запропоновано скласти Бюджет доходів та Бюджет витрат за звітними періодами.

8. Встановлено, що Існуюча практика обліку прибутку підприємства, у тому числі і підприємства, що надає послуги, потребує удосконалення та пошуку шляхів оптимізації аналітичного обліку складових, що мають прямий вплив на прибуток підприємства. Розробка робочого плану рахунків для конкретного підприємства визначена нами, як удосконалення аналітичного обліку доходів, витрат, пов'язаних з наданням послуг, які мають прямий вплив на розмір прибутку чи збитку підприємства.

9. Обгрунтовано, що ефективність господарської діяльності підприємства незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми, галузевих особливостей, масштабів діяльності тощо значною мірою залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. Це потребує постійного вдосконалення фінансового й управлінського обліку, в тому числі й обліку доходів, витрат і фінансових результатів, що можливе в рамках дослідження теоретичного та практичного аспектів їх побудови й забезпечується правильного формування прибутку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безручук С.В. Договір про надання послуг з бухгалтерського обліку: проблеми формування змісту / С.В. Безручук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2016. - №3. – 182-186
2. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А.Бланк // -К.: "Ника - Центр". - 2002. – С. 544
3. Білоусова І. Проблеми впровадження системи фінансового обліку контролю на підприємствах з використанням сучасних програмних продуктів / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2014. - №5. – С.30-34
4. Бутинець Т.А. Виявлення відхилень, умов та причин їх виникнення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. - 2010. – №3(53). – С.7-12
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закладів. – 6-те вид., доп. і перероб / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2013. – с. 321
6. Верига Ю. А. Особливості фінансового обліку витрат в господарських підприємствах споживчої кооперації / Ю. А. Верша., Н. В. Фірсова // Фінанси, облік і аудит: зб. наук, праць / відп. ред. В. Г. Лінник. - К.: КНЕУ. - 2012. - С. 105-112.
7. Вістяка Т. Фінансовий контролінг в системі управління підприємством / Т. Вістяка // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. - 2014. - № 1. - С. 68-70
8. Высочин И.В. Управление товарооборотом в системе экономического управления предприятием розничной торговли / И.В. Высочин // Экономика и предпринимательство. - 2013. – № 3 (32). – С. 258-264

9. Голов С.Ф., та ін. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практик. Посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2013. – с. 289
10. Гончарук О.В., Кныш М.И., Шопенко Д.В. Управление финансами на предприятии. Учебное пособие. – Х.: Дмитрий буланин, 2002 – 264 с.
11. Гранина Вікторія «Бизнес-Нострадамусы» [Електронний ресурс] // Український діловий тижневик "Контракты", № 30 від 28-07-2003 - Режим доступу: <http://kontrakty.com.ua/show/rus/article/10/302003370.html>
12. Домбик О. М. Облік доходів і результатів діяльності підприємств / П. О. Куцик, О. М. Домбик // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журнал. - 2016. – № 1. – С. 26-32.
13. Загородній А.Г., та ін. Фінансовий словник. - 4-те вид., випр. та доп. / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. - К.: Т-во "Знання", КОО; Львів: Вид-во Львів, банк, ін-ту НБУ, 2013. – 427с.
14. Зарубин С. Оперативный контроллинг [Електронний ресурс] / С. Зарубин // Журнал "[Финансовый директор](#)", №7, 2012 – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/finance/fin092.html>
15. Захарченко В.О., та ін. Систематизація методів оцінки фінансового стану підприємства / В.О. Захарченко, С. І.Счасна // Фінанси України. - 2012. - №1. - с. 137-144
16. Іваненко В.О. Облік прибутку підприємства / В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова // Вісник ЖДТУ. – 2014. – №5). – С. 42-48.
17. Івченко Л. В. Удосконалення обліку прибутку на підприємствах сфери послуг/ Л. В. Івченко // Економічний вісник НГУ. – 2007. – № 2. – С. 71–75.
18. Іллюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на господарських підприємствах / Н.П. Іллюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2014. - № 2 (53). – С. 61-64
19. Інструкція застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

- №291 [Електронний ресурс] // Затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.2008 р. – Режим доступу: rada.gov.ua
20. Квартальна декларація з податку на прибуток 2018: заповнення основної частини [Електронний ресурс] // Податкова звітність – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7183-deklaratsya-z-podatku-na-pributok-za-kvartal-2018-roku-zapovnennya-osnovno-chastini>
21. Килимнюк В. Еволюція податку на прибуток. Його місце і роль в економіці підприємства / В.Килимнюк // Економіка підприємств. - 2017. - №1. – с. 47-49
22. Кислий В.М. Логістика: теорія та практика: навч. посіб. / В.М. Кислий, О.А. Біловодська, О.М. Олефіренко. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 360 с.
23. Литвин М.И. Применение матричных балансов для оценки финансового состояния предприятия / М.И. Литвин // Финансы. - 2013. - №3 - с. 34-39
24. Лігоненко Л.О. Методологія діагностики банкрутства підприємства і напрямки її вдосконалення / Л.О. Лігоненко // Фінанси України. – 2013. - №8. – С. 136-147.
25. Концептуальна основа фінансової звітності / – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 № 73 – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
27. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками» / Л.Ф. Маценко // Економіка і суспільство. - 2017. - №12. – С. 701-706
28. Мелень О.В. Організація бухгалтерського обліку: теоретичні аспекти / О.В. Мелень // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. - 2017. - № 6. – С. 353-359

29. Міжнародний стандарт фінансового обліку (IAS) 18 «Виручка. Приклади застосування» [Електронний ресурс] // Нормативні документи – режим доступу: <http://www.ifrs.org.ua/msfo-ias-18-vy-ruchka-primery-primeneniya/>
30. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс] // Нормативні документи – режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRS-forSMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>
31. МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями»: Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board, IASB), дійсний від 01 січня 2018 [Електронний ресурс] // Нормативні документи – режим доступу: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000636
32. Новікова І. Програмне та інформаційне забезпечення системи планування / І. Новікова // Актуальні проблеми економіки. - 2012. - № 9. - С. 45-48
33. Обиход К. О. Облік доходів від надання послуг науковими установами / К. О. Обиход // Економічний вісник університету. - 2016. - Вип. 28(1). - С. 61-67.
34. Озеран В. О. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку / В. О. Озеран, Т. В. Попітін // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 16. - С. 92-98.
35. Ольшанська М.В., Зірич К.Р. Порівняльна характеристика основних податків в Україні та Польщі // Вісник НУВГП. 2017. 124-133 с.
36. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] // Статистичні дані – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
37. Офіційний сайт Міністерства фінансів в Україні [Електронний ресурс] // Статистичні дані – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
38. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Затверджений ВРУ від 2010 р., зі змінами та

- доповненнями – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. Міністерством юстиції України від 14.12.1999 № 860/4153 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Витрати» : затв. Міністерством юстиції України від 14.12.1999 № 860/4153 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів від 28.12.2000 № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
42. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] // Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV – Режим доступу: rada.gov.ua
43. Про затвердження Інструкції про облік роздрібного товарообороту і реалізації товарів [Електронний ресурс] // Наказ КМУ N 389 від 28.12.96 – Режим доступу: rada.gov.ua
44. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] // Мінфін України; Наказ, Положення від 12.04.2013р. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
45. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] // Мінфін України; Наказ, Положення від 29.11.1999 № 290, поточна редакція від 27.06.2013р.– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
46. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадань, нестачі (псування) матеріальних цінностей [Електронний ресурс] // Постанова КМУ від 22.01.1996 р. №116 – Режим доступу: rada.gov.ua
47. Про затвердження Порядку провадження господарської діяльності та правил господарського обслуговування на ринку споживчих товарів

