

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

Тетяна КОСОВА

«_____» «_____» 2021 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА
(ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА)**

**ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ
ОС «МАГІСТР»**

Тема: «Організація і методика обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства»

Виконав(ла): ЛЕВАНДОВСЬКА Зорина Олександрівна

Керівник: кандидат економічних наук ЄВТУШЕНКО Марина Вікторівна

Консультанти з окремих розділів пояснювальної записки:

перший розділ — кандидат економічних наук Марина ЄВТУШЕНКО

другий розділ — кандидат економічних наук Марина ЄВТУШЕНКО

третій розділ — кандидат економічних наук Марина ЄВТУШЕНКО

Нормоконтролер: к.е.н., доцент Зоряна МОКРИНСЬКА

Київ 2021

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 _____ Тетяна КОСОВА

«_____» «_____» 2021 р.

ЗАВДАННЯ

на виконання кваліфікаційної магістерської роботи

здобувача вищої освіти ЛЕВАНДОВСЬКОЇ Зорини Олександрівни
 (прізвище, ім'я у родовому відмінку)

1. Тема кваліфікаційної роботи «Організація і методика обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства» затверджена наказом ректора від 30.09.2021 № 2099/ст.

2. Термін виконання роботи: з 11. 10. 2021 р. до 31. 12. 2021 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативно-правова база, дані Державної служби статистики України, дані обліково-інформаційної системи підприємства, первинні документи, облікові реєстри, фінансова, податкова, статистична звітність ТОВ «Холлі Індастріал»

4. Зміст пояснювальної записки:

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Доходи від реалізації послуг підприємства як об'єкт обліку, аналізу та аудиту

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства

1.3. Організація і задачі обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства в умовах ТОВ «Холлі Індастріал»

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»

2.1. Документальне оформлення операцій із формування доходів від реалізації послуг підприємства

2.2. Синтетичний і аналітичний облік доходів від реалізації послуг підприємства

2.3. Відображення доходів від реалізації послуг підприємства у фінансовій і податковій звітності

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»

3.1. Аналіз доходів від реалізації послуг підприємства

3.2. Аудит доходів від реалізації послуг підприємства

3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік обов'язкового графічного (ілюстративного) матеріалу:
ЛИСТ 1. Формалізація доходів від реалізації послуг підприємства як об'єкта обліку, аналізу та контролю; ЛИСТ 2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства. ЛИСТ 3. Формалізація організації і задач обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства в умовах ТОВ «Холлі Індастріал». ЛИСТ 4. Схема документообороту із обліку доходів від реалізації послуг підприємства. ЛИСТ 5. Регістри синтетичного і аналітичного обліку із обліку доходів від реалізації послуг. ЛИСТ 6. Схема відображення доходів від реалізації послуг у фінансовій і податковій звітності. ЛИСТ 7. Аналіз доходів від реалізації послуг підприємства. ЛИСТ 8. Аудит доходів від реалізації послуг підприємства. ЛИСТ 9. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства.

6. Календарний план-графік

№ пор.	Завдання	Термін виконання	Відмітка про виконання
1	Написання першого розділу кваліфікаційної магістерської роботи та надання його керівнику	11.10.2021 – 24.10.2021	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	25.10.2021 – 07.11.2021	
3	Написання та оформлення матеріалів третього розділу кваліфікаційної магістерської роботи і надання його керівнику	08.11.2021 – 21.11.2021	
4	1. Узгодження кваліфікаційної магістерської роботи з науковим керівником. 2. Проходження нормоконтролю та перевірку на академічну доброчесність. 3. Отримання рецензії та відгуку на кваліфікаційну магістерську роботу. 4. Підготовка виступу.	22.11.2021 – 07.12.2021	
5	1. Переплетення кваліфікаційної магістерської роботи. 2. Подання кваліфікаційної магістерської роботи та супровідних документів секретарю ДЕК	08.12.2021 – 10.12.2021	

7. Консультанти з окремих розділів

РОЗДІЛ	КОНСУЛЬТАНТ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)	ПІДПИС, ДАТА	
		ЗАВДАННЯ ВИДАВ	ЗАВДАННЯ ПРИЙНЯВ
РОЗДІЛ 1	кандидат економічних наук Марина ЄВТУШЕНКО		
РОЗДІЛ 2	кандидат економічних наук Марина ЄВТУШЕНКО		
РОЗДІЛ 3	кандидат економічних наук Марина ЄВТУШЕНКО		

8. Дата видачі завдання: «08» жовтня 2021 р.

Керівник кваліфікаційної магістерської роботи _____ Марина ЄВТУШЕНКО
(підпис керівника)Завдання прийняв до виконання _____ Зорина ЛЕВАНДОВСЬКА
(підпис здобувача)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до кваліфікаційної магістерської роботи «Організація і методика обліку, аналізу і аудиту доходів від реалізації послуг підприємства»: 88 стор., 11 рис., 8 табл., 60 літературних джерел.

Мета роботи: удосконалення організації і методики обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг у ТОВ «Холлі Індастріал».

Методи дослідження: логічне узагальнення; систематизація; наукова абстракція, логічний та структурний аналіз.

Результати кваліфікаційної магістерської роботи рекомендується використовувати під час проведення наукових досліджень, у практичній діяльності підприємств сфери послуг та аудиторських фірм.

ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ДОХІД, РЕАЛІЗАЦІЯ, ПОСЛУГИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ТЗ – транспортний засіб

ТМЦ - товарно-матеріальні цінності

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

ТТН – товаро-транспортна накладна

ЗМІСТ

ВСТУП	9
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА	13
1.1. Доходи від реалізації послуг підприємства як об’єкт обліку, аналізу та аудиту.....	13
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства.....	17
1.3. Організація і задачі обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства в умовах ТОВ «Холлі Індастріал».....	22
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»	29
2.1. Документальне оформлення операцій із формування доходів від реалізації послуг підприємства.....	29
2.2. Синтетичний і аналітичний облік доходів від реалізації послуг підприємства.....	38
2.3. Відображення доходів від реалізації послуг підприємства у фінансовій і податковій звітності	50
Висновки до розділу 2.....	55
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»	58
3.1. Аналіз доходів від реалізації послуг підприємства	58
3.2. Аудит доходів від реалізації послуг підприємства	61
3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи	

підприємства за результатами аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг	67
Висновки до розділу 3.....	73
ВИСНОВКИ	76
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	82
ДОДАТКИ.....	89

ВСТУП

Актуальність проблеми. Транспортні послуги – один із найприбутковіших видів бізнесу. Автомобільний транспорт є одним із найважливіших сфер підприємницької діяльності. У господарському процесі кожне підприємство стикається з необхідністю перевезення матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та готової продукції. Автотранспорт є основою операційного процесу. Тому формування та подальший розвиток ринкових відносин у цій галузі обумовлює специфіку надання транспортних послуг.

Процес надання послуг є найважливішою стадією кругообігу коштів підприємства. У ході цього процесу підприємство, витрачаючи матеріальні, трудові та фінансові ресурси, формує доходи і собівартість наданих послуг, що, зрештою, за інших рівних умов суттєво впливає на фінансовий результат роботи підприємства – його валовий прибуток чи збиток [1, с. 163]. Оскільки в ринкових умовах, мета підприємства - це отримання прибутку, то правильно організований облік, аналіз та аудит операцій із формування доходів і собівартості є запорукою забезпечення отримання цього прибутку. Формування доходів є ключовим і водночас найскладнішим елементом формування та розвитку операційно-господарського механізму підприємства. Саме від його ретельного вивчення та успішного практичного застосування залежатиме рентабельність транспортних послуг загалом та окремих видів перевезень, виявлення резервів зниження собівартості послуг, визначення цін на послуги, обчислення національного доходу у масштабах країни. Зазначене потребує удосконалення технологій обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуга, що обумовлює актуальність теми кваліфікаційної магістерської роботи.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи – удосконалення організації і методики обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуга.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність постановки і

вирішення наступних *завдань*:

визначено доходи від реалізації послуг як об'єкт обліку, аналізу та внутрішнього контролю;

охарактеризовано нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуга;

систематизовано організацію і задачі обліку, аналізу та внутрішнього контролю в умовах ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»;

охарактеризовано документальне оформлення доходів від реалізації послуг;

викладено методику синтетичного і аналітичного обліку доходів від реалізації послуг;

формалізовано відображення доходів від реалізації послуг у фінансовій і податковій звітності;

проаналізовано доходи від реалізації послуг підприємства;

запропоновано методику аудиту доходів від реалізації послуг підприємства;

обґрунтовано напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг

Об'єкт дослідження – процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуга.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг у ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ».

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення завдань дослідження використані наступні загальнонаукові і спеціальні методи: логічне узагальнення; систематизацію; наукову абстракцію; логічний та структурний аналіз.

Наукова новизна кваліфікаційної магістерської роботи. У кваліфікаційній магістерській роботі удосконалено:

організацію і методику обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації

послуг в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку на основі розширення номеру аналітичного рахунку для обліку доходів за рахунок введення шифрів для термінів виконання замовлення (передбачений технологічним процесом, термінове виконання замовлень), джерел надходжень (підприємства, установи, організації, населення), центр відповідальності. На відміну від існуючих підходів, внесення пропонуваніх змін до аналітичного обліку доходів сприятиме удосконаленню управлінського обліку і підвищенню ефективності управління підприємствами через оперативність отримання даних на будь-яку дату, розширення можливостей вибору номенклатури аналітичних об'єктів і вибору технік і технологій аудиту.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти, наукові періодичні видання, монографії, матеріали науково-практичних конференцій, Інтернет-ресурси, дані Державної служби статистики України, Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, дані обліково-інформаційної системи ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»: первинні документи з обліку основних засобів, облікові реєстри, фінансова та статистична звітність.

Практичне значення одержаних результатів. Результати кваліфікаційної магістерської роботи у частині удосконалення документального оформлення визнання доходів від реалізації послуг, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, а також адаптовані до умов підприємства методики обліку, аналізу і аудиту доходів від реалізації послуг призначені для використання підприємствами, аудиторськими фірмами, а також для проведення наукових досліджень.

Апробація результатів кваліфікаційної магістерської роботи. Результати дослідження, що містяться в кваліфікаційній магістерській роботі, пройшли апробацію та отримали схвалення на XII Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Фінанси: теорія і практика» (м. Київ, 2021).

Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної магістерської роботи.

Кваліфікаційна магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної магістерської роботи розміщено на 88 сторінках друкованого тексту, у тому числі 8 таблиць, 11 рисунків та 3 додатки на 17 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 60 найменування, який подано на 7 сторінках.

Публікації здобувача за темою кваліфікаційної магістерської роботи:

1. Євтушенко М. В., Левандовська З. О. Новітні методики обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства «Фінанси: теорія і практика»: матер. Міжн. наук.-практ. Інтернет-конф. (17.12.2021, м. Київ). К.: НАУ. С.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Доходи від реалізації послуг підприємства як об'єкт обліку, аналізу та аудиту

Результатом діяльності підприємства є виробництво готової продукції, виконання робіт та надання послуг. Готова продукція - це матеріальний результат операційної діяльності підприємства. Загальну характеристики продукції (роботи, послуг) наведено на рис. 1.1.

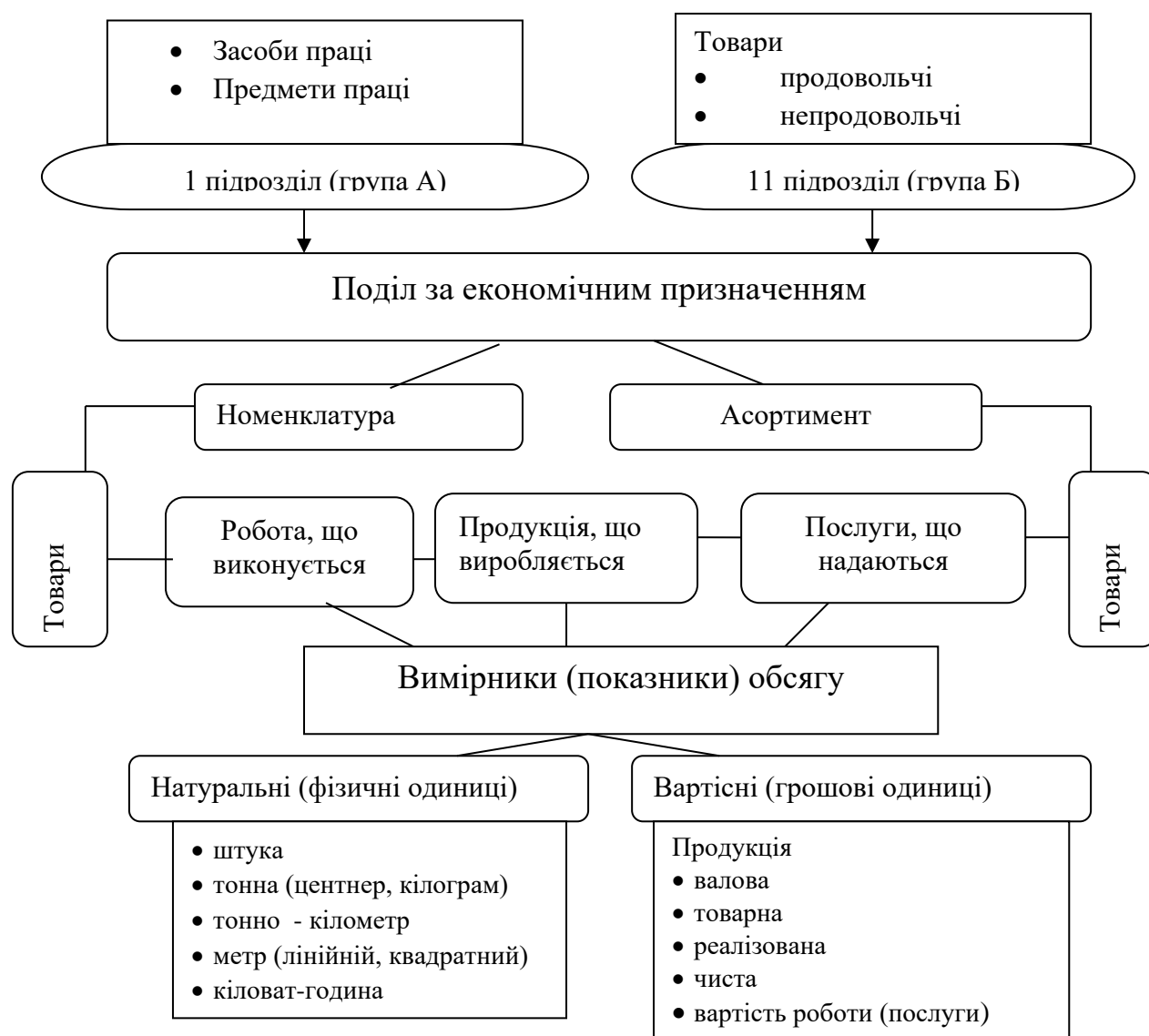


Рис. 1.1 Загальна характеристика продукції (роботи, послуг)

Джерело: побудовано за даними [26, с. 65]

За умов товарного виробництва та ринкової економіки виготовлена продукція, виконана робота або надана послуга є товаром, який має споживну і мінову вартість.

На доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) впливають наступні фактори, які знаходяться в сфері виробництва, обігу та не залежать від діяльності підприємства (див. рис.1.2).



Рис.1.2 Фактори впливу на доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Джерело: побудовано за даними [27]

На відміну від готової продукції, послуга не має речовинної форми. Прямий вплив на розмір доходів від реалізації наданих послуг має рівень цін на них, який залежить від якості і споживчих властивостей послуг. У сучасних умовах ціни встановлюються підприємством самостійно на договірній основі з врахуванням попиту і пропозиції на ринку. У разі необхідності регулювання

ціни і тарифи на послуги встановлюються державою шляхом прямого затвердження повноважними органами виконавчої влади (центральної або місцевої), встановлення граничних цін і тарифів; затвердження граничних рівнів рентабельності (питомої ваги прибутку в ціні, тарифі) тощо. Бартером є господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за послуги у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких послуг.

Послуги є особливим об'єктом обліку, аналізу та аудиту через відсутність матеріальної форми, неможливість їх складування та вироблення про запас [32; 33]. Результатом діяльності підприємств транспорту є відповідний обсяг виконаної роботи (перевезених вантажів або пасажирів на ту чи ту відстань). Транспортні послуги можуть класифікуватися за такими ознаками: форма оплати послуг (готівка, безготівкові кошти, дорожній ваучер), за сферою надання (перевезення пасажирів і вантажів), за прибутковістю (прибуткові та неприбуткові), за місцем здійснення (внутрішні і міждержавні перевезення).

Автомобільний транспорт - матеріальна основа операційного процесу, в якому переміщення вантажів є одночасно й операційним процесом, і продукцією [55, с. 401]. Транспортна послуга являє собою результат транспортної роботи з переміщення вантажів і пасажирів (предмет послуги), а також сукупності супутніх, доповнюючих перевізний процес операцій, які виконуються транспортним підприємством (суб'єкт послуги) за попередньою заявкою клієнта (об'єкт послуги). Об'єктами обліку доходів є обсяг перевезення робіт і послуг, виконаних підприємствами. Отримані доходи та розрахункові відносини з клієнтами пов'язані з реалізацією транспортної послуги і транспортно-експедиційного обслуговування, яке тісно пов'язане з процесами перевозки і тими технологіями, які використовуються для доставки вантажу.

Надання транспортної послуги ґрунтується на інформаційно-довідкових, комерційних, сервісних та організаційних бізнес-процесів (рис. 1.3).