- [Електронний ресурс] // Постанова КМУ від 15.06.2006 № 833 – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>
48. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] // Мінфін України; Наказ, План від 09.12.2011 № 1591 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
49. Про затвердження Правил роздрібної торгівлі непродовольчими товарами [Електронний ресурс] // Наказ Міністерства економіки від від 19.04.2007 № 104 – режим доступу: rada.gov.ua
50. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [Електронний ресурс] // Мінстат; Наказ, Форма типового документа від 21.06.1996 № 193 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96>
51. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
52. Савченко А.М., Гудим І.А. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал : сучасні реалії та перспективи // Інвестиції: практика та досвід. № 11. 2018. 66-69 с.
53. Стрішенець О. М. Аналітичні підходи до управління прибутком на підприємстві. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки 2. -2018 с.18-25
54. Смолінська С.Д., Мельник Н.П. Шляхи та резерви збільшення прибутку підприємства в умовах економічної кризи. Молодий вчений N 1(53),2018
55. Сухорукова М. О. Фіскальна політика в умовах глобальної інституалізації: Україна та досвід зарубіжних країн [Електронний ресурс] / М.О. Сухорукова // ScienceRise. - 2016. - № 7(1). - С. 50-54. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/text_2016_7%281%29__9;
56. Тулуш Л.Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні [Електронний ресурс] / Тулуш Л.Д., Скітецька І.М. // «Молодий

вчений» - 2017 – Режим
доступу: molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/3/196.pdf;

57. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [Електронний ресурс] // Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>

58. Цигилик І.І., та ін. В. Організація обліку прибутку підприємства / І.І. Цигилик, О.І. Мозіль, Н.В. Кірдякіна // Актуальні проблеми економіки. - 2014. – №3(45), - С. 117-121с.

59. Швец В.М. Анализ эффективности системы управления доходами / В.М. Швец // Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. - 2011. - №5. - С. 15-19

ДОДАТКИ

Додаток А

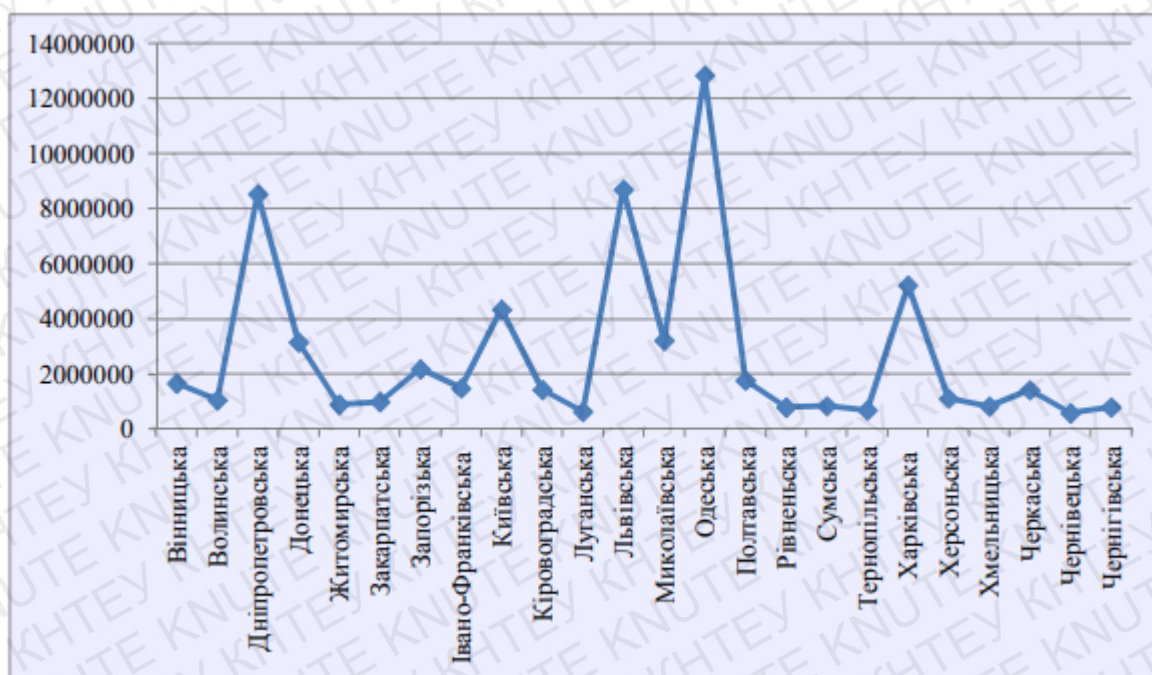


Рис. 1. Обсяг реалізованих послуг в Україні підприємствами сфери послуг, тис. грн. у 2018 р.

Джерело: складено за [36].

Розкриття поняття "прибутку" різними джерелами

Джерело	Визначення
Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами - визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду (визначених згідно зі статтями 135 – 137 Податкового Кодексу), на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду (визначених згідно зі статтями 138 – 143 Податкового Кодексу), з урахуванням правил, встановлених статтею 152 Податкового Кодексу
Мочерний С.В.	Прибуток – це сума коштів, на яку дохід підприємства перевищує витрати
Бандурко О.М.	Прибуток підприємства – це перевищення доходів, від його діяльності над сумою видатків, він являє собою єдину форму його власних нагромаджень
Завгородній В.П.	Прибуток – це економічна категорія, різниця між валовимиторгом (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво і реалізацію продукції
Савицька Г.В.	Прибуток – це частина чистого доходу, створеного в процесі виробництва та реалізованого в сфері обігу, який безпосередньо отримують підприємства
Осовська Г.В., Юшкевич О.О.	Прибуток – перевищення доходів від продажу товарів та послуг над витратами на виробництво і продаж цих товарів; один із найважливіших показників фінансових результатів господарської діяльності підприємства, підприємця. Прибуток обчислюється як різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності та сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність у грошовому вираженні.
Ільчук М.М., Іщенко Т.Д.	Прибуток визначається зменшенням суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.
Климко Г.Н.	Прибуток у розумінні В.Петті та частина продукту, яка залишається після відрахування заробітної плати. А.Сміт під прибутком розумів дохід промислового капіталіста, що залишився після сплати ренти земельному власнику і відсотка власнику грошового капіталу. Д.Рікардо виявив протилежну залежність між прибутком та земельною рентою, між заробітною платою і прибутком. Яка частина продукту сплачується у формі заробітної плати дуже важливе питання при вивченні прибутку
Філімоненков О.С.	Прибуток – це частина вартості додаткового продукту, додатковий продукт, виражений у грошах частина чистого доходу, одна з його форм.

Джерело: складено за [13, 38, 52].