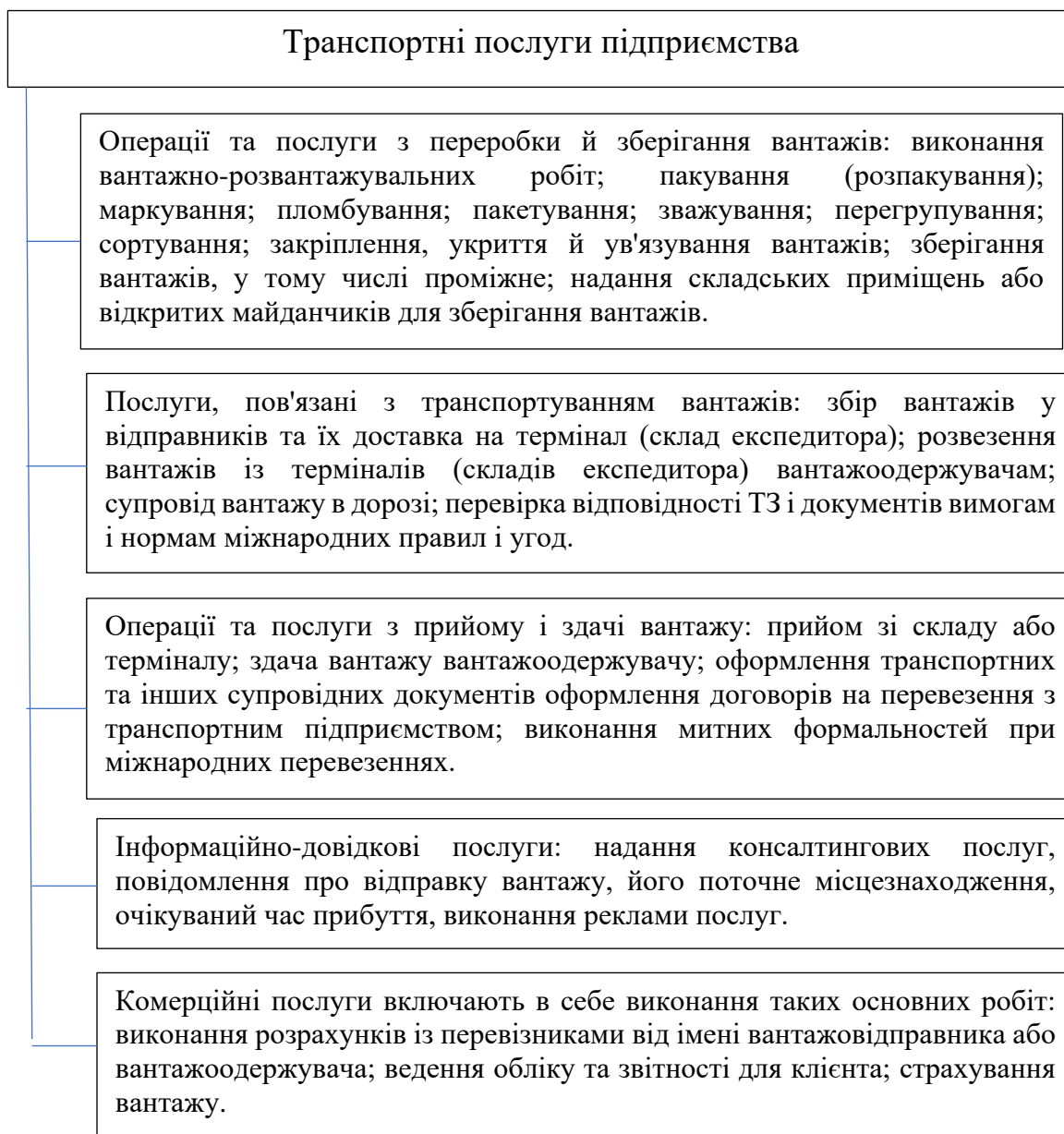


Рис. 1.3 – Склад транспортних послуг підприємства

Джерело: побудовано за даними [59]

Таким чином, до складу транспортних послуг відносять: операції та послуги з переробки й зберігання вантажів, послуги, пов'язані з їх транспортуванням, операції та послуги з прийому і здачі вантажу. До супутніх відносять послуги з експедиції, інформаційно-довідкові, комерційні.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства

Діяльність із надання транспортних послуг регулюється Цивільним кодексом України [58], який визначає умови до укладення договору перевезення, згідно з яким, перевізник зобов'язується доставити певний вантаж в обумовлений пункт призначення і передати його там одержувачу.

Глава 32 Господарського кодексу України присвячена правовому регулюванню перевезення вантажів [11]. Податковий Кодекс України визначає податкові засади оподаткування транспортних послуг ПДВ [30]. Відповідно до п. 185.1 операції з постачання послуг є об'єктом обкладення ПДВ за ставкою 20% лише у тому випадку, якщо місце їх постачання розташоване на митній території України. У разі експорту транспортних послуг використовується ставка 0%, деякі з них можуть бути звільнені від оподаткування, а окремі можуть взагалі не бути об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Пунктом 186.4 статті 186 Податкового Кодексу України визначено, що місцем постачання послуг (у тому числі і послуг з перевезення вантажів) є місце реєстрації постачальника. Якщо перевізник є резидентом України, то перевезення оподатковуються на загальних підставах, а якщо перевізник не є резидентом, то така операція не стає об'єктом оподаткування ПДВ. Операції з транзитного перевезення звільнені від оподаткування ПДВ. Податкові накладні мають реєструватися експедитором в Єдиному реєстрі податкових накладних з позначками «З ПДВ» або «Без ПДВ». Базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ. Якщо перевізник не є платником ПДВ, то вартість наданих таким перевізником послуг не збільшує базу оподаткування ПДВ у експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику. Місцем постачання допоміжних послуг (зберігання, зважування, навантажувально-

розвантажувальні роботи, перевалка) визначено місце фактичного їх надання. Тобто, якщо послуги надаються на митній території України, то вони підлягають оподаткуванню за основною ставкою – 20%. Допоміжна обробка транзитних вантажів звільнена від оподаткування ПДВ. Незалежно від того, отримані додаткові послуги від платника ПДВ чи ні, експедитор зобов’язаний нараховувати ПДВ на дані операції відповідно до п. 189.4 ст. 189 Податкового Кодексу України за договорами комісії (консигнації), поруки, довірчого управління.

Надання транспортних послуг регулюється Законами України (рис. 1.4).

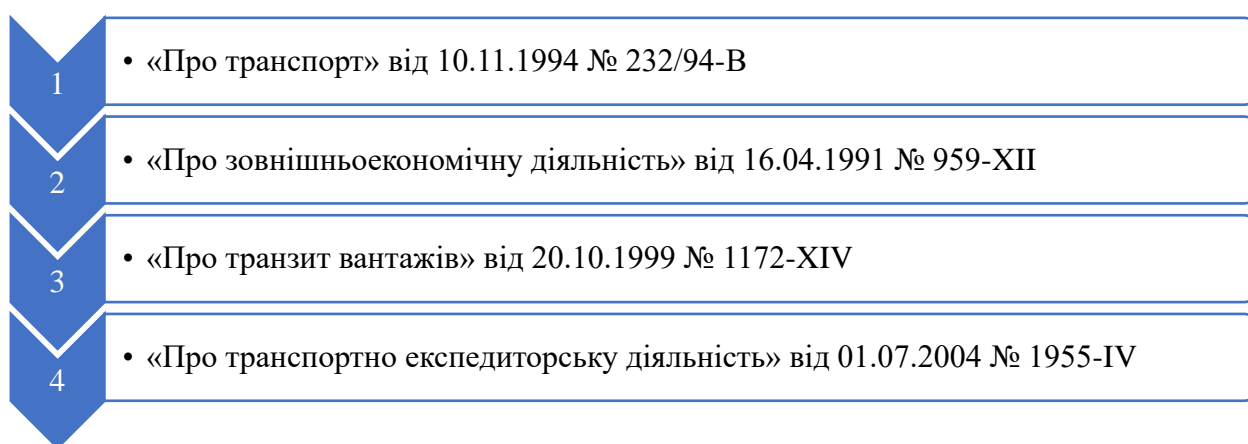


Рис. 1.4 – Закони України, що регламентують надання транспортних послуг

Джерело: власна розробка

Під транспортно-експедиторською розуміється підприємницька діяльність із надання послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів, які спрощують роботу вантажовідправника в частині страхування вантажу, оформлення транспортних документів, укладення окремих договорів з іншими учасниками процесу тощо. Транспортний експедитор за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування (рис. 1.5).

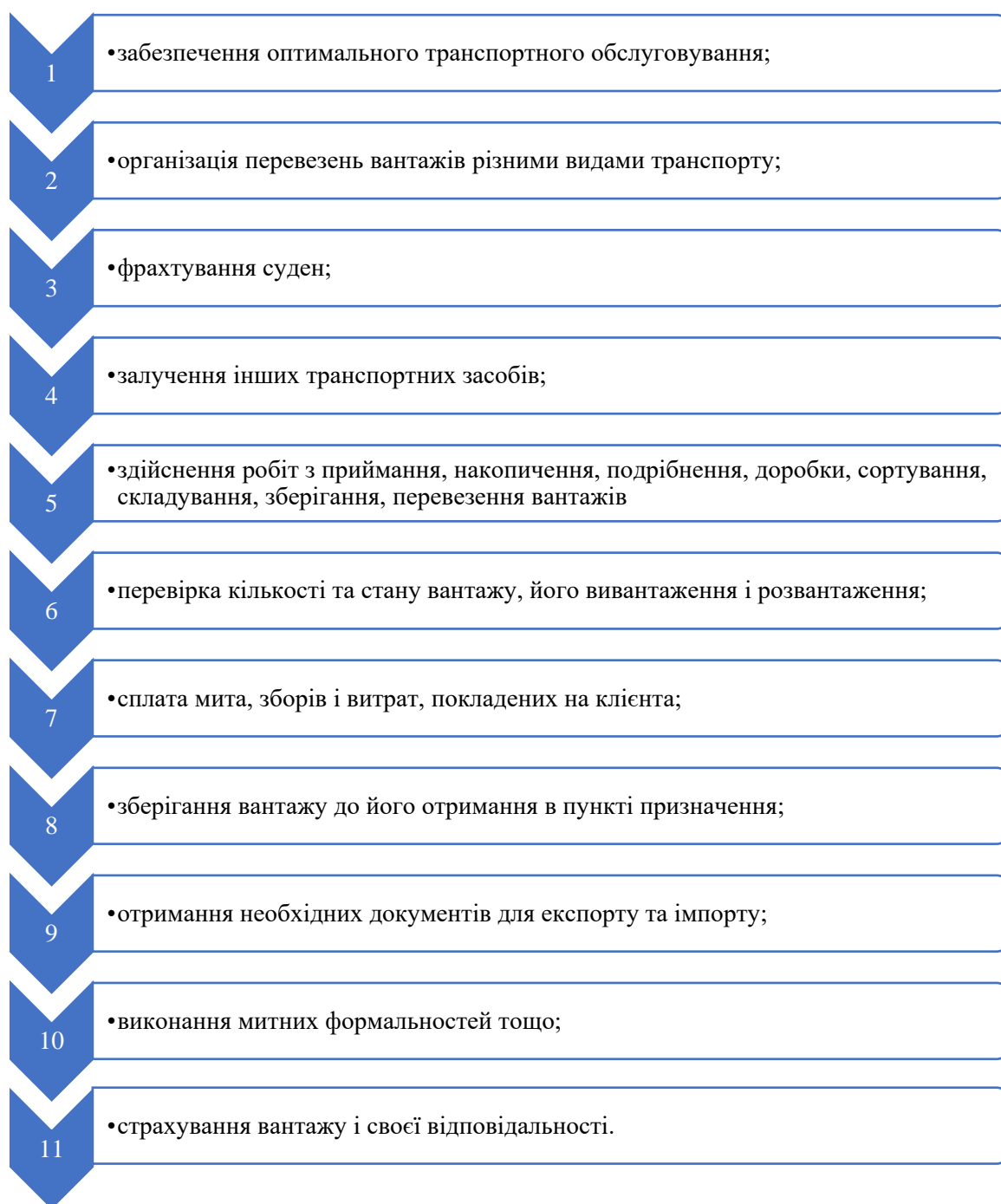


Рис. 1.5. – Види послуг транспортного експедирування

Джерело: побудовано за даними [60]

Питання надання транспортного експедиторських послуг регламентується договорами. За прямими договорами всі послуги експедитор надає самостійно; за договорами посередницького типу – він тільки організовує виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу, а ці послуги виконують треті особи. Фактично послуги надає постачальник, а споживає їх безпосередньо замовник. За прямими

договорами вся отримана сума від вантажовідправника експедитором буде його доходом, за договорами посередницького типу – доходом буде різниця між отриманою оплатою за договором і вартістю послуг третіх осіб. Сума коштів, отримана експедитором для оплати послуг третіх осіб, залучених для виконання договору на надання договору транспортно-експедиційних послуг не відображається у складі доходів, оскільки відсутнє збільшення власного капіталу. У випадку оплати послуг експедитора авансом або у вигляді передоплати такі суми також не визнаються доходами.

Відповідно до пунктом 5 НП(С)БО 15 «Дохід» [44] п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [42] дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінку доходу може бути достовірно визначено [52, с. 250]. Також положеннями пунктами . 6.2, 6.3, 6.4 та 6.6 П(С)БО 15 передбачено, що не визнаються доходами, зокрема: надходження від інших осіб за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати послуг; сума авансу в рахунок оплати послуг; – надходження, що належать іншим особам. У ст. 185 Податкового Кодексу України йдеться про постачання послуг, що передбачає отримання доходів постачальником. За договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами факт надання послуг експедитором відсутній, тому доходи і витрати не виникають. При залученні третіх осіб від імені замовника послуг, якщо вони були отримані неплатником ПДВ, такі операції не мають збільшувати об'єкт оподаткування у експедитора [53, с. 166].

Для надання транспортних послуг підприємство використовує пальне, запасні частини та комплектуючі вироби, мастила, матеріали, шини, енергію, палива які відображаються в складі запасів. Порядок їх обліку та оцінки визначається НП(С)БО 9 [38]. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [36] визначають порядок обліку (ідентифіковано чи загалом)

транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат тощо. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] висуває вимоги до інвентаризації активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Періодичність проведення інвентаризації визначається власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли законодавством вимагає її обов'язкового проведення.

Відповідно до НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [39] поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації послуг та оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу за послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/ або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування.

При відображенні доходів від реалізації послуг підприємства керуються Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування [45]. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами структурних підрозділів підприємства [40]. Відповідно до п. 6 витратами звітного періоду є зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати, пов'язані з проведенням взаєморозрахунків із третіми особами, зокрема, за надання послуг перевізником, не визнаються витратами у експедитора, оскільки вони не впливають на власний капітал. Такі послуги експедитор замовляє за дорученням і за рахунок клієнта.

Малі підприємствами⁷ які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, при веденні бухгалтерського обліку мають керуватися Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [37]. Порядок формування фінансової звітності малих і мікропідприємств визначається НП(С)БО 25 «Спрощена звітність» [43]. Аудит доходів від реалізації послуг проводиться з урахуванням вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [34].

1.3. Організація і задачі обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг підприємства в умовах ТОВ «Холлі Індастріал»

Організація ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ» зареєстрована 19.07.2011 за юридичною адресою 04128, місто Київ, ВУЛИЦЯ БЕРКОВЕЦЬКА, будинок 10. Керівником організації є Герасименко Сергій Васильович. Розмір статутного капіталу складає 500 000,00 грн.. Підприємство функціонує 10 років і 2 місяці. На момент останнього оновлення даних 26.09.2021 стан організації - не перебуває в процесі припинення. Організаційно-правова форма - Товариство з обмеженою відповідальністю, форма власності – недержавна. Види діяльності: основна – 49.41 Вантажний автомобільний транспорт, допоміжні - 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах, 70.10 Діяльність головних управлінь (хед-офісів), Організація будівництва будівель, Будівництво житлових і нежитлових будівель, 42.11 Будівництво доріг і автострад. Підприємство взято на облік платника податків у Головному управлінні ДПС у м. Києві, ДПІ у Святошинському районі міста Києва.

Структура Підприємства формується за принципом єдиного господарського механізму з поділом на адміністрацію, відділи та інші

підрозділи в залежності від напрямків діяльності та обсягів роботи. Кількість працівників товариства – 22 осіб в штаті, що дає змогу компанії визначатися як мале підприємство в своїй галузі.

Бухгалтерська служба ТОВ „Холлі Індастріал” побудована по лінійно - штабному принципу. У штат бухгалтерії входять: головний бухгалтер, бухгалтер. Бухгалтерія є структурним підрозділом підприємства, очолюється головним бухгалтером, призначуваним директором підприємства. Головний бухгалтер підпорядковується безпосередньо директору підприємства. Працівники бухгалтерії призначаються і звільняються від посади директором підприємства по представленню головного бухгалтера. Структура бухгалтерії затверджується директором підприємства. Посадові інструкції працівників бухгалтерії розробляються головним бухгалтером і затверджуються директором підприємства.

Головний бухгалтер:

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

- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Згідно посадової інструкції основними функціями бухгалтера є забезпечення правильної організації та достовірності обліку і звітності, проведення робіт по чіткому дотриманню фінансової, розрахункової та кошторисної дисципліни, вживання заходів по забезпеченню збереження власності підприємства, забезпечення якісного та своєчасного подання бухгалтерської звітності.

Функції по аналізу діяльності, а також по внутрішньогосподарському управлінню та контролю підприємства покладено на директора разом з головним бухгалтером.

ТОВ «Холлі Індастріал» використовує спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка ведеться за формою обліку з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства.

ТОВ «Холлі Індастріал» для ведення електронних реєстрів використовує 1С та Medok. Програма 1С [16, с. 30]: Підприємство розділяється на Технологічну платформу (набір різних механізмів, використовуваних для автоматизації економічної діяльності і не залежних від конкретного законодавства і методології обліку) і Конфігурації (власне прикладні рішення, орієнтовані на автоматизацію певної сфери економічної діяльності відповідно до діючого законодавства).