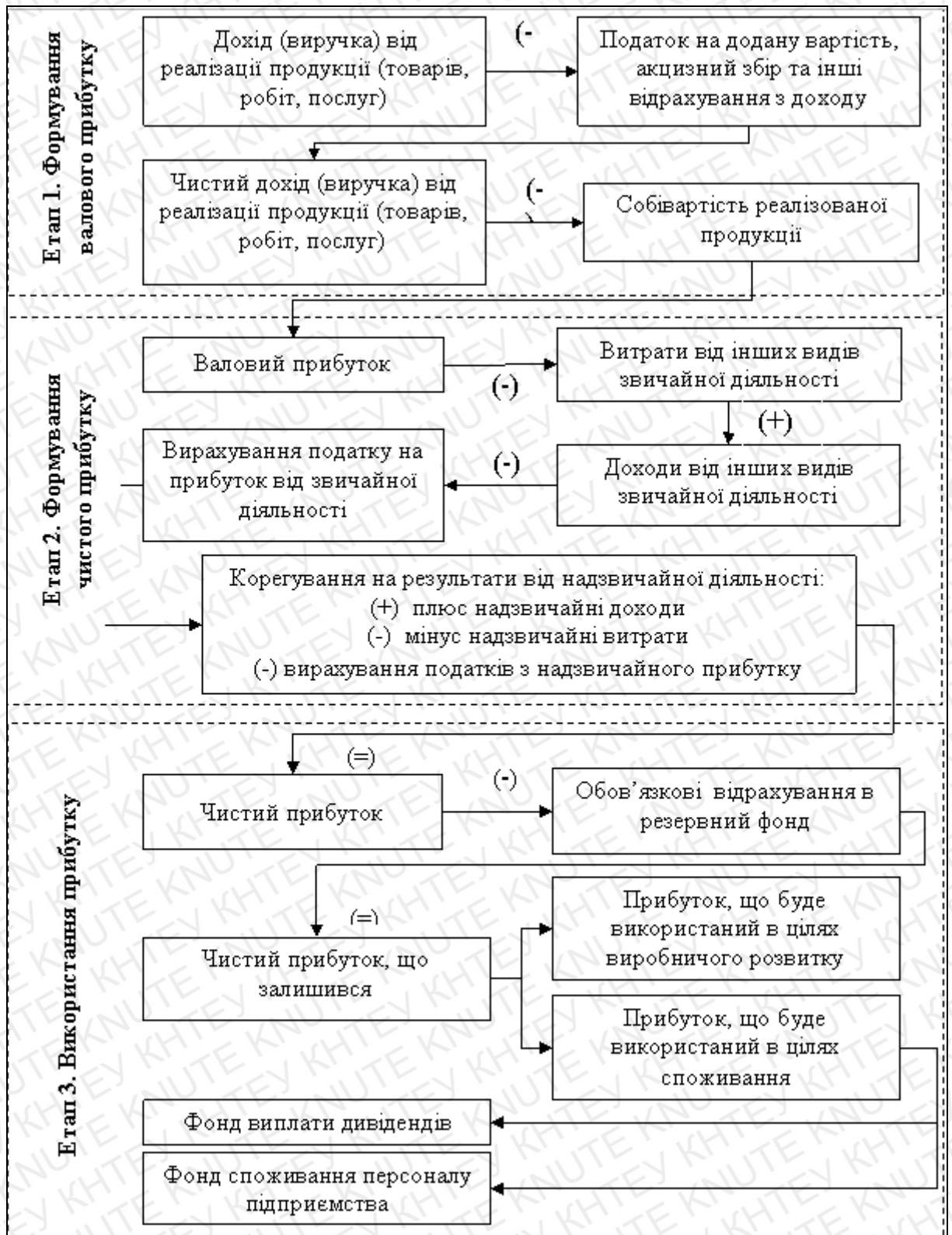


Рис.1. Механізм формування і використання прибутку

Джерело: складено за [52].

Світовий досвід оподаткування прибутку підприємств

Країна	Стислий опис оподаткування податком на прибуток
Японія	Основу всіх податкових надходжень в держбюджет Японії – близько 70% – складають прибутковий податок та корпоративний податок. Сплачується він щорічно на всі види доходів, отриманих протягом календарного року. В Токіо вона може сягати більше 40%.
Болгарія	З 2007 року ставка податку на прибуток знижена до 10%. В Болгарії податком на прибуток обкладається прибуток фірм, який не підпадає під єдиний податок. Він вноситься до республіканського та місцевого бюджетів. Ставка податку до республіканського бюджету залежить від розміру річного прибутку.
Великобританія	Податок на прибуток – фіскально й соціально найбільш важливий податок у Великобританії. Він передбачає низку пільг. Величина знижок щорічно індексується в залежності від рівня інфляції. До того ж у Великобританії існує принцип побудови та нарахування податку на прибуток, який розподіляє дохід на певні групи (шедули) в залежності від джерела отриманого доходу. Діє всього 5 груп, кожна така група оподатковується за особливим принципом і названа в порядку англійського алфавіту: А, С, D, E, F.
Італія	При визначенні величини оподаткованого доходу загальний дохід (прибуток) зменшується на суми витрат на орендну плату; сплату процентів за іпотечний кредит; видатків на лікування й освіту; пожертвування на користь церкви, благодійних організацій, наукових і культурних установ та деякі інші затрати. Ставки податку в Італії – 10, 22, 26, 33, 40, 45, 50%. Платниками прибуткового податку з юридичних осіб, що справляється за ставкою 36%, є промислові підприємства, комерційні організації, фінансово-кредитні установи, в тому числі їх філіали за кордоном. Об'єкт оподаткування – чистий дохід у формі нерозподіленого прибутку.
Казахстан	Основними найбільш важливими і концептуальними моментами Податкового кодексу Казахстану є такі норми, які стосуються податку на прибуток: - поетапне зниження ставки корпоративного прибуткового податку, а саме: до 20% – у 2009 році, до 17,5% – у 2010 році і до 15% – у 2011 році; - інвестиційні податкові преференції надаються лише з корпоративного прибуткового податку.
Німеччина	Податок на прибуток корпорацій (корпоративний податок) – податок на фактично отриманий прибуток корпорацій (компаній) усіх форм власності. З 1 січня 2004 року максимальна ставка корпоративного податку знижена до 28,5%.
США	Великим федеральним податком є податок на прибуток корпорації. Цим податком оподатковується валовий перерозподільний прибуток корпоративного бізнесу. Прибуток у розмірі 50 тис. дол. оподатковується за максимальною ставкою – 34%.

Продовж. дод .Г

Країна	Стислий опис оподаткування податком на прибуток
Швеція	Найбільш важливий вид національного податку в Швеції – прибутковий податок. Він розподіляється на три категорії: податок на трудові доходи фізичних осіб, майновий та корпоративний. Корпоративний податок стягується з підприємств за ставками в межах від 20 до 30%.
Канада	База даного податку складається з валового доходу. Ставки податку на доходи корпорацій диференційовані в залежності від статусу і категорії платника. <ul style="list-style-type: none"> - загальна ставка – 28% чистого доходу (прибутку); - ставка для виробничих підприємств – 24%; - для дрібних корпорацій, які знаходяться у власності канадців, – 12%. Ставки податку залежать від типу підприємства і коливаються в межах від 0,3 до 0,5% вартості капіталу. Великі корпорації сплачують додатковий податок у розмірі 0,175% від вартості капіталу, що складається з простих акцій, запасів, позик, облігацій, векселів, закладних.

Джерело: складено за [21].

Таблиця 1

Характеристика діючої нормативно - правової бази з обліку та оподаткування прибутку пвдприємств з надання послуг

№ пор .	Нормативний документ	Проблемні питання	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1	2	3	4
1	Податковий кодекс України [електронний ресурс] – режим доступу: rada.gov.ua	визначає засади податкового регулювання операцій з безготівкових розрахунків між контрагентами	У розділі 2 при дослідженні формування податкових зобов'язань у процесі розрахунків з покупцями і замовниками
2	Господарський кодекс України України [електронний ресурс] – режим доступу: rada.gov.ua	визначає нормативні засади здійснення господарської діяльності підприємством	У розділі 1 при характеристиці підприємства
3	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ МФУ N 246 від 20.10.99[електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99?info=1	визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про реалізації товарів (товарних запасів) і розкриття її у фінансовій звітності	Положення стандарту використано у розділі 2 при характеристиці особливостей обліку доходів від операційної діяльності
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 " Доходи ": Наказ МФУ N 290 від 29.11.99[електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності	Положення стандарту використано у розділі 2 при характеристиці особливостей обліку доходів від операційної діяльності
5	Міжнародний стандарт фінансового обліку (IAS) 18 «Виручка. Приклади застосування»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 01.01.2012 [електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності	Положення стандарту використано у розділі 2 при характеристиці особливостей обліку доходів від операційної діяльності
6	Міжнародний стандарт фінансового обліку (IAS) 2 «Запаси. Приклади застосування»: Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 01.01.2012 [електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws	визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про реалізації товарів (товарних запасів) і розкриття її у фінансовій звітності	Положення стандарту використано у розділі 2 при характеристиці особливостей обліку доходів від операційної діяльності