Для здійснення статутної діяльності ТОВ «Холлі Індастріал» володіє активами (табл. 1.1). Протягом 2020 року активи підприємства зросли на 6101,8 тис. грн, або майже на 60%. Приріст обумовлений оборотними активами у сумі 6018,1 тис. грн. за рахунок іншої поточної дебіторської заборгованості із 974,4 тис. грн. до 8291,4 тис. грн., або на 7317 тис. грн. (у 8,5 разів). У результаті структура цієї статті зросла з 9,51% до 50,70%.

Також значно зросли гроші та їх еквіваленти – із 10,6 тис. грн. до 1174,5 тис. грн., або у 12,6 разів. Запаси підприємства скоротилися на 1860,6 тис. грн., або на 28,16%. Їх питома вага значно скоротилася – із 64,44% до 29,02%, або на 35,42%. Оборотні активи займають основну питому вагу, яка зросла з 83,07% до 88,88%, або на 5,8%.

На кінець аналізованого періоду у балансі з'явилися нематеріальні активи у сумі 739,2 тис. грн., знос яких склав 0,38. Питома вага залишкової вартості основних засобів скоротилася з 16,91% до 6,59%, а знос збільшився з 0,51 до 0,66. Проте він є не зовсім великий.

Таблиця 1.1

Аналіз активу балансу ТОВ «Холлі Індастріал» у 2020 році

Статті	Код рядку	На початок року		На кінець року		Відхилення		
		тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	темп приросту, %	по структурі, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Нематеріальні активи :								
залишкова вартість	1000			739,2	4,52	739,2		4,52
первісна вартість	1001			1193,5	7,30	1193,5		7,30
накопичена амортизація	1002			454,3	2,78	454,3		2,78
коефіцієнт зносу				0,38	0,00	0,38		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	2	0,02			-2	-100,00	-0,02
Основні засоби :								
залишкова вартість	1010	1733,1	16,91	1077,6	6,59	-655,5	-37,82	-10,32
первісна вартість	1011	3533,1	34,47	3125,1	19,11	-408	-11,55	-15,36
знос	1012	1800	17,56	2047,5	12,52	247,5	13,75	-5,04
коефіцієнт зносу		0,51		0,66		0,15	28,60	
Усього – необоротні активи	1095	1735,1	16,93	1818,8	11,12	83,7	4,82	-5,80

Закінчення табл. 1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Запаси :	1100	6606,1	64,44	4745,5	29,02	-1860,6	-28,16	-35,42
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги :	1125	396,2	3,86	295,6	1,81	-100,6	-25,39	-2,06
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	514,4	5,02			-514,4	-100,00	-5,02
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	974,4	9,51	8291,4	50,70	7317	750,92	41,20
Гроші та їх еквіваленти :	1165	10,6	0,10	1174,5	7,18	1163,9	10980,19	7,08
Витрати майбутніх періодів	1170	12	0,12	22	0,13	10	83,33	0,02
Інші оборотні активи	1180	2,2	0,02	5	0,03	2,8	127,27	0,01
Усього – оборотні активи	1195	8515,9	83,07	14534	88,88	6018,1	70,67	5,80
Баланс	1130	10251	100,00	16352,8	100,00	6101,8	59,52	0,00

Джерело: власні розрахунки

Висновки до розділу 1

1. Результатом діяльності підприємства є виробництво готової продукції, виконання робіт та надання послуг. Готова продукція - це матеріальний результат операційної діяльності підприємства. За умов товарного виробництва та ринкової економіки виготовлена продукція, виконана робота або надана послуга є товаром, який має споживну і мінову вартість. На відміну від готової продукції, послуга не має речовинної форми. Прямий вплив на розмір доходів від реалізації наданих послуг має рівень цін на них, який залежить від якості і споживчих властивостей послуг. пенсації вартості таких послуг. Послуги є особливим об'єктом обліку, аналізу та аудиту через відсутність матеріальної форми, неможливість їх складування та вироблення про запас.

2. Результатом діяльності підприємств транспорту є відповідний обсяг виконаної роботи (перевезених вантажів або пасажирів на ту чи ту відстань). Транспортні послуги можуть класифікуватися за такими ознаками: форма оплати послуг (готівка, безготівкові кошти, дорожній ваучер), за сферою надання (перевезення пасажирів і вантажів), за прибутковістю (прибуткові та неприбуткові), за місцем здійснення (внутрішні і міждержавні перевезення).

3. Об'єктом кваліфікаційної магістерської роботи є ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ», яке здійснює такі види діяльності: основна – 49.41 Вантажний автомобільний транспорт, допоміжні - 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах. Кількість працівників товариства – 22 осіб в штаті, що дає змогу компанії визначатися як мале підприємство в своїй галузі. Бухгалтерська служба ТОВ „Холлі Індастріал” побудована по лінійно - штабному принципу. У штат бухгалтерії входять: головний бухгалтер, бухгалтер. ТОВ «Холлі Індастріал» використовує спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка ведеться за формою обліку з використанням реєстрів обліку майна малого

підприємства. ТОВ «Холлі Індастріал» для ведення електронних реєстрів використовує 1С та Medok. Програма 1С.

4. Для здійснення статутної діяльності ТОВ «Холлі Індастріал» володіє активами. Протягом 2020 року активи підприємства зросли на 6101,8 тис. грн, або майже на 60%. Приріст обумовлений оборотними активами у сумі 6018,1 тис. грн. за рахунок іншої поточної дебіторської заборгованості із 974,4 тис. грн. до 8291,4 тис. грн., або на 7317 тис. грн. (у 8,5 разів). У результаті структура цієї статті зросла з 9,51% до 50,70%. Також значно зросли гроші та їх еквіваленти – із 10,6 тис. грн. до 1174,5 тис. грн., або у 12,6 разів. Запаси підприємства зменшилися, їх питома вага значно скоротилася – із 64,44% до 29,02%, або на 35,42%. Оборотні активи займають основну питому вагу, яка зросла з 83,07% до 88,88%, або на 5,8%. На кінець аналізованого періоду у балансі з'явилися нематеріальні активи у сумі 739,2 тис. грн., знос яких склав 0,38. Питома вага залишкової вартості основних засобів скоротилася, а знос збільшився. Проте він є не зовсім великий.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»

2.1. Документальне оформлення операцій із формування доходів від реалізації послуг підприємства

У діяльності ТОВ „Холлі Індастріал” головним документом для бухгалтерського обліку послуг транспорту є договір про поставку, який визначає вартість транспортної послуги і умови віднесення на собівартість витрати на транспортування. Основними завданнями обліку реалізації послуг ТОВ „Холлі Індастріал” є: своєчасне, повне і правильне визнання доходів, визначення витрат на перевезення за статтями і елементами витрат, при порівнянні їх із плановими в перерахунку на фактичний обсяг перевезень, розрахунок собівартості виконаних робіт і послуг за їх окремими видами та в цілому по підприємству; виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості перевезень; точне відображення всіх неопераційних витрат і втрат з метою їх ліквідації надалі. У договорі поставки визначають вид угоди, об'єкт операції, базисні умови, кількість, ціна товару, терміни постачання, порядок розрахунків. Базисні умови постачання включають; упакування і маркування вантажів, навантажування на транспортні засоби, доставку до основного перевізника, страхування вантажу, навантаження на основний транспорт, оплату його, вивантаження на склад підприємства. Якщо базисні умови припускають постачання продукції на склад покупця, у ціну контракту включають транспортні витрати, витрати по страхуванню вантажу тощо.

Для експлуатації вантажного автомобіля водій повинен мати подорожній лист затвердженої типової форми. ТОВ „Холлі Індастріал” в ролі перевізника забезпечує належне перевезення вантажу й несе відповідальність за своєчасну і повну доставку вантажу до місця призначення. Тому товаро-

транспортна накладна видається водію відправником вантажу, а подорожній лист виписує ТОВ „Холлі Індастріал”. Замовником у цьому випадку може бути як відправник вантажу, так і вантажоодержувач. Згідно з Конвенцією про договір міжнародного дорожнього перевезення вантажів договір перевезення встановлюється накладною, яка виписується в трьох екземплярах: для відправник, перевізника, супроводження вантажу. Накладна має силу договору відносно його умов і задоволення прийняття вантажу перевізником. У разі здійснення міжнародних перевезень використовується міжнародна автомобільна накладна (CMR); вантажна відомість (Cargo Manifest); інші документи, визначені міжнародним правом.

Договірні ціни встановлюються ТОВ „Холлі Індастріал” самостійно за узгодженням з покупцями, вони можуть бути твердими (фіксованими) або змінними. При указівці твердої ціни в договорі визначається конкретна ціна, що повинна бути дотримана при розрахунках і не підлягає зміні. В окремих випадках, наприклад при разових постачаннях, ТОВ „Холлі Індастріал” і покупці оформляють свої господарські взаємовідносини угодами (замовленнями), що являють собою спрощену форму договору.

Документальне оформлення операцій із формування доходів від реалізації послуг підприємства тісно пов'язано з розрахунками з контрагентами (готівковими, безготівковими). Найбільш поширеною формою безготівкових розрахунків, що використовує ТОВ „Холлі Індастріал”, є платіжне доручення та платіжна вимога-доручення.

Оперативний контроль за виконанням договорів постачання на підприємстві здійснює відділ збуту. Для цього кожен договір після його укладання реєструють у спеціальному журналі, у якому вказують дату укладання договору, найменування замовника, розмір постачання, терміни виконання. На кожен договір, як правило, відкривають картку, у якій відображається хід його виконання. За даними оперативного обліку у встановлений термін складають звіт про хід виконання плану вантажообороту, дані якого використовуються для прийняття управлінських рішень.

Для розрахунків із замовниками ТОВ „Холлі Індастріал» виписує рахунки-фактури, а також платіжні документи банку для одержання оплати з покупців за транспортні послуги. Розподіл транспортних витрат між постачальником і покупцем визначає «франко-ціна», установлена договором [3, с. 44]. Найчастіше використовується ціна франко-склад постачальника (відшкодування всіх транспортних витрат на доставку продукції зі складу постачальника до покупця за його рахунок).

Платіжні документи протягом двох робочих днів разом з товаро-транспортними документами здаються в банк на інкасо, тобто підприємство доручає банку інкасувати, стягнути з покупця належну до оплати суму за надані транспортні послуги. У встановлений термін покупець повинний акцептувати платіжну вимогу ТОВ „Холлі Індастріал» (тобто дати згоду на оплату) або заявити обґрунтоване відмовлення від оплати (цілком або частково).

На рис.2.1 наведено схему документообігу. Реалізація транспортних послуг відносно кожного покупця реєструється у накопичувальній відомості. На підставі цих даних формується зворотна відомість обсягу реалізації транспортних послуг. Покупець оплачує отримані транспортні послуги готівкою або по перерахуванню в банк, тому платіжними документами виступає або прибутковий касовий ордер, або виписка банку. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги ведеться в відомості 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками.

З метою упорядкування руху і своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника ТОВ „Холлі Індастріал» встановлюється графік документообігу, у якому вказуються дата чи створення одержання від інших підприємств і установ документів, прийняття їх на облік, передачі на обробку й в архів.

Графік документообігу оформляється у вигляді переліку робіт зі створення, перевірки й обробки документів, що виконуються кожним

підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями з указівкою їхнього взаємозв'язку і термінів виконання робіт [2, с. 113].

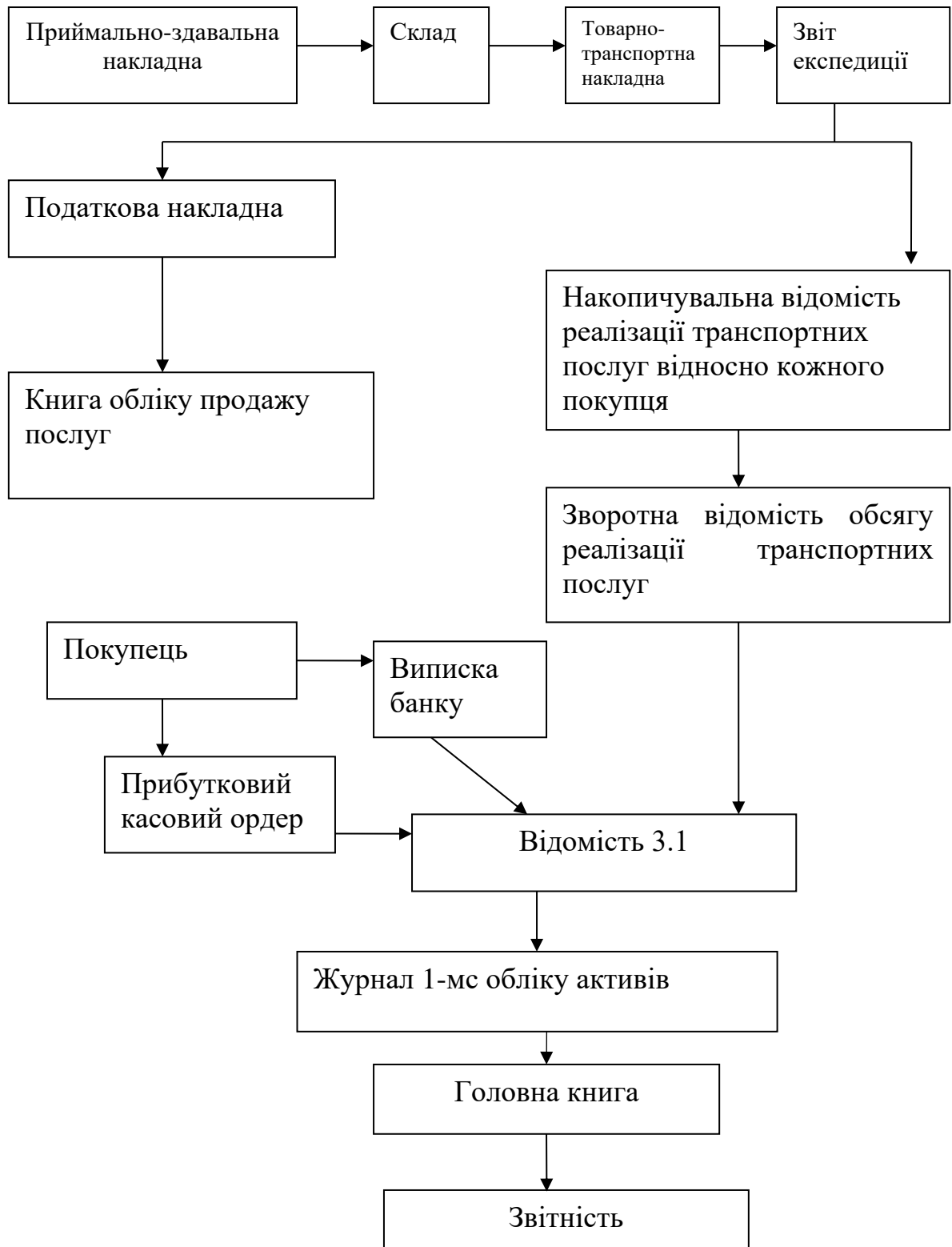


Рис. 2.1 - Схема документообігу формування доходів від реалізації послуг на ТОВ «Холлі Індастріал»

Джерело: власна розробка

Визнання доходу експедитором ТОВ «Холлі Індастріал» в розмірі плати за транспортно-експедиторські послуги здійснюється після надання послуг замовнику (клієнту), яке оформлюється двостороннім актом наданих послуг.

Прямі витрати - це витрати, які можуть бути безпосередньо включені в собівартість перевезень. ТОВ «Холлі Індастріал» має таку номенклатуру розподілу прямих витрат: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати. До статті калькуляції «Прямі матеріальні витрати» включається вартість всіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів, використаних як безпосередньо на виконання перевезень, так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Для обліку видачі палива зі складу використовуються лімітно-забірні відомості, що відкриваються на місяць на кожний автомобіль. Відпустка палива здійснюється заправником у межах ліміту, встановленого на місяць. Кількість відпущеного палива, дата та номер дорожнього листа записується заправником у відомості, а підпис водія підтверджує це.

Підставою для списання бензину та дизпалива на витрати виробництва є відомість видачі ПММ з автомобілів [5, с. 178]. Відомість складається техніком з обліку ПММ на підставі карток обліку витрат палива по всіх автомобілях у розрізі видів палива. Відомість приймається бухгалтером після звірки у ній даних про залишки палива з актами зняття залишків у баках автомобілях, а також фактичним отриманням палива водіями із даними звітів матеріально відповідальних осіб за поточний місяць.

Відпустка нафтопродуктів здійснюється в одиницях обсягу (літрах), мастила - в одиницях маси (кілограм) на підставі вимог [24, с. 208]. Після закінчення роботи водій надає дорожній лист, в якому механік проставляє дані по спідометру та залишки палива в баку автомобіля при поверненні, що заносяться до диспетчерського журналу. Повернутий транспортний лист підлягає обробці, тобто розраховується низка техніко-експлуатаційних показників: пробіг, вантажообіг у т/км, кількість поїздок, фактична нормативна витрата палива. Первинним документом для обліку та списання

кількості витраченого на роботу автомобіля ПММ є дорожній лист. Вартість використаних ПММ, які списуються на собівартість перевезень визначається методом ФІФО. Фактична витрата палива дорівнює залишку палива у баку при виїзді плюс кількість заправленого палива та мінус залишок палива у баку автомобіля при поверненні.

Підставою для списання палива на витрати виробництва є накладна на відпустку ПММ у виробництво з визначенням вартості витраченого палива, відображеного у підсумковому рядку оборотної відомості. Але при формуванні фінансового результату діяльності підприємства за звітний період розрахунок вартості палива, що відноситься до собівартості перевезень, розраховується виходячи з даних, зазначених у дорожніх листах кожної одиниці автотранспорту. Таким чином, вартість витраченого палива може бути не повністю включена в собівартість перевезень.

До статті калькуляції «Прямі витрати на оплату праці» включаються всі витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками відповідно до діючих на підприємствах систем оплати праці, включаючи будь-які види грошових та матеріальних доплат, що належать до елемента «Витрати на оплату праці».