1	2	3	4
7	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996 – XIV від 16.07.1999 р. [електронний ресурс] – режим доступу: rada.gov.ua	визначає правові засади регулювання, організації, ведення, бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні. Він дає визначення активів та зобов'язань, розкриває мету та основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	У розділі 1 при характеристиці системи обліку підприємства
8	Закон України «Про аудиторську діяльність» №3125-IX від 22.04.93 р. [електронний ресурс] – режим доступу: rada.gov.ua	регулює порядок та принципи аудиторської діяльності. Встановлює загальні передумови аудиту безготівкових розрахунків	У розділі 3 при характеристиці системи аналізу та контролю формування доходів операційної діяльності
9	Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13	визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб	У розділі 1 при характеристиці підприємства та аналізі фінансової звітності
10	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 [електронний ресурс] – режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx	у цих Методичних рекомендаціях розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу	У розділі 1 при характеристиці підприємства
11	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 [Електронний ресурс] – режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537	визначає рекомендації щодо облікової політики підприємства, в тому числі в сферу організації обліку безготівкових розрахунків	У розділі 2 при характеристиці системи первинного обліку формування доходів операційної діяльності
12	Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова НБУ №22 від 21.01.2004 [Електронний ресурс] - режим доступу: rada.gov.ua	визначено загальні положення та правила організації безготівкових розрахунків в Україні	У розділі 1 при характеристиці первинних документів що використовуються для формування доходів операційної діяльності

Продовж. дод. Д

1	2	3	4
13	Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291 [електронний ресурс] – режим доступу: rada.gov.ua	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, для узагальнення інформації про наявність та рух грошових активів Планом рахунків передбачений рахунок 31 „Грошові кошти”, 30 «Грошові кошти у касі»	У розділі 1 при характеристиці підприємства
14	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість": Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку Мінфін України; Наказ, Положення від 08.10.1999 № 237 [Електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99	регламентує порядок відображення в обліку безготівкових операцій з покупцями	У розділі 2 при характеристиці системи обліку доходів операційної діяльності
15	Постанова КМУ “Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів” від 15.06.2006 р. №833	Визначає загальні умови провадження торговельної діяльності, основні вимоги до торговельної мережі, мережі закладів ресторанного господарства і торговельного обслуговування громадян, які придбавають товари для власних побутових потреб у підприємств, установ, організацій незалежно від організаційно-правової форми і форм власності	У розділі 2 при характеристиці системи обліку доходів операційної діяльності
16	Постанова КМУ “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадань, нестачі (псування) матеріальних цінностей” від 22.01.1996 р. №116	Визначає розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню винними особами по нестачі і псуванню матеріальних цінностей. Розмір шкоди	У розділі 2 при характеристиці системи обліку доходів операційної діяльності
17	Наказ Міністерства економіки „Про затвердження Правил роздрібної торгівлі непродовольчими товарами” від від 19.04.2007 № 104	Регламентує порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу та продажу непродовольчих товарів через роздрібну торговельну мережу, а також визначають вимоги щодо дотримання прав споживачів стосовно належної якості та безпеки товарів і рівня торговельного обслуговування.	У розділі 2 при характеристиці системи обліку доходів операційної діяльності
18	Наказ МФУ “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” від 30.11.1999 р. №291	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, для узагальнення інформації про наявність та рух товарів Планом рахунків передбачений рахунок 703 „Дохід від реалізації послуг”	У розділі 2 при характеристиці системи обліку доходів операційної діяльності

Таблиця 1

Огляд спеціальної літератури з обліку та оподаткування прибутку підприємств з надання послуг

№ пор.	Джерело	Проблемні питання	Використання в роботі для удосконалення обліку, аналізу і контролю (аудиту)
1	2	3	4
1	Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками» / Л.Ф. Маценко // Економіка і суспільство, 2017. - №12. – С. 701-706	У статті досліджуються загальні особливості обліку доходів згідно з новим МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками», що введено для використання з 1 січня 2018 р.	У дослідженні розкрито алгоритм визнання виручки від реалізації продукції згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками»; підхід до визначення того, чи повинна виручка визнаватися протягом певного періоду або одночасно.
2	Чернін О.Я. Особливості бухгалтерського обліку послуг / О.Я. Чернін // Науковий вісник Ужгородського університету, 2014. - №2. – С. 14-19	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення обліку показників послуг підприємства
3	Іваненко В.О. Особливості облікового відображення послуг / В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2 (64). – С. 56-62	Досліджено особливості управлінського обліку	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення обліку послуг
4	Тарасова М. Облік прибутку підприємства / М. Тарасова // Дебет-Кредит. – 2010. – № 35. – С. 150-152	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Основна увага приділяється порядку аналізу підприємства
5	Грек Г. Облік надання послуг / Г. Грек, З. Романова// Бухгалтерія. – 2002. – № 28. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=300	Досліджено особливості управлінського обліку	Надається порядок обліку та контролю витрат на підприємствах
6	Білоусова І. Проблеми впровадження системи фінансового обліку прибутку на підприємствах з використанням сучасних програмних продуктів / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №5. – С.30-34	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Розглянуто основні методичні засади обліку прибутку з використанням сучасних програмних продуктів
7	Алиев Т. Услуги: особенности учета / Т. Алиев // Бухгалтер и закон. – 2011. – № 44 (127).	Розглянуто аналітичні процедури розрахункових операцій	Визначено основні особливості обліку формування показників операційної оренди

Продовж. дод. Ж

1	2	3	4
8	Грек Г. Продажа товаров транзитом / Г. Грек, З. Романова // Бухгалтерия. – 2002. – № 28 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=300 .	Розглянуто аналітичні процедури розрахунків з покупцями та замовниками	Визначено основні облікові процедури організації оцінки показників операцій реалізації товарів
9	Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік і контроль руху товарів: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир, 2013. – 21 с.	Досліджено інформаційну системи аналізу комерційних операцій	Широко розкрито та охарактеризовано основні фінансові та податкові аспекти обліку показників операцій реалізації товарів на конкретних прикладах
10	Іваненко В.О. Особливості облікового відображення послуг підприємства / В.О. Іваненко, О.Г. Дроздова // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2 (64). – С. 56-62.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Використано підходи науковця до класифікації та оцінки показників операцій реалізації товарів
11	Кислий В.М. Логістика: теорія та практика: навч. посіб. / В.М. Кислий, О.А. Біловодська, О.М. Олефіренко. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 360 с.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Наведено та охарактеризовано загально теоретичні положення обліку показників операцій реалізації послуг.
12	Біленький О. Ю. Вдосконалення системи управління асортиментом продукції: напрями та результативність / О. Ю. Біленький // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. - 2013. - Т. 18. - Вип. 1/1. - С. 31-37.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Надається порядок аналізу та управлінського аналізу
13	Білова Н. Знижки та розпродажі: правила відображення в обліку / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 87. – С. 19–22.	Досліджено особливості управлінського обліку	Даються деякі роз'яснення щодо застосування стандартів аналізу при перевірці фін.звітності
14	Прохорова О. С. Торговельні знижки та особливості відображення їх в обліку / О. С. Прохорова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 4 (16). – С. 187– 191.	Досліджено особливості управлінського обліку	Основна увага приділяється порядку організації аналізу на підприємстві
15	Івченко Л. В. Удосконалення обліку торговельних знижок на підприємствах торгівлі / Л. В. Івченко // Економічний вісник НГУ. – 2007. – № 2. – С. 71–75.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Розкривають аспекти аналізу у відповідності до міжнародних стандартів
16	Попов І. Реалізація послуг зі знижкою / І. Попов // Платник податків. – 2012. – № 12. – С. 23–29.	Досліджено інформаційну системи аналізу комерційних операцій	В даній статті розкриваються практичні аспекти трансформації вітчизняної операцій реалізації послуг відповідно до МСБО