Під робочим часом слід розуміти час, протягом якого водій зобов'язаний виконувати роботу, визначену трудовим договором та правилами внутрішнього трудового розпорядку, а саме:

- а) керування автомобілем на маршруті (у рейсі);
- б) стоянки (під навантаженням, розвантаженням вантажів, посадки та висадки пасажирів, використання спеціального обладнання автомобіля (наприклад автокрана);
- в) зупинки (для короткочасного відпочинку, а також для огляду та технічного обслуговування автомобіля на маршруті (у рейсі) та на кінцевих пунктах);
- г) простою не з вини водія;

- д) виконання робіт перед виїздом на маршрут (у рейс) або початком зміни та після повернення, закінчення зміни;
- е) проведення медичних оглядів;
- ж) охорони автомобіля під час стоянки
- з) проведення робіт з усунення несправностей автомобіля на маршруті (у рейсі);
- і) інше, передбачене законодавством.

Водіям автотранспортних засобів при роботі в експедиції або в польових умовах у разі потреби встановлюється ненормований робочий день, тобто понад нормальну тривалість робочого часу. Ця робота не вважається понаднормовою, і перероблений час не підлягає додатковій оплаті. Як компенсація за перероблений час водіям надається щорічна додаткова відпустка або проводиться відповідна оплата за виконаний обсяг робіт.

Облік робочого часу водія здійснюється на підставі таблиця обліку робочого часу, дорожніх листів та інших документів. У дорожньому листі є спеціальний розділ, в якому відображається час, витрачений водієм на виконану роботу з розшифруванням за її видами. Після закінчення місяця подорожні листи обробляються комп'ютерним відділом та підраховується кількість відпрацьованих годин кожним водієм та розраховується заробітна плата, згідно з годинними тарифними ставками.

ТОВ «Холлі Індастріал» здійснює технічне обслуговування автомобілів, яке полягає в перевірці роботи вузлів автомобіля та їх регулюванні, налагодженні, а також заміні технічних рідин та олії. Якщо ж проводиться заміна окремих частин (запчастин) автомобіля (за винятком шин та акумуляторів), це вже ремонт.

Технічне обслуговування (далі ТО) та ремонт транспортних засобів (далі ТЗ) виробляються двома способами: - підрядним, із залученням станції технічного обслуговування (далі СТО), та господарським тобто. силами самого підприємства.

У першому випадку (підрядний спосіб) укладається договір у письмовій

формі про технічне обслуговування та ремонт ТЗ. Первинними документами, що є підставою для включення ТО та ремонту ТЗ до складу прямих витрат є наряд-замовлення, накладна, квитанція та ін. У договорі зі СТО бажано закласти вимогу до виписки рахунків (наряд-замовлень, актів тощо) з поділом витрат пов'язаних з технічним обслуговуванням та ремонтом ТЗ.

При визначенні суми витрат на ТО та ремонт ТЗ при підрядному способі підраховується сума оплати за виконані роботи СТО та додається до неї вартість запчастин, якщо в процесі ТО чи ремонту ТЗ використовувалися запчастини, що належать замовнику (автотранспортному підприємству). Витрати на ТО і ремонт господарським методом включають такі прямі витрати:

- 1) вартість витрачених запчастин та матеріалів,
- 2) зарплата робітників (слюсарів-ремонтників) за встановленими нормами та розцінками за виконані роботи,
- 3) сплата єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України,
- 4) амортизація використовуваних у процесі здійснення робіт з ТО та ремонту ТЗ,
- 5) загальновиробничі витрати (змінні у повній сумі та постійні розподілені).

Запчастини на ремонт видаються за лімітними картками, які містять інформацію про кількість та вартість запчастин, виданих для ремонту та технічного обслуговування. Підрозділ використовує лімітні картки (додаток), у яких вказують видані запчастини, вузли, матеріали у фактичній кількості за обліковими цінами. При цьому окрема картка відкривається на кожен автомобіль, що ремонтується (обслуговується). Номер запчастини визначає комірник за відповідним каталогом.

Зарплата робітникам-ремонтникам відображається у таблиці обліку робочого часу. Оформлені документи протягом місяця або після його закінчення здаються до бухгалтерії для нарахування оплати працівникам та віднесення її на прямі витрати виробництва з подальшим розподілом по

відремонтованим об'єктам транспортних засобів. Відрахування до соціальних фондів та пенсійного фонду проводиться безпосередньо розрахунковим відділом за даними про суму нарахованої зарплати. Витрати, пов'язані з відрахуваннями на фонди ставляться на прямі витрати виробництва.

Особливу увагу при формуванні прямих витрат слід приділити обліку автомобільних шин, оскільки протягом усього терміну служби автомобіля зношується до восьми комплектів шин, а це становить значну частину балансу експлуатаційних витрат при виконанні транспортних робіт. Вартість одного комплекту, наприклад, для автомобіля КАМАЗ-5320 на сьогоднішній день становить до 6% його первісної вартості та до 18% вартості автомобіля, що перебуває в експлуатації до 18 років.

Правильно організований облік роботи шин та контроль за їх списанням може суттєво зменшити експлуатаційні витрати, а також виключити витрати на ліквідацію наслідків ДТП, що виникають через зношеність шин.

До статті калькуляції «Автомобільні шини» включаються всі витрати, пов'язані з експлуатацією ремонтних шин: витрати, пов'язані із заміною та встановленням автомобільних шин на колеса; транспортно-заготівельні витрати та націнки постачальників у частині, що припадає на вартість автомобільних шин, виданих зі складу у поточному місяці; витрати, пов'язані з ремонтом автомобільних шин. У технічній службі на кожну автомобільну шину, що перебуває в експлуатації, відривається «Картка обліку роботи шин» (форма №34), яка є основною формою оперативного-технічного обліку. Картка обліку роботи шин є основним документом списання шин у зв'язку з їх зносом.

На шини, що підлягають списанню, через виробничі дефекти або з вини водія, складається акт (додаток), підписаний головним інженером, техніком з обліку шин та водієм. Шини, видані на заміну зношених списуються безпосередньо собівартість перевезень у тому періоді, у якому відбулася заміна. При наварювання шин робиться позначка у картці обліку роботи шин. У бухгалтерському обліку такі витрати відображаються на рахунку 23. Норми експлуатаційного пробігу такі шини не встановлюються.

Підтвердженням доходів і витрат перевізника і експедитора є єдиний транспортний документ, інші документи (рахунки, накладні тощо), видані СГД, що залучалися до виконання договору на надання договору транспортно-експедиційних послуг. Перевезення вантажів супроводжується ТТН, складеними мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту або державною мовою, якщо вантажі перевозяться в Україні.

Окрім договорів на надання транспортно-експедиторських послуг підприємство укладає договори на виконання робіт з випробування стану ґрунтів для використання технології URETEK. Договір передбачає виконання свердловин динамічного зондування та підготовку Технічного звіту. Роботи виконуються з використанням матеріалів та обладнання Виконавця. Замовник зобов'язується за власний рахунок забезпечити Виконавця електроенергією для виконання Робіт за цим Договором. Результатом виконаних робіт є Технічний звіт, передбачений п. 4.1 Договору. Замовник зобов'язується оплатити ціну робіт та прийняти виконані роботи. Сторони погоджують, що авторські немайнові права на виконану за умовами цього Договору документацію (Технічний звіт) належать Виконавцю. Виконавець заявляє про те, що виконання Робіт, передбачених цим Договором не потребує ліцензування та дозволів. Виконавець гарантує наявність у нього досвіду та необхідних технічних, матеріальних ресурсів, а також досвідченого персоналу для виконання робіт, передбачених Договором. За результатом виконання договору підписується акт надання послуг.

2.2. Синтетичний і аналітичний облік доходів від реалізації послуг підприємства

У ТОВ «Холлі Індастріал» для обліку доходів від реалізації послуг призначений рахунок 703. На субрахунку 7031 ведеться облік доходів від діяльності у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах (код КВЕД 71.12), на субрахунку 7032 – послуги

вантажного автомобільного транспорту (код КВЕД 49.41). На рахунку 71 ведеться облік доходів від іншої операційної діяльності.

Витрати, пов'язані з наданням послуг, накопичуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і проводкою а кредитом списуються в дебет рахунку 903 «Собівартість наданих послуг» одночасно з відображенням доходу від надання послуг. Сума передоплати за договором перевезення не визнається доходом і відображається окремо в складі кредиторської заборгованості відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [41] на рахунку 631, де відображуються всі розрахунки з постачальниками, у кореспонденції з іншим рахунком – 31, на якому відображується рух коштів по поточних рахунках. Щодо вартості вантажу, отриманого підприємством від відправника для подальшого перевезення, то вона відображається на позабалансовому рахунку 02 як ТМЦ, прийняті на відповідальне зберігання. Як тільки транспортну накладну підпише вантажоодержувач, послуга вважається виконаною і її вартість буде відображена в складі доходів шляхом списання за дебетом рахунку 631 на кредит рахунку 90. Витрати, понесені у зв'язку з наданням цієї послуги, будуть списані на її собівартість. Обчислення фінансового результату залежить від методу нарахування – прямого або касового. Бланки первинної транспортної документації обліковуються на субрахунку 209 «Інші матеріали», а такі, що є документами суворої звітності, - на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» за ціною не менше, ніж 0,1% від мінімальної заробітної плати.

Наявність та рух палива у ТОВ «Холлі Індастріал» відображається на субрахунку 203 «Паливо». Оскільки підприємство використовує у своїй діяльності різні види палива та має кілька спеціально обладнаних місць його зберігання, виникає потреба у відкритті за субрахунком 203 субрахунків другого порядку: 203/1- «Паливо (бензин)», 203/2- «Паливо (дизпаливо)», 203/3- «Паливо (газ)», 203/4- «Паливо (олія)», 203/5- «Паливо (склад)»

Аналітичний облік реалізації послуг, а також розрахунків з покупцями (замовниками) ведеться у Відомості № 3.1, записи у якій здійснюються в

позиційному (лінійному) порядку, що дає можливість бачити, по якому розрахунковому документу, яка сума підлягає оплаті покупцем, а також робиться оцінка про оплату.

На вартість наданих транспортно-експедиційних послуг роблять запис:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

К-т рах. 703 «Доход від реалізації послуг» (субрахунок 7032).

Сума ПДВ, обчислена по встановленій ставці до доходу від реалізації транспортно-експедиційних послуг, у обліку ТОВ «Холлі Індастріал» відображається записом:

Д-т рах. 7032 «Доход від реалізації послуг»;

К-т рах. 641 «Розрахунки по податках».

Зарахування на рахунок ТОВ «Холлі Індастріал» коштів, що надійшли від покупців за отримані транспортно-експедиційні послуги відображається записом:

Д-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

К-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Якщо на рахунок ТОВ «Холлі Індастріал» надходять кошти від покупців у порядку попередньої оплати за продукцію, що підлягає відвантаженню, то робиться запис:

Д-т рах. 31 «Рахунка в банках»;

К-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Одночасно такі платежі зараховують у доходи від реалізації записом:

Д-т рах. 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

К-т рах. 703 «Доход від реалізації послуг» (субрахунок 7032).

Сума податкового зобов'язання по ПДВ по такій операції відображають записом [6, с. 77]:

Д-т рах. 643 «Податкові зобов'язання»;

К-т рах. 641 «Розрахунки по податках».

Після надання попередньо оплачених транспортно-експедиційних послуг (підписання акту виконаних робіт) сума податкового зобов'язання списується за рахунок доходу від реалізації записом:

Д-т рах. 703 «Доход від реалізації послуг» (субрахунок 7032).

К-т рах. 643 «Податкові зобов'язання».

На кредиті рахунка 703 «Доход від реалізації послуг» (субрахунок 7032) відображають доход, отриманий підприємством від реалізації транспортно-експедиційних послуг, а на дебеті - нараховану суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету [56, с. 178]. Шляхом зіставлення кредитового і дебетового оборотів рахунка 703 «Доход від реалізації послуг» визначають чистий доход від реалізації транспортно-експедиційних послуг, що списують на фінансові результати записом:

703 «Доход від реалізації послуг» (субрахунок 7032);

К-т рах. 791 «Результат операційної діяльності».

Наприкінці звітної періоду (місяця, кварталу) на дебет рахунка 791 списують собівартість реалізованих транспортно-експедиційних послуг (із кредиту рахунка 9032, витрати, пов'язані зі збутому (із кредиту рахунка 93 «Витрати на збут»), адміністративні витрати (із кредиту рахунка 92 «Адміністративні витрати»), інші витрати операційної діяльності (із кредиту рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»), а також відповідні суми податку на прибуток (із кредиту рахунка 98 «Податки на прибуток»). За даними рахунка 79 «Фінансові результати» визначають чистий прибуток, отриманий підприємством за звітний період від основної діяльності, що списують на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» [28, с. 398]. Дані рахунки 79 «Фінансові результати» використовують для складання Звіту про фінансові результати.

На суму нарахованої амортизації (зносу) на автомобілі, зайняті в операційному процесі, кредитується субрахунок 131/4- «Знос машин та обладнання» 131/5- «Знос транспортних засобів» та дебетується рахунок 23. Надалі у складі фактичної собівартості перевезень амортизація належить до

дебету рахунки 903 «Собівартість реалізації». В інших випадках, амортизація автотранспорту списується на такі рахунки:; 92 - легковий транспорт для адмінперсоналу підприємства; 93 – транспорт відділу збуту; 94 – при використанні транспорту для святкових, ювілейних дат тощо.

Підприємство для відображення виробничих витрат, пов'язаних із ремонтом транспортних засобів веде окремий субрахунок 2302 «Виробничі витрати, пов'язані з ремонтом». За його дебетом протягом звітного періоду відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, пов'язані з ремонтними роботами у кореспонденції з кредитом рахунків: 201- «Сировина та матеріали», 203/1- «Паливо (бензин)», 207- «Запчастини», 220 – «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням», 661 «Розрахунки по оплаті праці».

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової транспортно-експедиційних послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації» [29, с. 108]. Даний рахунок є пасивним, тому по кредиту рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - належна сума непрямих податків; суми, які одержує підприємство на користь комітента, та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дохід від реалізації транспортно-експедиційних послуг визнається у разі наявності таких умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на вантаж; підприємство не здійснює надалі управління та контроль за транспортованим вантажем [12, с. 212]; сума виручки може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід ТОВ «Холлі Індастріал», а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

На нашу думку однією з головних проблем обліку реалізації транспортно-експедиційних послуг є те, що нарахування доходу від реалізації відбувається у разі наявності вище перелічених умов, при цьому виникає

дебіторська заборгованість. Її наявність є економічно не вигідним для ТОВ «Холлі Індастріал» через неможливість використання даних коштів фінансування нового операційного циклу. Нарахований дохід може бути списаний на фінансові результати і зіставлятися з витратами, понесеними для отримання цього доходу, тобто для визначення фінансового результату, але реально цього доходу немає. Більше того, дебіторська заборгованість може бути сумнівною, тобто не буде впевненості про повернення її частини чи повної суми. Для вирішення цієї проблеми пропонуємо використання у розрахунках із покупцями таких форм безготівкових розрахунків, які б гарантували своєчасне надходження грошових коштів за реалізовані транспортно-експедиційних послуг. Найзручнішим є використання попередньої оплати, а також акредитивної форми розрахунків [51, с. 305]. При відкритті акредитиву банк бронює кошти для оплати ТТН і підписаних актів виконаних робіт, що унеможливорює виникнення безнадійної дебіторської заборгованості.

У табл. 2.1 наведено шахову оборотну відомість ТОВ «Холлі Індастріал». Облік коштів, отриманих від клієнта на виконання договору на надання договору транспортно-експедиційних послуг здійснюється на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» в кореспонденції з рахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Оплата експедитором послуг третіх осіб, зокрема, перевізника відображається за дебетом 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та кредитом 311 «Поточні рахунки в національній валюті». У випадку нарахування ПДВ з вартості послуг нерезидента відображається нарахування податкових зобов'язань за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Облік відображення податкового кредиту з ПДВ з вартості послуг нерезидента (за умови оплати вартості послуг) здійснюється на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» в кореспонденції з субрахунком 644 «Податковий кредит».