1	2	3	4
17	Зайцев О.В. Проблеми оптимізації оподаткування прибутку підприємств в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / О.В. Зайцев, В.В. Могильний // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Випуск 22. – С. 177-182	Охарактеризована існуюча на сьогодні в Україні система оподаткування прибутку підприємств	Розкривають теоретичні аспекти оподаткування прибутку підприємств
18	Бутинець Т.А. Виявлення відхилень, умов та причин їх виникнення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – №3(53). – С.7-12	Досліджено інформаційну системи аналізу комерційних операцій	Розглядаються питання методології і організації проведення економічного аналізу.
19	Кулаковська Л.П. Організація та методика аудиту / Л.П. Кулаковська / [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://pidruchniki.ws/13331222/buhgalter_skiy_oblik_ta_audit/vnutrishniy_kontrol_sut_klasifikatsiya_obyekti_subyekti	Визначено інформаційну системи аналізу комерційних операцій	Обґрунтовано особливості засотсування контролінгу при аналізі показників операцій реалізації послуг
20	Тулуш Л.Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні / Л.Д. Тулуш // Молодий вчений. – 2017. – № 3. – С. 860-863 [66]	Розглядається сучасний стан функціонування податку на прибуток підприємств в світлі податкової реформи.	Використано підходи науковця до класифікації та оцінки показників операцій реалізації послуг
21	Сухарева Л.О. Організація и методика внутрішнього бухгалтерського контролю у торгівлі: дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Л.О. Сухарева. – Донецьк, 2007. – 230 с.	Визначено загальні засади організації фінансового обліку	Надається порядок аналізу та управлінського аналізу
22	Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінансовий контроль – 2006 р. № 2(31). – С. 20-25	Досліджено особливості управлінського обліку	Даються деякі роз'яснення щодо застосування стандартів аналізу при перевірці фін.звітності
23	Іллюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н.П. Іллюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень, 2014. - № 2 (53). – С. 61-64	Розглянуто аналітичні процедури розрахунків з покупцями та замовниками	Визначено основні облікові процедури організації оцінки показників операцій реалізації послуг
24	Шовкопляс Т.С. Податок на прибуток підприємств – проблеми контролю за його сплатою з боку держави / Т.С. Шовкопляс // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут». – 2017. – № 24. – С. 145-148 [77]	Стаття спрямована на визначення та удосконалення теоретичних основ і науково-практичних рекомендацій, щодо розкриття сутності контролю за сплатою податку на прибуток підприємств в Україні.	Широко розкрито та охарактеризовано основні фінансові та податкові аспекти обліку прибутку

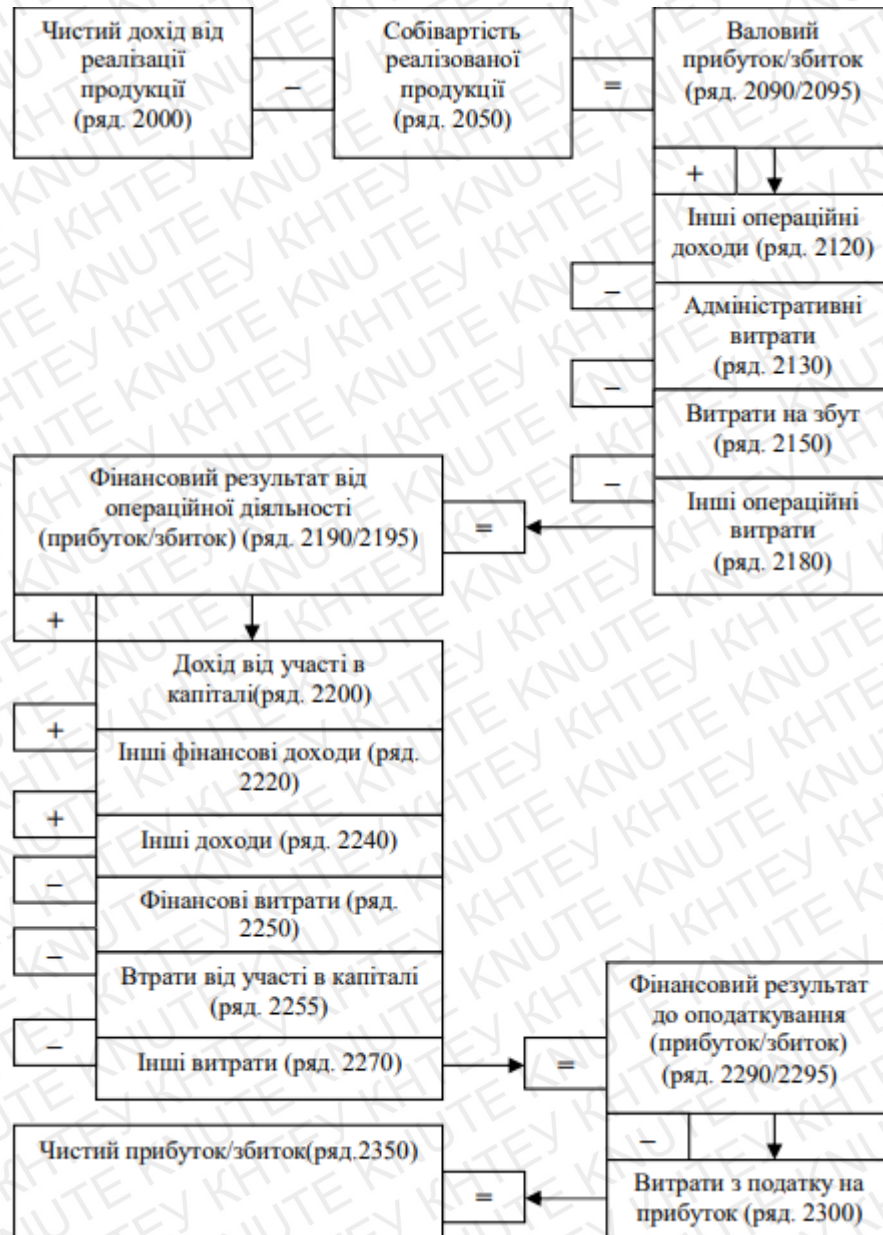


Рис. 1. Структурно-логічна схема визначення чистого прибутку/збитку підприємства

Джерело: розроблено на основі [25, 26].

Нарахування податку на прибуток і відстрочених податків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Зменшення відстрочених податкових активів (ВПА) впродовж року (сальдо по Дт 17: на 01.01.2018 р. — 1500 грн., на 31.12.2018 р. — 500 грн.)				
1	Зменшено сальдо ВПА (500 грн. - 1500 грн.)	98	17	1000
	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації з податку на прибуток за 2017 рік	98	641/приб	2000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток (2000 грн. + 1000 грн.)	791	98	3000
Збільшення ВПА впродовж року (сальдо по Дт 17: на 01.01.2018 р. — 500 грн., на 31.12.2018 р. — 1500 грн.)				
2	Донараховано ВПА (1500 грн. - 500 грн.) в межах поточного податку на прибуток	17	641/приб	1000
	Донараховано податок на прибуток, відображений в декларації за 2017 рік (2000 грн. - 1000 грн.)	98	641/приб	1000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток	791	98	1000
Зменшення відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) впродовж року (сальдо по Кт 54: на 01.01.2018 р. — 1500 грн., на 31.12.2018 р. — 500 грн.)				
3	Зменшено сальдо ВПЗ (500 грн. - 1500 грн.) в межах поточного податку на прибуток	54	641/приб	1000
	Донараховано податок на прибуток, відображений в декларації за 2017 рік (2000 грн. - 1000 грн.)	98	641/приб	1000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток	791	98	1000
Збільшення ВПЗ впродовж року (сальдо по Кт 54: на 01.01.2018 р. — 500 грн., на 31.12.2018 р. — 1500 грн.)				
4	Донараховано ВПЗ (1500 грн. - 500 грн.)	98	54	1000
	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації за 2017 рік	98	641/приб	2000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток (1000 грн. + 2000 грн.)	791	98	3000
ВПА міняється на ВПЗ (на 01.01.2018 р. сальдо по Дт 17 — 500 грн., на 31.12.2018 р. сальдо по Кт 54 — 500 грн.)				
5	Списано ВПА	98	17	500
	Нараховано ВПЗ	98	54	500
	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації за 2017 рік	98	641/приб	2000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток (500 грн. + 500 грн. + 2000 грн.)	791	98	3000

ВПЗ міняється на ВПА (на 01.01.2018 р. сальдо по Кт 54 - 500 грн., на 31.12.2018 р. сальдо по Дт 17 - 500 грн.)				
6	Списано ВПЗ (у межах поточного податку на прибуток)	54	641/приб	500
	Нараховано ВПА (в межах поточного податку на прибуток)	17	641/приб	500
	Донараховано податок на прибуток, відображений в декларації за 2017 рік (2000 грн. - 500 грн. - 500 грн.)	98	641/приб	1000
	Списано на фінансовий результат суму витрат за податком на прибуток	791	98	1000
Дохід за податком на прибуток (на 01.01.2017 р. сальдо по Кт 54 — 2700 грн., на 31.12.2017 р. сальдо по Дт 17 — 300 грн.)				
7	Нараховано податок на прибуток, відображений в декларації за 2017 рік, за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/приб	2000
	Списано залишок ВПЗ	54	98	700
	Нараховано ВПА	17	98	300
	Списано на фінансовий результат суму доходу за податком на прибуток (700 грн. + 300 грн.)			