Таблиця 2.1

Шахова оборотна відомість ТОВ «Холлі Індастріал»

Дебет \ Кредит		1	2	3	6	7	9	Дебетові обороти
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1		98623,00	96820,80		1850,00	1553,16		198846,96
10		95655,00						95655,00
104		20420,00						20420,00
106		75235,00						75235,00
11		1850,00						1850,00
112		1850,00						1850,00
1122		1850,00						1850,00
13		1118,00				1553,16		2671,16
132		1118,00				1553,16		2671,16
1321		1118,00				1553,16		2671,16
15			96820,80		1850,00			98670,80
152			96820,80					96820,80
1522			96820,80					96820,80
153					1850,00			1850,00
1531					1850,00			1850,00
2			786799,98	14640,00	2922144,37		671274,50	4394858,85
20			213423,85	14640,00	2919919,22			3147983,07
201			79299,56	14640,00	2786665,75			2880605,31
203					18921,70			18921,70
207			134124,29		22578,34			156702,63
209					91753,43			91753,43
22					2225,15			2225,15
221					2225,15			2225,15
23			573376,13				671274,50	1244650,63
231			573376,13				671274,50	1244650,63
3				3778660,30	649829,13	1671250,62		6099740,05

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
30				81534,00				81534,00
301				81534,00				81534,00
31				3693426,30	618468,00	1,39		4311895,69
311				3096576,30	618468,00	1,39		3715045,69
313				50000,00				50000,00
315				546850,00				546850,00
36					438,65	1671249,23		1671687,88
361					438,65	1671249,23		1671687,88
37				3700,00	4078,48			7778,48
372				3700,00				3700,00
3721				3700,00				3700,00
378					4078,48			4078,48
39					26844,00			26844,00
4		2037,00		500,00	147207,52			149744,52
44		2037,00		500,00	8437,13			10974,13
441					2833,34			2833,34
442		2037,00		500,00	5603,79			8140,79
47					138770,39			138770,39
471					138770,39			138770,39
5					15627,65			15627,65
53					15627,65			15627,65
531					15627,65			15627,65
6			6961,20	3683652,81	1320790,75	505908,26		5517313,02
63			6961,20	595351,69	15586,15	506218,54		1124117,58
631			6961,20	595351,69	15586,15	3792,86		621691,90
632						502425,68		502425,68
64				864411,92	1035009,96	-310,28		1899111,60
641				840411,47	212262,18			1052673,65
6411				287808,47				287808,47
6412				552603,00	212262,18			764865,18

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
642				24000,45	46884,12			70884,57
643					693600,42			693600,42
6431					264874,37			264874,37
6432					428726,05			428726,05
644					82263,24	-310,28		81952,96
6441					37079,23	-569,63		36509,60
6442					45184,01	259,35		45443,36
65				341173,67				341173,67
651				341173,67				341173,67
66				1276979,81	270194,64			1547174,45
661				1275807,24	269115,30			1544922,54
663				1172,57	1079,34			2251,91
68				605735,72				605735,72
685				605735,72				605735,72
6851				605735,72				605735,72
7					278175,99	1900536,05	5084332,14	7263044,18
70					278175,99	1390880,01		1669056,00
703					278175,99	1390880,01		1669056,00
7031					6480,00	32400,00		38880,00
7032					271695,99	1358480,01		1630176,00
70321					30800,00	154000,00		184800,00
70322					240895,99	1204480,01		1445376,00
71						509656,04		509656,04
714						502425,68		502425,68
719						7230,36		7230,36
79							5084332,14	5084332,14
791							5081224,07	5081224,07
792							3108,07	3108,07
9		279604,97	1354682,68	38441,41	4084200,91		182378,44	5939308,41
90			1244650,63				2570,04	1247220,67

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
903			1244650,63				2570,04	1247220,67
9032			1244650,63				2570,04	1247220,67
90322			1244650,63				2570,04	1247220,67
91		211374,18	107125,09	7712,88	789055,27		179808,40	1295075,82
92		66979,91	2906,96	30728,53	825313,54			925928,94
93		1250,88			108696,66			109947,54
94					2358027,37			2358027,37
945					2355020,43			2355020,43
948					332,62			332,62
949					2674,32			2674,32
95					3108,07			3108,07
952					3108,07			3108,07
0	295155,71							295155,71
09	295155,71							295155,71
МЦ	1658,99							1658,99
Кредитові обороти	296814,70	380264,97	2245264,66	7515894,52	9419826,32	4079248,09	5937985,08	29875298,34

Джерело: власні розрахунки

Розрахунки з ПДВ (з послуг нерезидента) закриваються за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» та кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання». При оплаті послуг з охорони вантажу під час його перевезення територією України, які надаються резидентом - платником ПДВ здійснюється запис: дебет 377 «Розрахунки за іншими дебіторами» - кредит 31 «Рахунки в банках». На дату передоплати податковий кредит відображається за наявності податкової накладної за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» та кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит». Відображення за фактом надання послуг заліку заборгованостей перед клієнтом і третіми особами - перевізником-нерезидентом і охоронною організацією -резидентом у системі рахунків бухгалтерського обліку здійснюється кореспонденцією рахунків за дебетом 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та кредитом 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». При цьому нараховані податкові зобов'язання з ПДВ при переданні придбаних експедитором послуг клієнту (виписана податкова накладна) обліковуються на субрахунках 643 «Податкові зобов'язання» та 641 «Розрахунки за податками». Закриваються розрахунки з ПДВ (послуги з охорони вантажу) за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» та кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання». За фактом надання транспортно-експедиторських послуг (складено акт наданих послуг) відображено у складі доходу винагороду експедитора в кореспонденції з субрахунками 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» залежно від того, клієнт є резидентом або нерезидентом [25, с. 159]. При цьому нарахування податкових зобов'язань з ПДВ із суми винагороди відображається за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

У табл. 2.2 наведено головну книгу за рахунком 703 «Дохід від реалізації послуг». Систематизація господарських операцій із формування доходів ТОВ «Холлі Індастріал» здійснюється Журналі 3-мс обліку доходів, а витрат – у Журналі 4-мс обліку витрат.

Таблиця 2.2

Головна книга за рахунком 703 «Дохід від реалізації послуг»

Період	Початкове сальдо дебет	Початкове сальдо кредит	З кредиту рахунку 6	З кредиту рахунку 64	З кредиту рахунку 7	З кредиту рахунку 79	Оборот по дебету	Оборот по кредиту
Січень 2020			1250,00	1250,00	6250,00	6250,00	7500,00	7500,00
Лютий 2020			88833,34	88833,34	444166,66	444166,66	533000,00	533000,00
Березень 2020			95650,00	95650,00	478250,00	478250,00	573900,00	573900,00
Квітень 2020								
Травень 2020			41875,99	41875,99	209380,01	209380,01	251256,00	251256,00
Червень 2020			50566,66	50566,66	252833,34	252833,34	303400,00	303400,00
Всього			278175,99	278175,99	1390880,01	1390880,01	1669056,00	1669056,00

Період	Кінцеве Сальдо дебет	Кінцеве Сальдо кредит
Січень 2020		
Лютий 2020		
Березень 2020		
Квітень 2020		
Травень 2020		
Червень 2020		
Всього		

Джерело: власні розрахунки

2.3. Відображення доходів від реалізації послуг підприємства у фінансовій і податковій звітності

Інформація про господарські операції за звітний період з реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до Спрощеного фінансового звіту. Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

Чистий дохід від реалізації послуг ТОВ «Холлі Індастріал» відображається у рядку 2000 розділу 2 Звіту малого підприємства. Протягом 2020 року він збільшився з 2854,5 тис. грн. до 15413,2 тис. грн., або у 5,4 разів. Інші операційні доходи відображаються у рядку 2120. Вони зросли з 2255,0 тис. грн. до 3865,3 тис. грн., або у 1,71 разів.

Форма податкової декларації з податку на прибуток підприємства затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 №897 [46].

За підсумками 2019-2020 років підприємство не нарахувало зобов'язань з податку на прибуток (табл. 2.3).

Дохід за вирахуванням непрямих податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, що відображається у рядку 01, становив у 2019 році 6207728 грн., у 2020 році – 19278489 грн., збільшився на 13070761 грн., або на 210,56%. Фінансовий результат до оподаткування, визначений відповідно НП(С)БО та МСФЗ [13, с. 61], що відображається у рядку 02, є у 2019 році від'ємним (-4706440) грн., у 2020 році – додатним 4625504 грн., збільшився на 9331944 грн., або на 198,28%. Різниці, які виникли відповідно до Податкового кодексу України, що показані у рядку 03 РІ, також у 2019 і 2020 роках є від'ємними - відповідно (-5100243) грн. і (-9725747) грн., зростання на (-4625504 грн.), або на 90,69%. Зазначені різниці представлені сумою від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років (підпункт 140.4.2 пункту 140.4 статті 140 розділу III Податкового кодексу України).

Таблиця 2.3

Відображення доходів від реалізації послуг ТОВ «Холлі Індастріал» у декларації з податку на прибуток

Показник	Код рядка	Сума, грн.		Абсол. приріст	Темп приросту, %
		2019	2020		
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	6207728	19278489	13070761,00	210,56
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)	02	-4706440	4625504	9331944,00	-198,28
Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	03 РІ	-5100243	-9725747	-4625504,00	90,69
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03 РІ) (+, -)	04	-9806683	-5100243	4706440,00	-47,99
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05 ПЗ) x 18%/100)	06	-			

Джерело: власні розрахунки

Об'єкт оподаткування (рядок 04) також у 2019 і 2020 роках від'ємний (-9806683) грн. і (-5100243), зростання на 4706440 грн., або на 47,99%. Тому податок на прибуток за ставкою 18% не розраховувався і в рядку 06 стоїть прочерк.

Збиткова діяльність підприємства до 2020 року призвела до від'ємних значень власного капіталу (табл. 2.4), дефіцит якого у 2020 році скоротився з (-9869,6) тис. грн. до (-4655,6), або на 5214 тис. грн. (на 52,82%). Проте частка власного капіталу у балансі залишається від'ємною, але зросла з (-96,28%) до (-28,47%), або на 67,81%. Зазначена динаміка пояснюється формуванням додаткового капіталу у сумі 588,5 тис. грн. і скороченням непокритих збитків на 4625,5 тис. грн. – із (-10370) тис. грн. до (-5744,1), або 44,6%.

ТОВ «Холлі Індастріал» має незначний обсяг довгострокових зобов'язань, цільового фінансування та забезпечення, який скоротився із 601 тис. грн. до 302,7 тис. грн., а його питома вага – із 5,86% до 1,85%. Загальна вартість капіталу зросла з 10251 тис. грн. до 16353 тис. грн., або на 6101,8 тис. грн. на 59,52%. Поточні зобов'язання зросли з 19520 тис. грн. до 20706, або на 1186,1 тис. грн., або на 6,08%. Через від'ємні значення власного капіталу їх частка у підсумку балансу становить відповідно 190,42% і 126,62%, або скоротилася на 63,80%. Найбільш значущою статтею поточних зобов'язань є кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуг - її частка у підсумку балансу скоротилася на 43,57% (із 165% до 121,43%), а сума – зросла із 16914 тис. грн. до 19857 тис. грн., або на 2943 тис. грн. (на 17,4%).

Зросли всі статті поточних зобов'язань, окрім інших поточних зобов'язань, вони скоротилися із 2506,9 тис. грн. до 37,9 тис. грн., або на 98,49%, а частка у підсумку балансу – із 24,46% до 0,23%. Значними відносними темпами зросла заборгованість за розрахунками з бюджетом – із 15.9 тис. грн. до 575,2 тис. грн., або більше, ніж у 36 разів. Розрахунки зі страхування і по оплаті праці зросли незначно, а їх питома вага у підсумку балансу є незначною і зросла відповідно із 0,17% до 0,31%, а також із 0,64% до 1,14%.

Таблиця 2.4

Аналіз пасиву балансу ТОВ «Холлі Індастріал» у 2020 році

Статті	Код рядка	На початок року		На кінець року		Відхилення		
		тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	темп при- росту, %.	по струк- турі, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Статутний капітал	1400	500	4,88	500	3,06	0	0	-1,82
Додатковий капітал	1410			588,5	3,60	588,5		3,60
Резервний капітал	1415							
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-10370	-101,16	-5744,1	-35,13	4625,5	-44,60	66,03
I. Усього – власний капітал	1495	-9869,6	-96,28	-4655,6	-28,47	5214	-52,82	67,81
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	601	5,86	302,7	1,85	-298,3	-49,63	-4,01

Продовження табл.2.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Поточні зобов'язання								
Короткострокові кредити банків	1600							
Поточна кредиторська заборгованість за:								
довгостроковими зобов'язаннями	1610							
товари, роботи, послуги	1615	16914	165,00	19857	121,43	2943	17,40	-43,57
розрахунками з бюджетом	1620	15,9	0,16	575,2	3,52	559,3	3517,61	3,36
у тому числі з податку на прибуток	1621							
розрахунками зі страхування	1625	17,2	0,17	50	0,31	32,8	190,70	0,14
розрахунками з оплати праці	1630	65,7	0,64	185,7	1,14	120	182,65	0,49
Доходи майбутніх періодів	1655							
Інші поточні зобов'язання	1690	2506,9	24,46	37,9	0,23	-2469	-98,49	-24,22
Усього за розділом III	1695	19520	190,42	20706	126,62	1186,1	6,08	-63,80
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700							
Баланс	1900	10251	100,00	16353	100,00	6101,8	59,52	0,00

Джерело: власні розрахунки

Висновки до розділу 2

1. У діяльності ТОВ „Холлі Індастріал” головним документом для бухгалтерського обліку послуг транспорту є договір про поставку, який визначає вартість транспортної послуги і умови віднесення на собівартість витрати на транспортування. Основними завданнями обліку реалізації послуг ТОВ „Холлі Індастріал” є: своєчасне, повне і правильне визнання доходів, визначення витрат на перевезення за статтями і елементами витрат, при порівнянні їх із плановими в перерахунку на фактичний обсяг перевезень, розрахунок собівартості виконаних робіт і послуг за їх окремими видами та в цілому по підприємству; виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості перевезень; точне відображення всіх неопераційних витрат і втрат з метою їх ліквідації надалі.

2. У ТОВ «Холлі Індастріал» для обліку доходів від реалізації послуг призначений рахунок 703. На субрахунку 7031 ведеться облік доходів від діяльності у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах (код КВЕД 71.12), на субрахунку 7032 – послуги вантажного автомобільного транспорту (код КВЕД 49.41). На рахунку 71 ведеться облік доходів від іншої операційної діяльності. Витрати, пов’язані з наданням послуг, накопичуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і проводкою а кредитом списуються в дебет рахунку 903 «Собівартість наданих послуг» одночасно з відображенням доходу від надання послуг.

3. Наявність та рух палива у ТОВ «Холлі Індастріал» відображається на субрахунку 203 «Паливо». Оскільки підприємство використовує у своїй діяльності різні види палива та має кілька спеціально обладнаних місць його зберігання, виникає потреба у відкритті за субрахунком 203 субрахунків другого порядку: 203/1- «Паливо (бензин)», 203/2- «Паливо (дизпаливо)», 203/3- «Паливо (газ)», 203/4- «Паливо (олія)», 203/5- «Паливо (склад)»

4. Аналітичний облік реалізації послуг, а також розрахунків з покупцями (замовниками) ведеться у Відомості № 3.1, записи у якій здійснюються в

позиційному (лінійному) порядку, що дає можливість бачити, по якому розрахунковому документу, яка сума підлягає оплаті покупцем, а також робиться оцінка про оплату.

5. Реалізованими є такі транспортно-експедиційні послуги ТОВ «Холлі Індастріал», за яку: а) покупцеві (замовникові) пред'явлені товарно-транспортні та розрахункові документи відповідно до умов, передбачених договором постачання; б) за яку воно одержало плату або авансові платежі. Для відображення доходів від реалізації транспортно-експедиційних послуг використовується рахунок 703 “Доходи від реалізації послуг”, субрахунок 7032, який наприкінці звітного періоду списується в кредит рахунка 79 “Фінансові результати”. Для відображення собівартості реалізованих транспортно-експедиційних послуг введено активний рахунок 903 “Собівартість реалізації послуг”, субрахунок 9032, який наприкінці звітного періоду списується в дебет рахунка 79 “Фінансові результати”. Таким чином, за субрахунком 791 визначається фінансовий результат операційної діяльності.

6. Чистий дохід від реалізації послуг ТОВ «Холлі Індастріал» відображається у рядку 2000 розділу 2 Звіту малого підприємства. Протягом 2020 року він збільшився з 2854,5 тис. грн. до 15413,2 тис. грн., або у 5,4 разів. Інші операційні доходи відображаються у рядку 2120. Вони зросли з 2255,0 тис. грн. до 3865,3 тис. грн., або у 1,71 разів.

7. За підсумками 2019-2020 років підприємство не нараховувало зобов'язань з податку на прибуток. Фінансовий результат до оподаткування у 2019 році був від'ємним, у 2020 році – додатним. Різниці, які виникли відповідно до Податкового кодексу України, у 2019 і 2020 роках є від'ємними. Вони представлені сумою від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років.

8. Збиткова діяльність підприємства до 2020 року призвела до від'ємних значень власного капіталу, дефіцит якого у 2020 році скоротився з (-9869,6) тис. грн. до (-4655,6), або на 5214 тис. грн. (на 52,82%). Проте частка власного

капіталу у балансі залишається від'ємною, але зросла з (-96,28%) до (-28,47%), або на 67,81%. Зазначена динаміка пояснюється формуванням додаткового капіталу у сумі 588,5 тис. грн. і скороченням непокритих збитків на 4625,5 тис. грн. – із (-10370) тис. грн. до (-5744,1), або 44,6%.

9. ТОВ «Холлі Індастріал» має незначний обсяг довгострокових зобов'язань, цільового фінансування та забезпечення, який скоротився із 601 тис. грн. до 302,7 тис. грн., а його питома вага – із 5,86% до 1,85%. Загальна вартість капіталу зросла з 10251 тис. грн. до 16353 тис. грн., або на 6101,8 тис. грн. на 59,52%. Поточні зобов'язання зросли з 19520 тис. грн. до 20706, або на 1186,1 тис. грн., або на 6,08%. Через від'ємні значення власного капіталу їх частка у підсумку балансу становить відповідно 190,42% і 126,62%, або скоротилася на 63,80%. Найбільш значущою статтею поточних зобов'язань є кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуг - її частка у підсумку балансу скоротилася на 43,57% (із 165% до 121,43%), а сума – зросла із 16914 тис. грн. до 19857 тис. грн., або на 2943 тис. грн (на 17,4%).

10. Зросли всі статті поточних зобов'язань, окрім інших поточних зобов'язань, вони скоротилися із 2506,9 тис. грн. до 37,9 тис. грн., або на 98,49%, а частка у підсумку балансу – із 24,46% до 0,23%. Значними відносними темпами зросла заборгованість за розрахунками з бюджетом – із 15.9 тис. грн. до 575,2 тис. грн., або більше, ніж у 36 разів. Розрахунки зі страхування і по оплаті праці зросли незначно, а їх питома вага у підсумку балансу є незначною і зросла відповідно із 0,17% до 0,31%, а також із 0,64% до 1,14%.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД
РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ»

3.1. Аналіз доходів від реалізації послуг підприємства

ТОВ «Холлі Індастріал» отримує дохід від реалізації послуг (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка фінансових результатів та рентабельності ТОВ «Холлі Індастріал»

Стаття доходів або витрат	Одиниця виміру	2019	2020	Абс. приріст, тис. грн.	Темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції послуг	Тис. грн.	2854,5	15413,2	12558,7	439,96
Інші операційні доходи		2255	3865,3	1610,3	71,41
Разом доходи		5109,5	19278,5	14169	277,31
Собівартість реалізованих послуг		3046,3	11191,8	8145,5	267,39
Інші операційні витрати		4289,5	3404,3	-885,2	-20,64
Інші витрати		74,5	56,9	-17,6	-23,62
Разом витрати		7410,3	14653	7242,7	97,74
Фінансовий результат до оподаткування		-2300,8	4625,5	6926,3	-301,04
Чистий прибуток		-2300,8	4625,5	6926,3	-301,04
Рентабельність продаж		%	-80,60	30,01	55,15

Джерело: власні розрахунки

У 2020 році порівняно з 2019 роком обсяг доходів від реалізації послуг збільшився на 12558,7 тис. грн., або на 439,96%, інші операційні доходи - із 2255 тис. грн. до 3865,3, або на 71,41%. Разом доходи зросли з 5109,5 тис. грн.