Джерело: розроблено на основі [52].

Витяг з декларації з податку на прибуток підприємства

Код рядка	Стаття	Методика складання
01	Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням прямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	У рядку 01 з графи 3 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) форми № 2 переносять загальну суму «дохідних» рядків: ряд. 2000 + ряд. 2120 + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240.
02	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+,-)	У рядку 02 переносять зі знаком «+» показник рядка 2290 або зі знаком «-» показник рядка 2295 Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2. Суб'єкти малого підприємництва заносять показник рядка 2290 Звіту про фінансові результати (за формою № 2-м) з відповідним знаком «+» або «-».
03РІ	Різниця, які виникають відповідно до ПКУ (+,-)	У рядку 03 відображають підсумковий результат коригувань бухгалтерського фінансового результату. Повний перелік «збільшуючих» і «зменшуючих» різниць містить додаток РІ. Там розраховують узагальнений показник і потім переносять до цього рядка декларації зі знаком «+» або «-».
04	Об'єкт оподаткування (рядок 02+рядок 03) (+,-)	У рядку 04 звичайні платники розраховують об'єкт оподаткування (прибуток чи збиток) шляхом коригування (збільшення чи зменшення) бухгалтерського фінансового результату (прибутку або збитку) на різниці за формулою: ряд. 02 + ряд. 03. При заповненні цього рядка підприємства, які поряд з оподатковуваною діяльністю провадять діяльність, що підпадає під податкові пільги, показують загальний результат за всіма видами діяльності. Виключення результату (прибутку/збитку) за пільговими операціями з цієї загальної суми роблять за допомогою рядка 05. Показник рядка 04 може мати як позитивне («+»), так і від'ємне («-») значення.
05ПЗ	Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності(+,-)	Розрахунок прибутку або збитку від видів діяльності, звільнених від оподаткування роблять в таблиці 1 додатка ПЗ до декларації і переносять звідти до рядка 05. Цей результат уже (у згорнутому вигляді) увійшов до суми, відображеної у рядку 04 декларації. При цьому якщо результат за рядком 05 від'ємний (збиток), однак є прибуток від інших видів діяльності, то об'єкт оподаткування перевищуватиме суму, відображену за рядком 04 декларації. Адже в

Код рядка	Стаття	Методика складання
		<p>рядку 04 показують загальний об'єкт оподаткування – у згорнутому вигляді. Алгоритм обчислення показника рядка 06 цей момент враховує.</p> <p>Таким чином, бухгалтерський фінрезультат у рядку 02, сума його коригування у рядку 03 і, відповідно, об'єкт оподаткування у рядку 04 основної частини декларації повинні містити в собі і показники пільгової діяльності.</p> <p>Потім за допомогою рядка 05 загальний об'єкт оподаткування «очищують» від показників пільгової діяльності та обчислюють податок на прибуток. Показник рядка 05 може мати як позитивне («+»), так і від'ємне («-») значення.</p>
06	Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04-рядок 05) * 18 / 100	<p>При розрахунку показника рядка 6 спочатку загальний об'єкт оподаткування (рядок 04 декларації) зменшують на прибуток (збільшують на збиток) від пільгової діяльності (рядок 05). Потім отриманий результат (якщо він позитивний) множать на ставку податку із п. 136.1 ПКУ – 18 %. У результаті отримують суму податку на прибуток.</p>

Джерело: складено за [38].

Журнал реєстрації господарських операцій з прибутку на ТОВ МЦ «Верум»

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків				Сума
		Згідно вимог чинного законодавства		На базовому підприємстві		
		Дт	Кт	Дт	Кт	
1	Нараховано заробітну плату:					
	- адміністративному персоналу	81	66	811	661	17 532,00
		92	81	92	811	
	нараховано ЄСВ	82	65	821	651	6 753,33
		92	82	92	821	
	- виробничому персоналу	81	66	811	661	11 458,55
		23	81	23	811	
утримано із заробітної плати ПДФО (без застосування соціальної пільги)	66	64	661	6411	1 718,78	
нараховано ЄСВ	82	65	821	651	4 413,83	
	92	82	92	821		
2	Відпущено матеріали на виробництво	80	20	801	201	1 150,00
		23	80	801	23	
3	Передано з виробництва на склад готову продукцію	26	23	26	23	38 951,00
4	Реалізовано готову продукцію (електрощита)	36	70	361	701	180 305,00
		70	64	701	6415	30 050,83
	Відображено собівартість реалізованої продукції	90	26	901	26	38 951,00
	Реалізовано послуги з монтажу електрощита	36	70	361	703	24 000,00
		70	64	703	6415	4 000,00
Відображено собівартість реалізованих послуг	90	23	903	23	5 000,00	
5	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	83	13	831	131	200,00
		92	83	92	831	
6	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	83	13	831	131	1 500,00
		23	83	23	831	
7	Отримано акт за комунальні послуги (офіс)	92	63	92	631	675,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну)	64	63	6442	631	135,00
			6415	6442		
8	Нараховано оренду офісу (отримано акт)	92	63	92	631	5 000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну)	64	63	6442	631	1 000,00
			6415	6442		
9	Нараховано оренду цеху (отримано акт)	23	63	23	631	5 200,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну)	64	63	6442	631	1 040,00
			6415	6442		

Продовж. дод. П

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків				Сума
		Згідно вимог чинного законодавства		На базовому підприємстві		
		Дт	Кт	Дт	Кт	
10	Отримано акт за комунальні послуги (офіс)	91	63	23	631	1 500,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну)	64	63	6442 6415	631 6442	300,00
11	Списано на фінансові результати: дохід від реалізації продукції	70	79	701	791	150 254,17
	дохід від реалізації послуг	70	79	703	791	20 000,00
	собівартість реалізованої продукції	79	90	791	901	38 951,00
	собівартість реалізованих послуг	79	90	791	903	5 000,00
	адміністративні витрати	79	92	791	92	34 574,16
12	Нараховано податок на прибуток	98	64	98	641	19263,0914
13	Списано податок на прибуток на фінансові результати	79	98	791	98	19 263,09
14	Списано фінансові результати на нерозподілений прибуток	79	44	791	441	72 465,92

Графік документообігу ТОВ МЦ «Верум»

	1	Найменування документа документа	Надання послуг	Платіжне доручення	Податкова накладна	Акт надання послуг	Створення документа
	2	Кількість примірників		2	2	2	
	3	Відповідальний за випуску (переданий на підприємство)		Головний бухгалтер, Начальник дільниці-заступник директора	Головний бухгалтер	Начальник дільниці-заступник директора	
	4	Відповідальний за виконання		Начальник дільниці-заступник директора	Начальник дільниці-заступник директора	Начальник дільниці-заступник директора	
	5	Строк виконання		В момент виписки	В момент виписки	В момент виписки	
	6	Відповідальний за перевірку	Надання послуг	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Перевірка документа
	7	Хто подає		Начальник дільниці-заступник директора	Начальник дільниці-заступник директора	Начальник дільниці-заступник директора	
	8	Строк подання		В момент виконання	В момент виконання	В момент виконання	
	9	Хто виконує	Надання послуг	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Обробка документа
	10	Строк виконання		В день отримання розпорядження про виконання від головного бухгалтера	В день виписки	В день виписки	
	11	Особливості виконання		Внесення даних до програми 1С «Бухгалтерія»	Внесення даних до програми 1С «Бухгалтерія»	Внесення даних до програми 1С «Бухгалтерія»	
	12	Хто виконує	Надання послуг	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Подання в архів підприємства
	13	Строк виконання		До 25 числа місяця, що настає за звітним роком	До 20 числа місяця, що настає за звітним місяцем	До 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом	