до 19278,5 тис грн., або на 14169 тис. грн., або на 277,31%. Собівартість реалізованих послуг зросла з 3046,3 тис. грн. до 11191,8 тис. грн., або на 267,39%. Інші операційні витрати скоротилися з 4289,5 тис. грн. до 3404,3 тис. грн., або на -885,2 тис. грн. (-20,64%). Разом витрати зросли з 7410,3 тис. грн. до 14653 тис. грн., або на 7242,7 тис. грн. (97,74%). Перевищення темпів зростання доходів над витратами обумовило покращення фінансового результату. Прибуток до оподаткування збігається з чистим прибутком і у 2020 році становить 4625,5 тис. грн. проти збитків 2019 року у сумі -2300,8 тис. грн. Збитковість продаж 2019 року склала 80,6%, рентабельність 2020 року – 30,01%.

У структурі доходів підприємства у 2019 році (рис. 3.1) основну суму доходів формували транспортно-експедиційні послуги (67,55%), на другому місці - діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах (23,82%), на третьому – інший операційний дохід (8,63%).

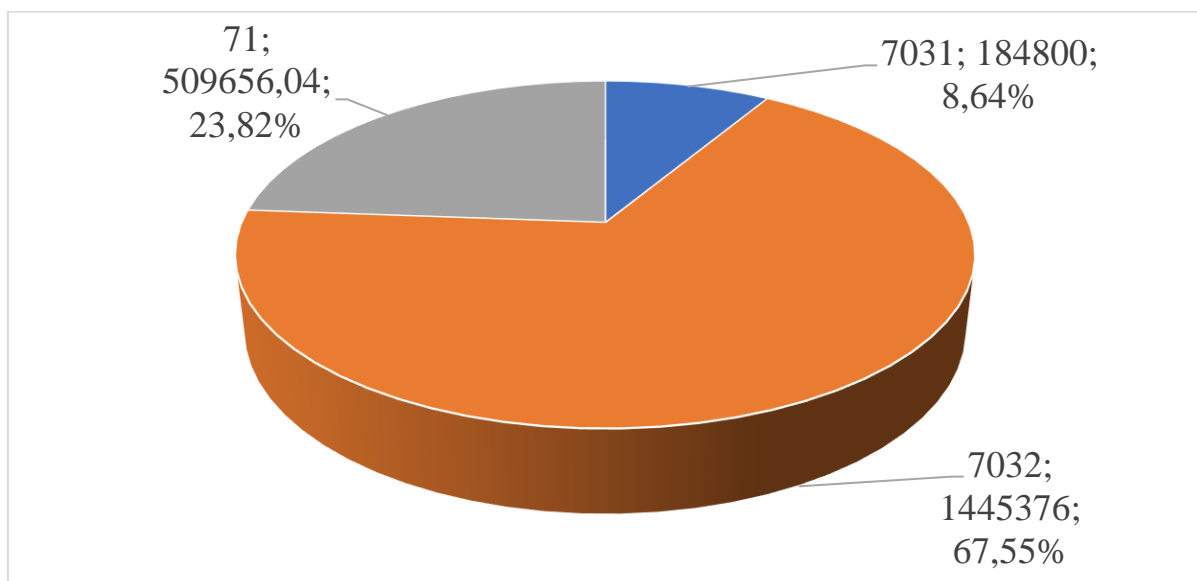


Рис. 3.1 – Структура доходів ТОВ «Холлі Індастріал» за синтетичними рахунками у 2019 році, грн. (%).

Джерело власні розрахунки

У структурі доходів підприємства у 2020 році частка транспортно-експедиційних послуг зросла до 70,32%, частка діяльності у сфері

інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах скоротилася до 20,05%, інший операційного доходу – зросла до 9,63% (рис. 3.2).

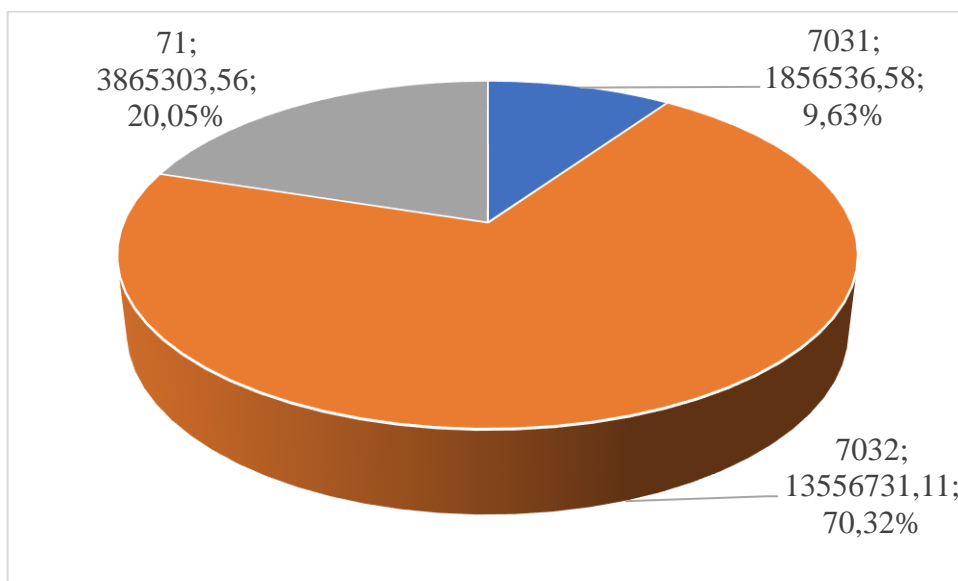


Рис. 3.1 – Структура доходів ТОВ «Холлі Індастріал» за синтетичними рахунками у 2019 році, грн. (%).

Джерело власні розрахунки

У табл. 3.2 розраховано показники ліквідності ТОВ «Холлі Індастріал».

Таблиця 3.2

Динаміка показників ліквідності підприємства ТОВ «Холлі Індастріал».

Показники	Норма- тивне значення	2019	2020	Відхи- лення
1	2	3	4	5
Поточні зобов'язання		19520	20706	1186
Кошти		10,6	1174,5	1163,9
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,00054	0,05672	0,0562
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги		396,2	295,6	-100,6

Закінчення табл. 3.2

1	2	3	4	5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом		514,4		-514,4
Інша поточна дебіторська заборгованість		974,4	8291,4	7317
Коефіцієнт проміжної ліквідності	>1	0,097	0,471	0,3743
Оборотні активи		8515,9	14534	6018,1
Коефіцієнт покриття (коефіцієнт поточної ліквідності)	>2	0,44	0,70	0,2657
Власний оборотний капітал, тис. грн.		-11004,1	-6172	4832,1

Джерело власні розрахунки

Підприємство має низьку ліквідність, від'ємне значення власного оборотного капіталу, дефіцит якого скоротився з 11004,1 тис. грн. до 6172 тис. грн., або на 4832,1 тис. грн. за рахунок отриманого прибутку. Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом 2020 року суттєво покращився і зріс з 0,00054 до 0,05672, що вище нормативного значення 0,2. Це пояснюється значним притоком коштів та їх еквівалентів. Коефіцієнт проміжної ліквідності також покращився – зріс із 0,097 до 0,471, але не досягає нормативного значення 1,0. Коефіцієнт покриття також збільшився з 0,44 до 0,70, але все одно втричі менше нормативного значення 2,0.

3.2. Аудит доходів від реалізації послуг підприємства

У сучасних умовах автоматизації бухгалтерського обліку змінюється і методика проведення аудиторської перевірки. В залежності від якості програми обліку, яку використовує клієнт і оцінки системи внутрішнього контролю аудитор обирає стратегію аудиторської перевірки бухгалтерського обліку доходів від реалізації послуг [31, с. 80]. Незалежно від обраної

методики проведення аудиторської перевірки елементи організації і проведення аудиту залишаються незмінними та включають елементи організації та проведення аудиторської перевірки обліку доходів від реалізації послуг [14, с. 178]. Кожний елемент аудиторської перевірки включає пакет документального забезпечення, за яким оцінюється якість проведеного аудиту. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту Програма є одним із головних документів при плануванні аудиторської перевірки [19, с. 62]. Типових програм аудиту доходів від реалізації послуг за формою і змістом не існує. Програма аудиту є завершальним і основним документом підготовчого етапу аудиту [54, с. 74]. В Україні відсутні положення про порядок складання робочих документів аудитора, але одним із завдань аудитора є необхідність ведення документації аудиторської перевірки за проведеними аудиторськими процедурами. До її складу входять робочі документи і підсумкові документи. Робочі документи складаються аудитором за довільною формою, але відображають професійне судження аудитора щодо методики перевірки за кожною аудиторською процедурою.

Організаційну модель аудиту доходів від реалізації послуг представлено на рис. 3.3. Програму і робочі документи (РД) представлено на рис. 3.4.

Аудитору необхідно отримати достатні аудиторські докази для правильності визначення ціни реалізації і отримати впевненість у правильності вводу достовірної інформації для її подальшої обробки [15, с. 265]. Контроль витрат за виробництво і калькулювання собівартості послуг допомагають виявити невикористані резерви, непродуктивні витрати та втрати [17, с. 235]. У зв'язку з цим основними завданнями контролю є перевірка: обґрунтування формування витрат виробництва за елементами та калькуляційними статтями у бухгалтерській та фінансовій звітності; дотримання норм використання сировини та матеріалів та наданих послуг; дотримання кошторису на обслуговування виробництва та управління; виявлення непродуктивних витрат і втрат у виробництві та попередження виникнення у майбутньому [20, с. 221].

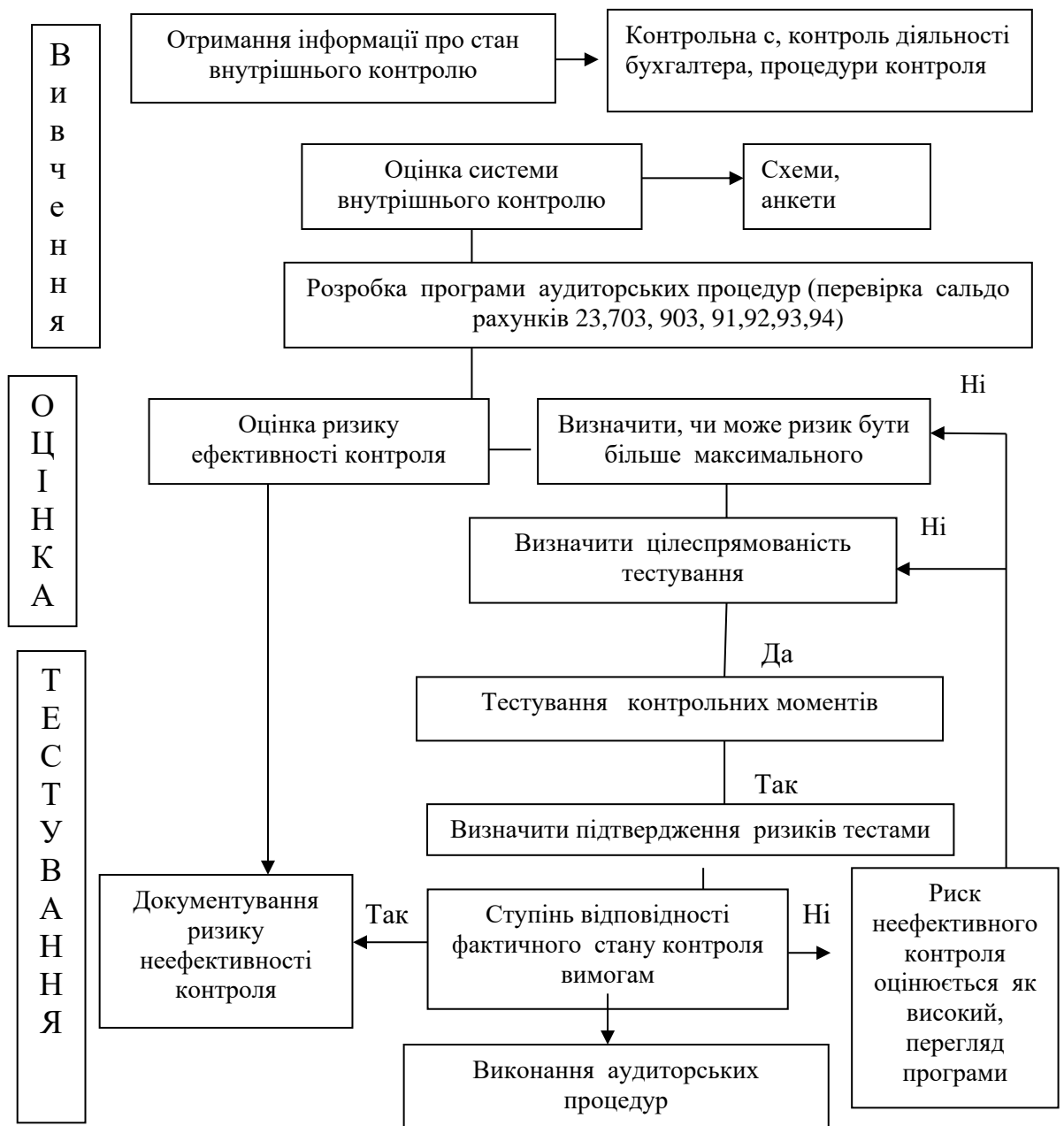


Рис. 3.3. Організаційна модель аудиту доходів від реалізації послуг

Джерело: власна розробка

Для виконання вищевказаних завдань контроль слід проводити в такій послідовності: дослідити питання формування витрат виробництва за елементами; розглянути правильність та обґрунтованість кошторисів за окремими додатками; перевірити правильність складання калькуляції собівартості послуг за статтями витрат; вивчити собівартість послуг та знайти

резерви зниження.

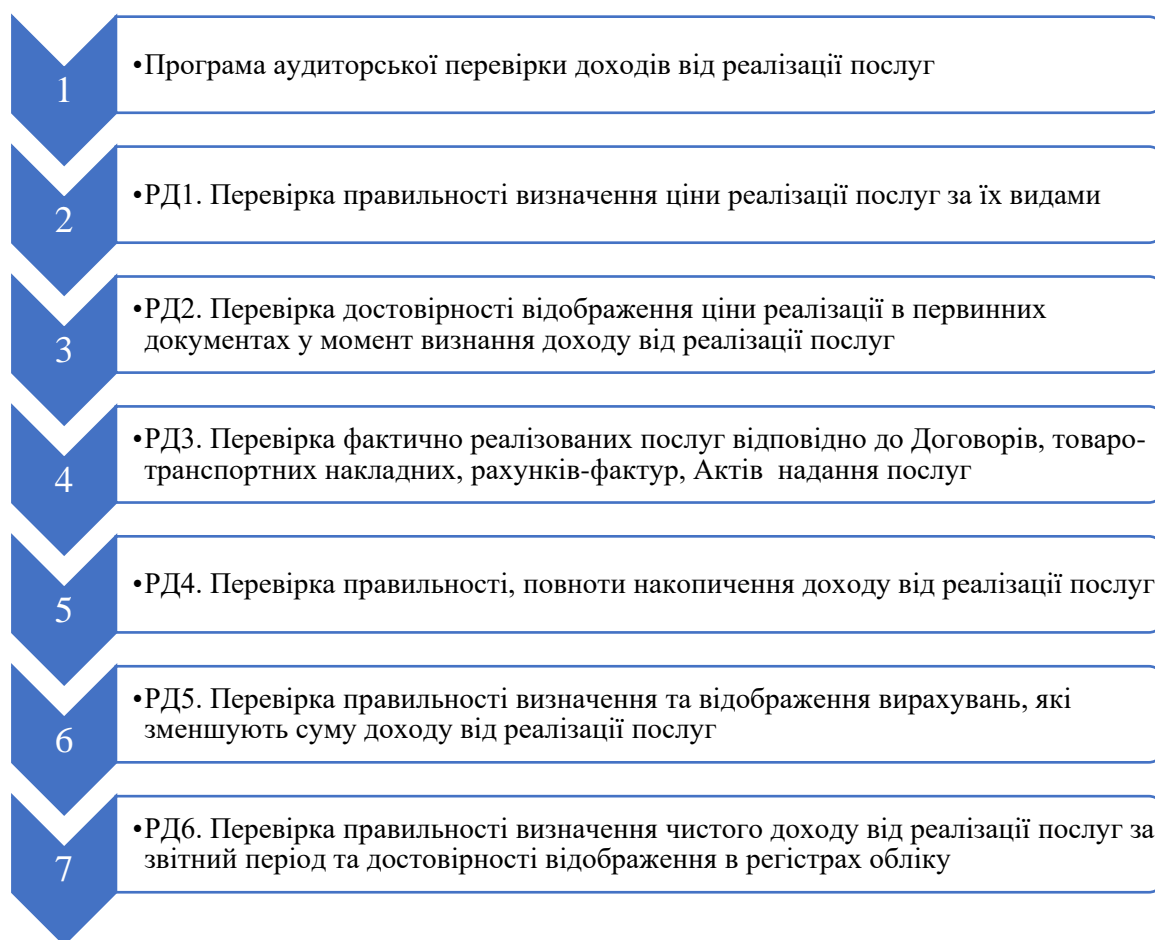


Рис. 3.4 Програму і робочі документи (РД) аудиту доходів від реалізації послуг

Джерело: власна розробка

Відповідно до поставлених завдань можна запропонувати методику, наведену в табл. 3.3. При контролі витрат виробництва використовується інформація, яка відображається на рахунку 23 "Виробництво" відповідно до первинних документів, що обґрунтовують витрати. Такі первинні документи залежать від утримання витрат (лімітно-огорожні картки, дорожні листи, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки амортизації та інші документи). Ці документи перевіряють за змістом та сутністю, відповідно до законності та обґрунтованості операцій, та їх дані порівнюють з дебетовими записами облікових регістрів за рахунком 23 «Виробництво».