Створення документа	1	Найменування документа документа	Отримання послуг, ТМЦ	Рахунок-фактура	Податкова накладна
	2	Кількість примірників		1	2
	3	Відповідальний за виписку (переданий на підприємство)		Начальник відділу постачання	Бухгалтер, начальник відділу постачання
	4	Відповідальний за виконання			
	5	Строк виконання		За умовами договору	В момент отримання податкової накладної
Перевірка документа	6	Відповідальний за перевірку		Головний бухгалтер	Начальник дільниці-заступник директора, Головний бухгалтер
	7	Хто подає		Начальник дільниці-заступник директора (бухгалтерія)	
	8	Строк подання		В момент виконання	В момент отримання ПН
Обробка документа	9	Хто виконує		Головний бухгалтер	Головний бухгалтер
	10	Строк виконання		В день отримання розпорядження про виконання від гол.бухгалтера	В момент отримання ПН
	11	Особливості виконання		Подання платіжного доручення в банку	Внесення даних до програми 1С «Бухгалтерія»
Подання в архів підприємства	12	Хто виконує		Головний бухгалтер	Головний бухгалтер
	13	Строк виконання		До 20 числа місяця, що настає за звітним місяцем	До 20 числа місяця, що настає за звітним місяцем

Створення документа	1	Найменування документа документа	Акт про надання послуг	Акт про отримання ТМЦ
	2	Кількість примірників	2	2
	3	Відповідальний за виписку (переданий на підприємство)	Начальник відділу постачання	Начальник відділу постачання
	4	Відповідальний за виконання		
	5	Строк виконання	За умовами договору	В момент прийняття Звіту від підзвітної особи
Перевірка документа	6	Відповідальний за перевірку	Начальник дільниці-заступник директора. Головний бухгалтер	Головний бухгалтер
	7	Хто подає		Підзвітна особа
	8	Строк подання	В день отримання Акта	В день складання Звіту
Обробка документа	9	Хто виконує	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер
	10	Строк виконання	В день отримання Акта	В день складання Звіту
	11	Особливості виконання	Внесення даних до програми 1С «Бухгалтерія»	Внесення даних до програми 1С «Бухгалтерія»
Подання в архів підприємства	12	Хто виконує	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер
	13	Строк виконання	До 20 числа місяця, що настає за звітним місяцем	До 20 числа місяця, що настає за звітним місяцем

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів від операційної діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Первинні документи
		Згідно вимог чинного законодавства		На підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71	64	-	-	Податкова накладна
2	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71	79	-	-	Довідка бухгалтерії
3	Виявлено залишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23	71	-	-	Акт інвентаризації
4	Виявлено залишки готової продукції у результаті інвентаризації	26	71	-	-	Акт інвентаризації
5	Визнано курсову різницю за валютними коштами	33	71	-	-	Виписка банку
6	Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34	71	-	-	Вексель
7	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36	71	-	-	Акт наданих послуг
8	Повернено дебіторську заборгованість раніше визнану сумнівною	38	71	-	-	Довідка бухгалтерії
9	Визнано іншим операційним доходом суму цільового фінансування, яка належить до звітнього періоду	48	71	-	-	
10	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63	71	-	-	Довідка бухгалтерії

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Первинні документи
		Згідно вимог чинного законодавства		На підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовано або спільні підприємства	72	79	-	-	Довідка бухгалтерії
2	Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14	72	-	-	Розрахунок бухгалтерії
3	Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73	79	-	-	Довідка бухгалтерії
4	Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	16	73	-	-	Довідка бухгалтерії
5	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37	73	-	-	Довідка бухгалтерії
6	Визнано інший фінансовий дохід у зв'язку зі зменшенням зобов'язання за довгостроковими позиками	50	73	-	-	Довідка бухгалтерії
7	Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68	73	-	-	Акт наданих послуг

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Первинні документи
		Згідно нормативної бази		На підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74	64	-	-	Податкова накладна
2	Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74	79	-	-	Довідка бухгалтерії
3	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фінансові інвестиції	10	74	-	-	Акт приймання
4	Визначено дохід від неопераційної курсової різниці за фінансовими інвестиціями	14	74	-	-	Розрахунок бухгалтерії
5	Визнано дохід у зв'язку зі збільшенням довгострокової дебіторської заборгованості	16	74	-	-	Розрахунок бухгалтерії
6	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні необоротні активи	20	74	-	-	Прибуткова накладна
7	Визнано дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31	74	-	-	Виписка банку
8	Визнано дохід від реалізації майнового комплексу	37	74	-	-	Видаткова накладна
9	Визнано дохід у сумі амортизації нарахованої на безоплатно одержані основні засоби	42	74	-	-	Відомість нарахування амортизації
10	Відображено неопераційну курсову різницю за розрахунками з іноземними постачальниками та підрядниками	63	74	-	-	Акт наданих послуг (видаткова накладна)

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно нормативної бази		Кореспонденція рахунків на підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		Первинні документи
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Виконані підрядчиком роботи, надані послуги, пов'язані з операційною діяльністю.	84	63	84	631	Акт приймання-передачі послуг
2	Надані інші послуги і т. ін., по яких проведена передоплата	84	37	84	377	
3	Списання та уцінка:					Акт на списання
	основних засобів	84	10	84	10	
	інших необоротних матеріальних активів	84	11	84	11	
	нематеріальних активів	84	12	84	12	
	капітальних інвестицій	84	15	84	15	
	виробничих запасів	84	20	84	20	
	МПШ	84	22	84	22	
	виробничих витрат за виробництвом, що не дало продукції	84	23	84	23	
	браку	84	24	-	-	
	напівфабрикатів	84	25	-	-	
	готової продукції	84	26	84	26	
	товарів	84	28	-	-	
	Віднесення інших операційних витрат на:	23	84	23	84	
4	виробництво					Довідка бухгалтерії
	загальновиробничі витрати	91	84	91	84	
	адміністративні витрати	92	84	92	84	
	витрати збуту	93	84	93	84	
	інші витрати операційної діяльності	94	84	94	84	

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума	Первинні документи
		згідно нормативної бази		на підприємстві ТОВ МЦ «Верум»			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
1	Відображено нестачу:						Акт інвентаризації
	основних засобів	94	10	-	-	-	
	інших необоротних матеріальних активів	94	11	-	-	-	
	нематеріальних активів	94	12	-	-	-	
2	Нараховано знос основних засобів невиробничої сфери	94	131	831-833	131-133	453,00	Розрахункова відомість
				94	813-833		
3	Знецінення або нестача:						Акт інвентаризації/Акт уцінки
	виробничих запасів, МШП	94	20,22	-	-	-	
	забракованих виробів	94	24	-	-	-	
	готової продукції	94	26	-	-	-	
	продукції сільськогосподарського виробництва	94	27	-	-	-	
	товарів	94	28	-	-	-	
4	Нестача готівки	94	30	-	-	-	Акт інвентаризації
5	Списання собівартості реалізованої іноземної валюти	94	31	-	-	-	Виписка банку
6	Сплачено пеню, штраф	94	31	948	311	153,00	Акт про нарахування штрафу
7	Нестача марок, проїзних талонів, путівок	94	33	-	-	-	Акт інвентаризації

Закінчення. дод. С

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума	Первинні документи
		згідно нормативної бази		на підприємстві ТОВ МЦ «Верум»			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
8	Списання короткотермінових векселів отриманих	94	34	-	-	-	Розрахунок бухгалтерії
9	Визнано пеню, штрафи, неустойки покупців чи замовників	94	36	948	361	451,00	Розрахунок бухгалтерії
10	Створено резерв сумнівних боргів	94	38	-	-	-	Розрахунок бухгалтерії
11	Визнані пені, штрафи за розрахунками з бюджетом	94	64	948	6418	156,00	Акт про нарахування штрафу
12	Нараховано заробітну плату працівникам, які займаються розробкою і дослідженнями			811	661	1563,00	Розрахунково-платіжна відомість
		94	66	949	811		
13	Нараховано ЄСВ на ФОП	94	65	821	661	597,85	
				949	821		
14	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	79	94	792	948,949	3220,85	Довідка бухгалтерії

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів від операційної діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Первинні документи
		Згідно вимог чинного законодавства		На підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71	64	-	-	Податкова накладна
2	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71	79	-	-	Довідка бухгалтерії
3	Виявлено залишки виробничої собівартості незавершеного виробництва під час інвентаризації	23	71	-	-	Акт інвентаризації
4	Виявлено залишки готової продукції у результаті інвентаризації	26	71	-	-	Акт інвентаризації
5	Визнано курсову різницю за валютними коштами	33	71	-	-	Виписка банку
6	Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34	71	-	-	Вексель
7	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36	71	-	-	Акт наданих послуг
8	Повернено дебіторську заборгованість раніше визнану сумнівною	38	71	-	-	Довідка бухгалтерії
9	Визнано іншим операційним доходом суму цільового фінансування, яка належить до звітнього періоду	48	71	-	-	
10	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63	71	-	-	Довідка бухгалтерії

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Первинні документи
		Згідно вимог чинного законодавства		На підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий від інвестицій в дочірні, асоційовано або спільні підприємства	72	79	-	-	Довідка бухгалтерії
	Визнано дохід від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі у вигляді збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування за рахунок отримання прибутку або зростання власного капіталу	14	72	-	-	Розрахунок бухгалтерії
	Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73	79	-	-	Довідка бухгалтерії
	Визнано інший фінансовий дохід у вигляді відсотків, які належать до отримання за активи, надані у фінансову оренду	16	73	-	-	Довідка бухгалтерії
	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37	73	-	-	Довідка бухгалтерії
	Визнано інший фінансовий дохід у зв'язку зі зменшенням зобов'язання за довгостроковими позиками	50	73	-	-	Довідка бухгалтерії
	Відображено дохід від наданих у фінансову оренду активів	68	73	-	-	Акт наданих послуг

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Первинні документи
		Згідно нормативної бази		На підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74	64	-	-	Податкова накладна
2	Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74	79	-	-	Довідка бухгалтерії
3	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фінансові інвестиції	10	74	-	-	Акт приймання
4	Визначено дохід від неопераційної курсової різниці за фінансовими інвестиціями	14	74	-	-	Розрахунок бухгалтерії
5	Визнано дохід у зв'язку зі збільшенням довгострокової дебіторської заборгованості	16	74	-	-	Розрахунок бухгалтерії
6	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні необоротні активи	20	74	-	-	Прибуткова накладна
7	Визнано дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31	74	-	-	Виписка банку
8	Визнано дохід від реалізації майнового комплексу	37	74	-	-	Видаткова накладна
9	Визнано дохід у сумі амортизації нарахованої на безоплатно одержані основні засоби	42	74	-	-	Відомість нарахування амортизації
10	Відображено неопераційну курсову різницю за розрахунками з іноземними постачальниками та підрядниками	63	74	-	-	Акт наданих послуг (видаткова накладна)

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків згідно нормативної бази		Кореспонденція рахунків на підприємстві ТОВ МЦ «Верум»		Первинні документи
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Виконані підрядчиком роботи, надані послуги, пов'язані з операційною діяльністю.	84	63	84	631	Акт приймання-передачі послуг
2	Надані інші послуги і т. ін., по яких проведена передоплата	84	37	84	377	
3	Списання та уцінка:					Акт на списання
	основних засобів	84	10	84	10	
	інших необоротних матеріальних активів	84	11	84	11	
	нематеріальних активів	84	12	84	12	
	капітальних інвестицій	84	15	84	15	
	виробничих запасів	84	20	84	20	
	МПШ	84	22	84	22	
	виробничих витрат за виробництвом, що не дало продукції	84	23	84	23	
	браку	84	24	-	-	
	напівфабрикатів	84	25	-	-	
	готової продукції	84	26	84	26	
	товарів	84	28	-	-	
	Віднесення інших операційних витрат на:	23	84	23	84	
4	виробництво					Довідка бухгалтерії
	загальновиробничі витрати	91	84	91	84	
	адміністративні витрати	92	84	92	84	
	витрати збуту	93	84	93	84	
	інші витрати операційної діяльності	94	84	94	84	

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума	Первинні документи
		згідно нормативної бази		на підприємстві ТОВ МЦ «Верум»			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
1	Відображено нестачу:						Акт інвентаризації
	основних засобів	94	10	-	-	-	
	інших необоротних матеріальних активів	94	11	-	-	-	
	нематеріальних активів	94	12	-	-	-	
2	Нараховано знос основних засобів невиробничої сфери			831-833	131-133		Розрахункова відомість
		94	131	94	813-833	453,00	
3	Знецінення або нестача:						Акт інвентаризації/Акт уцінки
	виробничих запасів, МШП	94	20,22	-	-	-	
	забракованих виробів	94	24	-	-	-	
	готової продукції	94	26	-	-	-	
	продукції сільськогосподарського виробництва	94	27	-	-	-	
	товарів	94	28	-	-	-	
4	Нестача готівки	94	30	-	-	-	Акт інвентаризації
5	Списання собівартості реалізованої іноземної валюти	94	31	-	-	-	Виписка банку
6	Сплачено пеню, штраф	94	31	948	311	153,00	Акт про нарахування штрафу
7	Нестача марок, проїзних талонів, путівок	94	33	-	-	-	Акт інвентаризації

Закінчення дод. Т

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума	Первинні документи
		згідно нормативної бази		на підприємстві ТОВ МЦ «Верум»			
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
8	Списання короткотермінових векселів отриманих	94	34	-	-	-	Розрахунок бухгалтерії
9	Визнано пеню, штрафи, неустойки покупців чи замовників	94	36	948	361	451,00	Розрахунок бухгалтерії
10	Створено резерв сумнівних боргів	94	38	-	-	-	Розрахунок бухгалтерії
11	Визнані пені, штрафи за розрахунками з бюджетом	94	64	948	6418	156,00	Акт про нарахування штрафу
12	Нараховано заробітну плату працівникам, які займаються розробкою і дослідженнями			811	661	1563,00	Розрахунково-платіжна відомість
		94	66	949	811		
13	Нараховано ЄСВ на ФОП	94	65	821	661	597,85	
				949	821		
14	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	79	94	792	948,949	3220,85	Довідка бухгалтерії

Форма внутрішнього звіту в розрізі послуг та контрагентів

Виручка без ПДВ, грн.	Період виконання робіт		Загальна кількість годин, год.	Кількість працівників, які задіяні у процесі, в т.ч.				Заробітна плата працівників за розрядами, грн./год.				Заробітна плата працівників, грн.	Витрати на сплату ЄСВ з ФОП, грн.	Витрати на оплату праці, загальна сума, грн.	Витрати матеріалів, грн.	Інші витрати, грн.	Разом витрати, грн.	Податок на прибуток, грн.	Чистий прибуток від реалізації, грн.
				Розряд 3	Розряд 4	Розряд 5	Розряд 6	Розряд 3	Розряд 4	Розряд 5	Розряд 6								
	з	по		7	7,5	8	10												
3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
4000,0	17.12	17.12	8	1			1	56,00			80,00	136,00	52,39	188,39	498,56	193,86	880,81	592,65	2526,55
												=6*7*11	=14*38,52%	=14+15			=16+17+18	=(3-19)*19%	=3-19-20

Фінансова звітність ТОВ МЦ «Верум»