Таблиця 3.3

Модель методики аудиту витрат на надання транспортно-експедиційних послуг

№	Вид фактографічної інформації	Способи та прийоми	Техніка аудита
1	2	3	4
1	Лімітно-забірні картки, дорожні листи, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки амортизації, регістри синтетичного обліку за рахунками 23, 703, 903, 91, 92, 93, 94	Вибіркове порівняння, логічний аналіз	Зіставлення даних у регістрах бухгалтерського обліку з даними первинних документів у зведених документах.
2	Дорожні листи, відомості про списання ПММ	Вибіркове порівняння, (взаємна перевірка), контрольні розрахунки	Зіставлення даних встановлених базових лінійних норм пального з чинними нормативами
3	Товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, регістри обліку за рахунком 361, 631, 685	Вибіркове порівняння, (взаємна перевірка)	Зіставлення даних у відділі реалізації з рахунками фактурами та регістрами бухгалтерського обліку з метою оцінки правильності визначення фактичної собівартості сировини та матеріалів, що надійшли

Джерело: власна розробка

Шляхом зіставлення даних матеріального складу про відпуск матеріалів у виробництво з показниками автоколон про надходження їх у виробництво і на підставі аналізу записів З кредиту рахунку 201 «Сировина та матеріали» та дебет рахунку 23 «Виробництво», можна підтвердити списання матеріальних витрат на виробничі потреби та включення їх у собівартість транспортно-експедиційних послуг. Перевіряється чи немає випадків списання сум нестач, розкрадань та інших витрат на собівартість транспортно-експедиційних послуг. Не включаються у виробничу собівартість і списуються на витрати виробництва, в якому вони були здійснені такі витрати: наднормативні відходи сировини та матеріалів у процесі виробництва; витрати їх зберігання;

адміністративні витрати, витрати на збут. З іншого боку, при здійсненні контролю необхідно перевірити правильність списання сум витрат на фінансові результати наприкінці звітної періоду. Так, за дебетом рахунків класу 9 «Витрати діяльності» відображаються суми витрат, за кредитом – списання сум витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини та матеріалів необхідно простежити первинні документи постачальника (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні), у яких зареєстровані суми, в окремих випадках націнки (надбавки), транспортні та інші витрати, пов'язані з придбанням матеріалів. Дані цих документів порівнюють з відповідними журналами ордерами та відомостями, у яких зазначено кількість отриманих матеріалів та вартість. Витрати на сировину та матеріали перевіряються шляхом визначення правильності використання технічно обґрунтованих норм їх використання. Підприємство для обліку руху матеріалів застосовує типову документацію, що відповідає основним вимогам основних положень обліку матеріалів. Кількісний облік матеріалів на складі здійснюється за групами, сортами та марками у повній відповідності до номенклатури та цінників. На кожен номенклатурний номер матеріалу складі ведеться облікова картка складського обліку. Картки розташовані в порядку номенклатурних номерів та з поділом по групах у спеціальних складських картотеках. На підставі первинних документів на період та відпуск матеріалів щодня в хронологічному порядку записуються операції з руху матеріалів і підсумовують залишки. Первинні документи отримання та відпуску матеріалів оформляються своєчасно, проте є виправлення у результаті. Лімітні картки документально недооформлені.

У ході контролю відбувається звірення документів (прибуткові ордери, лімітно-забірні картки, акти установок, диспетчерський журнал із придбання матеріальних цінностей (запасних частин) та їх встановлення на автотранспорт. Вибірковою перевіркою правильності застосування під час списання ПММ, випадків перевищення нормативної витрати пального не

встановлено. Норми запасів ПММ, матеріалів, запасних частин та інших видів оборотних засобів розраховуються днями. Вони включають час: надходження сировини, матеріалів та палива в дорозі (транспортний запас); перебування як поточного складського запасу; перебування як гарантійного запасу.

Після виконання аудиторських процедур, їх аналізу, узгодженості виявлених помилок і порушень з керівництвом клієнта складається аудиторський звіт і підписується Акт виконаних робіт.

3.3. Напрями удосконалення обліково-інформаційної системи підприємства за результатами аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг

У сучасних умовах відбувається зміна пріоритетів в управлінні, акцент зі статей собівартості змістився на бізнес-процеси, які їх формують у операційній діяльності. Альтернативою коефіцієнтної оцінки фінансового стану за результатами місячного балансу стало управління щоденними грошовими потоками, доходами і витратами за бізнес-процесами, ризиками, резервами, ліквідністю, платоспроможністю [47, с. 215]. Як наслідок, це зумовило необхідність в новому обліково аналітичному забезпеченні – бухгалтерському інжинірингу, який базується на інжинірингових підходах з проектування та розроблення нових облікових механізмів та інструментів. Інжиніринг є новим фінансовим інструментом управління для оптимізації бізнес-процесів операційної діяльності підприємств, його метою є забезпечення беззбитковості, чого можна досягнути лише завдяки впровадженню бюджетування бізнес-процесів за «центрами відповідальності» витрат і доходів [9, с. 45].

Фінансовий інжиніринг базується на контролі бізнес-процесів, як в операційний, так і у фінансовій діяльності. У чинній системі обліково-аналітичного забезпечення управління ТОВ «Холлі Індастріал» немає бізнес-процесного методичного підходу. Його створення передбачає впорядкування

дій із формування раціональної структури управління, забезпеченню єдиного інформаційного поля та постановки технології планування, бюджетування, обліку контролю й аналізу за рухом матеріальних, грошових і фінансових ресурсів. Усі процедури побудови цієї системи повинні бути підпорядковані ідеї їх позитивного впливу на підвищення вартості ТОВ «Холлі Індастріал» та дохідності його господарсько-фінансових операцій [49, с. 454].

Фінансовий інжиніринг можна тлумачити як технологію розробки нових фінансових моделей, інструментів та процедур управління доходами ТОВ «Холлі Індастріал» на основі залучення капіталу та фінансування реальних, нематеріальних та фінансових активів, акумуляції комплексу процедур, пов'язаних з аналізом та оцінкою ефективності інвестиційних проектів (рис. 3.5). Створення фінансового інжинірингу на ТОВ «Холлі Індастріал» передбачає процес впорядкованих дій з формування раціональної структури управління, забезпечення єдиного інформаційного поля та постановки технології планування, обліку та контролю за рухом грошових коштів, доходами та фінансовими результатами [22]. Всі процедури побудови фінансового інжинірингу мають бути підпорядковані ідеї їх позитивного впливу на підвищення вартості ТОВ «Холлі Індастріал», доходів від реалізації послуг та рентабельності господарських операцій. Основні вимоги до структури фінансового інжинірингу на ТОВ «Холлі Індастріал»: ресурсне забезпечення реалізації економічної стратегії; частина загального управління; стабільний характер; повнота врахування впливу зовнішнього середовища на господарську діяльність; специфічність формування грошових потоків і доходів від реалізації послуг; взаємозв'язок з грошовим ринком та ринком капіталу; врахування існуючих ризиків; стабілізація економічного розвитку; підвищення ефективності комерційної діяльності на основі поєднання трьох облікових систем: бухгалтерської, податкової та управлінської.

Система фінансового інжинірингу на ТОВ «Холлі Індастріал» включає: організаційну та фінансову структуру; логістику; бюджетування і передбачає перехід від оперативної форми управління до стратегічної на базі прогнозного

аналізу та планування. Бюджетування орієнтовано на підвищення ринкової вартості ТОВ «Холлі Індастріал», зростання доходів і підвищення платоспроможності.

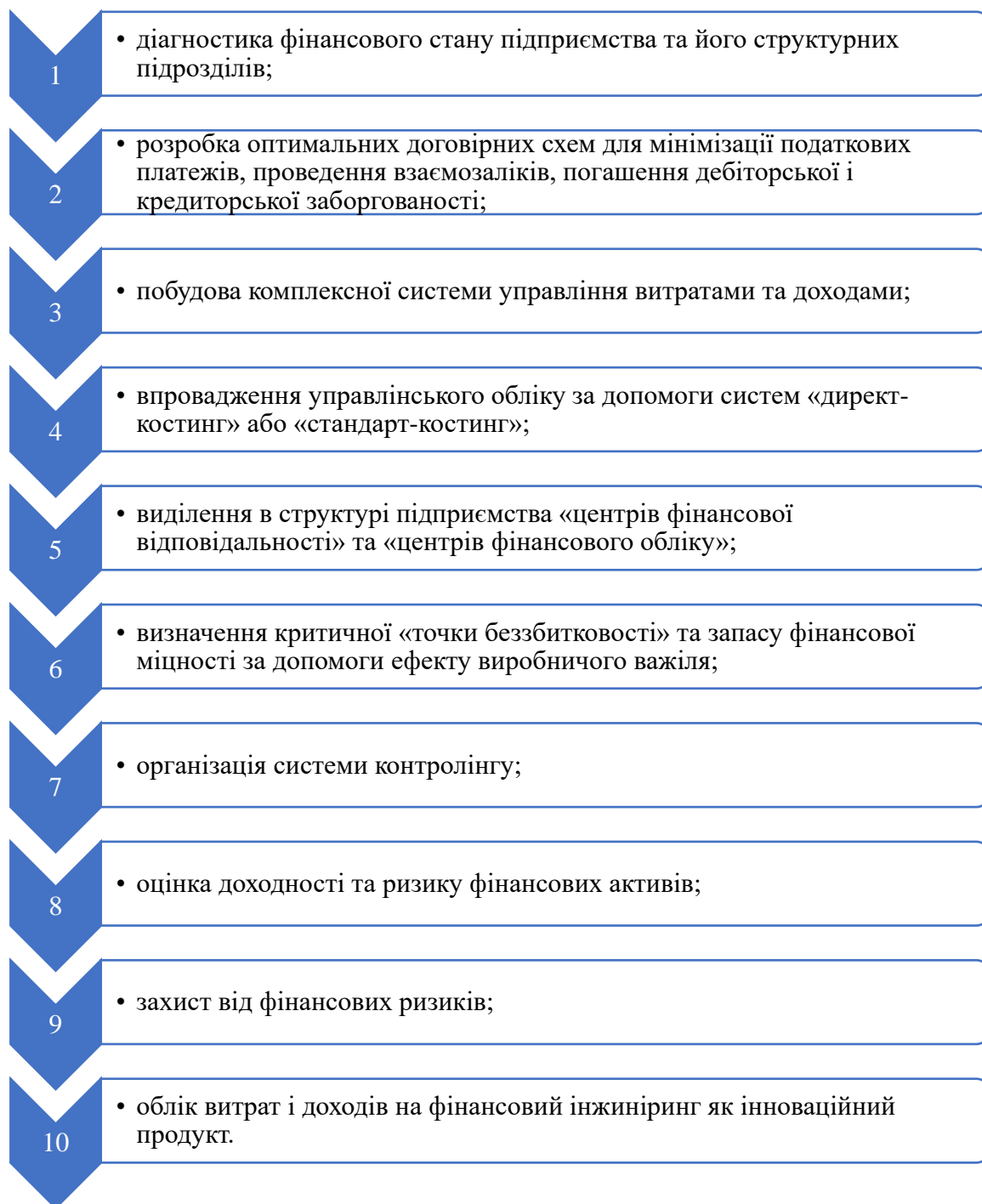


Рис. 3.5 - Удосконалення обліку, аналізу і аудиту доходів від реалізації послуг на основі фінансового інжинірингу

Джерело: побудовано за даними [49]

Реформу організаційної системи управління ТОВ «Холлі Індастріал»

пов'язуємо зі створенням функціональної побудови – розподілом центрів управління за функціями або видами діяльності.

Створення «центрів відповідальності» передбачає формування структурних підрозділів ТОВ «Холлі Індастріал», відповідальних за: затрати (операційний та постачальницький підрозділ); доходи (збутовий підрозділ); прибутки (адміністрація); інвестицій (відділ капітального будівництва) [57, с. 347]. Об'єктом контролю і аналізу витрат є грошові ресурси, використані на закупівлю матеріальних ресурсів, податки та збори, оплату послуг сторонніх організацій, порядок формування витрат та віднесення їх на собівартість продукції [18, с. 115]. Доходи як об'єкти контролю поділяються на надходження від реалізації послуг, продукції допоміжних виробництв, інших надходження, доходи та витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю [50, с. 233]. У ТОВ «Холлі Індастріал» фінансова структура має бути підпорядкована фінансовій та служити одним із способів зростання доходів від реалізації послуг на основі системи бізнес-планування, бюджетування та фінансового контролінгу. Ланкою, що пов'язує три елементи фінансової моделі, є фінансовий інжиніринг. Система інформаційного забезпечення фінансового управління на ТОВ «Холлі Індастріал» відображає процес безперервного, цілеспрямованого підбору відповідних інформаційних показників, необхідних для здійснення аналізу на підставі планування, контролю та підготовки оперативних управлінських рішень зі зростання доходів від реалізації послуг. Для досягнення цієї мети велике значення має розбудова управлінського обліку як синтезу обліку та менеджменту і системи, що забезпечує функцій збирання, систематизації та аналізу інформації, необхідної власнику і менеджерам для прийняття управлінських рішень щодо зростання доходів і вартості підприємства на основі раціоналізації процесів планування та бюджетування, яке включає не тільки процедуру формування бюджетів, але й контроль за їх виконанням, а також аналіз можливих відхилень. Об'єктами бюджетування є: капітал, доходи та витрати ТОВ «Холлі Індастріал» [10, с. 22].

Впровадження фінансового інжинірингу в обліково-аналітичну і контрольну систему ТОВ «Холлі Індастріал» вимагає певного кадрового забезпечення працівників бухгалтерії, їх професійного зростання і саморозвитку, постійного підвищення кваліфікації, пошуку можливостей найбільш повно реалізувати себе в професії, посиленні організованості, самостійності і відповідальності, здатності до інноваційної діяльності. Забезпечення можливостей для професійного зростання персоналу - найважливіше завдання керівництва ТОВ «Холлі Індастріал», яке реалізується підвищенням кваліфікації через участь в різноманітних програмах, які проводять професійні недержавні громадські організації, атестацією персоналу. Атестацію працівників бухгалтерії доцільно проводити не частіше одного разу на два роки, але не рідше одного разу на чотири роки [48, с. 30]. Мета їх розвитку полягає у формуванні інжинірингової парадигми теорії управлінського обліку, створенні системи інжинірингового фінансового обліку як надбудову до системи фінансового обліку [4, с. 26]. Інжиніринговий облік забезпечує складання інжинірингових та похідних форм звітності про доходи у відповідності до запитів власника і менеджерів. Концепція обліково-аналітичного забезпечення фінансового інжинірингу ТОВ «Холлі Індастріал» є моделлю, за якою вибудовується організаційна структура бізнес-процесів за «центрами відповідальності» операційної діяльності та «центрами фінансових ситуацій» фінансово-інвестиційної діяльності шляхом удосконалених існуючих методик управлінського обліку і впровадження нових [8, с. 88]

Інструментами інжинірингу бізнес-процесів операційної діяльності є: попроцесне бюджетування, нормативні методи, операційно-вартісний аналіз відхилень. Інструментами інжинірингу бізнес-процесів фінансової діяльності є: відображення операцій за агрегованими (укрупненими) мега-рахунками доходів і витрат, варіанти ринкової (справедливої) оцінки даних облікових регістрів та їх моніторинг, оперативна оцінка чистих активів і чистих пасивів як індикаторів ризикової діяльності ТОВ «Холлі Індастріал» [7, с. 11].

В умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку пропонується

розширити номер аналітичного рахунку для обліку доходів за рахунок введення шифрів для термінів виконання замовлення (передбачений технологічним процесом, термінове виконання замовлень), джерел надходжень (підприємства, установи, організації, населення), центр відповідальності. Внесення змін до аналітичного обліку доходів шляхом належної його організації сприятиме удосконаленню управлінського обліку і підвищенню ефективності управління підприємствами через оперативність отримання даних на будь-яку дату [23, с. 204]. Використання сучасних комп'ютерних технологій розширює можливості вибору номенклатури аналітичних об'єктів і вибору технік і технологій аудиту. Запропоновано програму аудиторської перевірки доходів від реалізації послуг, а також робочі документи аудитора в частині перевірки правильності визначення ціни реалізації послуг за їх видами тощо. Використання наведених методичних підходів до обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-процесами ТОВ «Холлі Індастріал», перетворює бухгалтерський облік з фіксатора господарсько фінансових операцій на механізм управління ним.

Для обліку операцій із залученням третіх осіб за посередницькими договорами пропонуємо експедитору відкрити рахунок 686 «Розрахунки за транзитними послугами» [21, с. 268].

Для вжиття заходів, необхідних зниження витрат за матеріальними статтями витрат, необхідно модернізувати службу матеріально-технічного постачання. Підрозділ за останні роки не розширює коло своїх постачальників, не приділяє належної уваги на пошук нижчих ринкових цін на закупівлю ПММ, запасних частин та матеріалів. Раціональне використання матеріальних ресурсів знаходить відображення у зменшенні норм витрати сировини та матеріалів, зниженні їх собівартості за рахунок зменшення заготівельно-складських витрат. Транспортні витрати скорочуються внаслідок зменшення витрат на доставку сировини та матеріалів від постачальника до складів підприємства. При поліпшенні використання транспортних засобів зниження собівартості може статися у результаті: підвищення надійності та вантажних

автомобілів; вдосконалення системи планово-попереджувального ремонту; централізації та впровадження індустріальних методів ремонту, утримання та експлуатації транспортних засобів. Економія обчислюється як добуток абсолютного скорочення витрат (крім амортизації) на один автомобіль на середню кількість автомобілів.

Певні резерви зниження собівартості закладені в усуненні чи скороченні витрат, які є необхідними за нормальної організації виробничого процесу (наднормативна витрата сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітникам за відступ від нормальних умов праці та понаднормові роботи, платежі за регресними позовами тощо). Виявлення цих зайвих витрат потребує особливих методів та уваги. Їх можна виявити проведенням спеціальних обстежень та одноразового обліку, при аналізі даних нормативного обліку витрат на виробництві, ретельному аналізі планових та фактичних витрат на виробництво.

Резерви покращення фінансового стану пов'язані з подоланням збитковості, покриттям непокритих збитків, покращенням ліквідності тощо.

Висновки до розділу 3

1. У 2020 році порівняно з 2019 роком обсяг доходів від реалізації послуг збільшився на 12558,7 тис. грн., або на 439,96%, інші операційні доходи - із 2255 тис. грн. до 3865,3, або на 71,41%. Разом доходи зросли з 5109,5 тис. грн. до 19278,5 тис. грн., або на 14169 тис. грн., або на 277,31%. Собівартість реалізованих послуг зросла з 3046,3 тис. грн. до 11191,8 тис. грн., або на 267,39%. Інші операційні витрати скоротилися з 4289,5 тис. грн. до 3404,3 тис. грн., або на -885,2 тис. грн. (-20,64%). Разом витрати зросли з 7410,3 тис. грн. до 14653 тис. грн., або на 7242,7 тис. грн. (97,74%). Перевищення темпів зростання доходів над витратами обумовило покращення фінансового результату. Прибуток до оподаткування збігається з чистим прибутком і у 2020 році становить 4625,5 тис. грн. проти збитків 2019 року у сумі -2300,8

тис. грн. Збитковість продаж 2019 року склала 80,6%, рентабельність 2020 року – 30,01%.

2. У структурі доходів підприємства у 2019 році основну суму доходів формували транспортно-експедиційні послуги (67,55%), на другому місці - діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах (23,82%), на третьому – інший операційний дохід (8,63%). У структурі доходів підприємства у 2020 році частка транспортно-експедиційних послуг зросла до 70,32%, частка діяльності у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах скоротилася до 20,05%, інший операційного доходу – зросла до 9,63%.

3. Підприємство має низьку ліквідність, від'ємне значення власного оборотного капіталу, дефіцит якого скоротився з 11004,1 тис. грн. до 6172 тис. грн., або на 4832,1 тис. грн. за рахунок отриманого прибутку. Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом 2020 року суттєво покращився і зріс з 0,00054 до 0,05672, що вище нормативного значення 0,2. Це пояснюється значним притоком коштів та їх еквівалентів. Коефіцієнт проміжної ліквідності також покращився – зріс із 0,097 до 0,471, але не досягає нормативного значення 1,0. Коефіцієнт покриття також збільшився з 0,44 до 0,70, але все одно втричі менше нормативного значення 2,0.

4. Побудовано організаційну модель аудиту доходів від реалізації послуг, програму і робочі документи аудиту, запропоновано модель методики аудиту витрат на надання транспортно-експедиційних послуг.

5. Для удосконалення організації обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг розроблено новітні методики на основі управлінського обліку та фінансового інжинірингу. Останній трактується як технологія розробки нових фінансових моделей, інструментів та процедур управління фінансовою діяльністю підприємств. В умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку пропонується розширити номер аналітичного рахунку для обліку доходів за рахунок введення шифрів для термінів виконання

замовлення (передбачений технологічним процесом, термінове виконання замовлень), джерел надходжень (підприємства, установи, організації, населення), центр відповідальності.

6. Внесення змін до аналітичного обліку доходів шляхом належної його організації сприятиме удосконаленню управлінського обліку і підвищенню ефективності управління підприємствами через оперативність отримання даних на будь-яку дату. Використання сучасних комп'ютерних технологій розширює можливості вибору номенклатури аналітичних об'єктів і вибору технік і технологій аудиту. Запропоновано програму аудиторської перевірки доходів від реалізації послуг, а також робочі документи аудитора в частині перевірки правильності визначення ціни реалізації послуг за їх видами тощо.

ВИСНОВКИ

1. Результатом діяльності підприємства є виробництво готової продукції, виконання робіт та надання послуг. Готова продукція - це матеріальний результат операційної діяльності підприємства. За умов товарного виробництва та ринкової економіки виготовлена продукція, виконана робота або надана послуга є товаром, який має споживну і мінову вартість. На відміну від готової продукції, послуга не має речовинної форми. Прямий вплив на розмір доходів від реалізації наданих послуг має рівень цін на них, який залежить від якості і споживчих властивостей послуг. пенсації вартості таких послуг. Послуги є особливим об'єктом обліку, аналізу та аудиту через відсутність матеріальної форми, неможливість їх складування та вироблення про запас.

2. Результатом діяльності підприємств транспорту є відповідний обсяг виконаної роботи (перевезених вантажів або пасажирів на ту чи ту відстань). Транспортні послуги можуть класифікуватися за такими ознаками: форма оплати послуг (готівка, безготівкові кошти, дорожній ваучер), за сферою надання (перевезення пасажирів і вантажів), за прибутковістю (прибуткові та неприбуткові), за місцем здійснення (внутрішні і міждержавні перевезення).

3. Об'єктом кваліфікаційної магістерської роботи є ТОВ «ХОЛЛІ ІНДАСТРІАЛ», яке здійснює такі види діяльності: основна – 49.41 Вантажний автомобільний транспорт, допоміжні - 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах. Кількість працівників товариства – 22 осіб в штаті, що дає змогу компанії визначатися як мале підприємство в своїй галузі. Бухгалтерська служба ТОВ „Холлі Індастріал” побудована по лінійно - штабному принципу. У штат бухгалтерії входять: головний бухгалтер, бухгалтер. ТОВ «Холлі Індастріал» використовує спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка ведеться за формою обліку з використанням реєстрів обліку майна малого

підприємства. ТОВ «Холлі Індастріал» для ведення електронних реєстрів використовує 1С та Medok. Програма 1С.

4. Для здійснення статутної діяльності ТОВ «Холлі Індастріал» володіє активами. Протягом 2020 року активи підприємства зросли на 6101,8 тис. грн, або майже на 60%. Приріст обумовлений оборотними активами у сумі 6018,1 тис. грн. за рахунок іншої поточної дебіторської заборгованості із 974,4 тис. грн. до 8291,4 тис. грн., або на 7317 тис. грн. (у 8,5 разів). У результаті структура цієї статті зросла з 9,51% до 50,70%. Також значно зросли гроші та їх еквіваленти – із 10,6 тис. грн. до 1174,5 тис. грн., або у 12,6 разів. Запаси підприємства зменшилися, їх питома вага значно скоротилася – із 64,44% до 29,02%, або на 35,42%. Оборотні активи займають основну питому вагу, яка зросла з 83,07% до 88,88%, або на 5,8%. На кінець аналізованого періоду у балансі з'явилися нематеріальні активи у сумі 739,2 тис. грн., знос яких склав 0,38. Питома вага залишкової вартості основних засобів скоротилася, а знос збільшився. Проте він є не зовсім великий.

5. У діяльності ТОВ „Холлі Індастріал” головним документом для бухгалтерського обліку послуг транспорту є договір про поставку, який визначає вартість транспортної послуги і умови віднесення на собівартість витрати на транспортування. Основними завданнями обліку реалізації послуг ТОВ „Холлі Індастріал” є: своєчасне, повне і правильне визнання доходів, визначення витрат на перевезення за статтями і елементами витрат, при порівнянні їх із плановими в перерахунку на фактичний обсяг перевезень, розрахунок собівартості виконаних робіт і послуг за їх окремими видами та в цілому по підприємству; виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості перевезень; точне відображення всіх неопераційних витрат і втрат з метою їх ліквідації надалі.

6. У ТОВ «Холлі Індастріал» для обліку доходів від реалізації послуг призначений рахунок 703. На субрахунку 7031 ведеться облік доходів від діяльності у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах (код КВЕД 71.12), на субрахунку 7032 – послуги

вантажного автомобільного транспорту (код КВЕД 49.41). На рахунку 71 ведеться облік доходів від іншої операційної діяльності. Витрати, пов'язані з наданням послуг, накопичуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і проводкою а кредитом списуються в дебет рахунку 903 «Собівартість наданих послуг» одночасно з відображенням доходу від надання послуг.

7. Наявність та рух палива у ТОВ «Холлі Індастріал» відображається на субрахунку 203 «Паливо». Оскільки підприємство використовує у своїй діяльності різні види палива та має кілька спеціально обладнаних місць його зберігання, виникає потреба у відкритті за субрахунком 203 субрахунків другого порядку: 203/1- «Паливо (бензин)», 203/2- «Паливо (дизпаливо)», 203/3- «Паливо (газ)», 203/4- «Паливо (олія)», 203/5- «Паливо (склад)»

8. Аналітичний облік реалізації послуг, а також розрахунків з покупцями (замовниками) ведеться у Відомості № 3.1, записи у якій здійснюються в позиційному (лінійному) порядку, що дає можливість бачити, по якому розрахунковому документу, яка сума підлягає оплаті покупцем, а також робиться оцінка про оплату.

9. Реалізованими є такі транспортно-експедиційні послуги ТОВ «Холлі Індастріал», за яку: а) покупцеві (замовникові) пред'явлені товарно-транспортні та розрахункові документи відповідно до умов, передбачених договором постачання; б) за яку воно одержало плату або авансові платежі. Для відображення доходів від реалізації транспортно-експедиційних послуг використовується рахунок 703 «Доходи від реалізації послуг», субрахунок 7032, який наприкінці звітного періоду списується в кредит рахунка 79 «Фінансові результати». Для відображення собівартості реалізованих транспортно-експедиційних послуг введено активний рахунок 903 «Собівартість реалізації послуг», субрахунок 9032, який наприкінці звітного періоду списується в дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Таким чином, за субрахунком 791 визначається фінансовий результат операційної діяльності.

10. Чистий дохід від реалізації послуг ТОВ «Холлі Індастріал» відображається у рядку 2000 розділу 2 Звіту малого підприємства. Протягом 2020 року він збільшився з 2854,5 тис. грн. до 15413,2 тис. грн., або у 5,4 разів. Інші операційні доходи відображаються у рядку 2120. Вони зросли з 2255,0 тис. грн. до 3865,3 тис. грн., або у 1,71 разів.

11. За підсумками 2019-2020 років підприємство не нарахувало зобов'язань з податку на прибуток. Фінансовий результат до оподаткування у 2019 році був від'ємним, у 2020 році – додатним. Різниці, які виникли відповідно до Податкового кодексу України, у 2019 і 2020 роках є від'ємними. Вони представлені сумою від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових років.

12. Збиткова діяльність підприємства до 2020 року призвела до від'ємних значень власного капіталу, дефіцит якого у 2020 році скоротився з (-9869,6) тис. грн. до (-4655,6), або на 5214 тис. грн. (на 52,82%). Проте частка власного капіталу у балансі залишається від'ємною, але зросла з (-96,28%) до (-28,47%), або на 67,81%. Зазначена динаміка пояснюється формуванням додаткового капіталу у сумі 588,5 тис. грн. і скороченням непокритих збитків на 4625,5 тис. грн. – із (-10370) тис. грн. до (-5744,1), або 44,6%.

13. ТОВ «Холлі Індастріал» має незначний обсяг довгострокових зобов'язань, цільового фінансування та забезпечення, який скоротився із 601 тис. грн. до 302,7 тис. грн., а його питома вага – із 5,86% до 1,85%. Загальна вартість капіталу зросла з 10251 тис. грн. до 16353 тис. грн., або на 6101,8 тис. грн. на 59,52%. Поточні зобов'язання зросли з 19520 тис. грн. до 20706, або на 1186,1 тис. грн., або на 6,08%. Через від'ємні значення власного капіталу їх частка у підсумку балансу становить відповідно 190,42% і 126,62%, або скоротилася на 63,80%. Найбільш значущою статтею поточних зобов'язань є кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуг - її частка у підсумку балансу скоротилася на 43,57% (із 165% до 121,43%), а сума – зросла із 16914 тис. грн. до 19857 тис. грн., або на 2943 тис. грн. (на 17,4%).

14. Зросли всі статті поточних зобов'язань, окрім інших поточних

зобов'язань, вони скоротилися із 2506,9 тис. грн. до 37,9 тис. грн., або на 98,49%, а частка у підсумку балансу – із 24,46% до 0,23%. Значними відносними темпами зросла заборгованість за розрахунками з бюджетом – із 15.9 тис. грн. до 575,2 тис. грн., або більше, ніж у 36 разів. Розрахунки зі страхування і по оплаті праці зросли незначно, а їх питома вага у підсумку балансу є незначною і зросла відповідно із 0,17% до 0,31%, а також із 0,64% до 1,14%.

15. У 2020 році порівняно з 2019 роком обсяг доходів від реалізації послуг збільшився на 12558,7 тис. грн., або на 439,96%, інші операційні доходи - із 2255 тис. грн. до 3865,3, або на 71,41%. Разом доходи зросли з 5109,5 тис. грн. до 19278,5 тис. грн., або на 14169 тис. грн., або на 277,31%. Собівартість реалізованих послуг зросла з 3046,3 тис. грн. до 11191,8 тис. грн., або на 267,39%. Інші операційні витрати скоротилися з 4289,5 тис. грн. до 3404,3 тис. грн., або на -885,2 тис. грн. (-20,64%). Разом витрати зросли з 7410,3 тис. грн. до 14653 тис. грн., або на 7242,7 тис. грн. (97,74%). Перевищення темпів зростання доходів над витратами обумовило покращення фінансового результату. Прибуток до оподаткування збігається з чистим прибутком і у 2020 році становить 4625,5 тис. грн. проти збитків 2019 року у сумі -2300,8 тис. грн. Збитковість продаж 2019 року склала 80,6%, рентабельність 2020 року – 30,01%.

16. У структурі доходів підприємства у 2019 році основну суму доходів формували транспортно-експедиційні послуги (67,55%), на другому місці - діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах (23,82%), на третьому – інший операційний дохід (8,63%). У структурі доходів підприємства у 2020 році частка транспортно-експедиційних послуг зросла до 70,32%, частка діяльності у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах скоротилася до 20,05%, інший операційного доходу – зросла до 9,63%.

17. Підприємство має низьку ліквідність, від'ємне значення власного оборотного капіталу, дефіцит якого скоротився з 11004,1 тис. грн. до 6172 тис. грн., або на 4832,1 тис. грн. за рахунок отриманого прибутку. Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом 2020 року суттєво покращився і зріс з 0,00054 до 0,05672, що вище нормативного значення 0,2. Це пояснюється значним притоком коштів та їх еквівалентів. Коефіцієнт проміжної ліквідності також покращився – зріс із 0,097 до 0,471, але не досягає нормативного значення 1,0. Коефіцієнт покриття також збільшився з 0,44 до 0,70, але все одно втричі менше нормативного значення 2,0.

18. Побудовано організаційну модель аудиту доходів від реалізації послуг, програму і робочі документи аудиту, запропоновано модель методики аудиту витрат на надання транспортно-експедиційних послуг.

19. Для удосконалення організації обліку, аналізу та аудиту доходів від реалізації послуг розроблено новітні методики на основі управлінського обліку та фінансового інжинірингу. Останній трактується як технологія розробки нових фінансових моделей, інструментів та процедур управління фінансовою діяльністю підприємств. В умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку пропонується розширити номер аналітичного рахунку для обліку доходів за рахунок введення шифрів для термінів виконання замовлення (передбачений технологічним процесом, термінове виконання замовлень), джерел надходжень (підприємства, установи, організації, населення), центр відповідальності.

20. Внесення змін до аналітичного обліку доходів шляхом належної його організації сприятиме удосконаленню управлінського обліку і підвищенню ефективності управління підприємствами через оперативність отримання даних на будь-яку дату. Використання сучасних комп'ютерних технологій розширює можливості вибору номенклатури аналітичних об'єктів і вибору технік і технологій аудиту. Запропоновано програму аудиторської перевірки доходів від реалізації послуг, а також робочі документи аудитора в частині перевірки правильності визначення ціни реалізації послуг за їх видами тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бердар М. М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 6. С. 161-164.
2. Беренда Н. І., Потапенко Т. М. Облік доходів: питання облікової політики підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 2. С. 111-114.
3. Бойченко Н. В., Наумова Т. А., Нестеренко Т. А. Організаційно-методичні аспекти обліку формування та розподілу доходів. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2013. Вип. 2(1). С. 37-45.
4. Бруханський Р. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 8. С. 18-28.
5. Гавриленко О. Є. Проблеми обліку доходів підприємств міського транспорту та шляхи їх вирішення. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20(2). С. 170-179.
6. Гамзаєва Е. М. Формування доходів і витрат у податковому і бухгалтерському обліку. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 76-78.
7. Герасимович А. М., Герасимович І. А. Інжиніринговий бухгалтерський облік: практичний аспект. *Облік і фінанси*. 2019. № 2. С. 5-12.
8. Герасимович І. А. Концепція обліково-аналітичного забезпечення фінансового інжинірингу в управлінні сучасним підприємством. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка*. 2017. № 7. С. 84-90.
9. Герасимович І. А. Синтез бюджетування і нормативного методу обліку за "центрами відповідальності" – інформаційна база інжинірингу

операційної діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 1. С. 32-47.

10. Герасимович І. А. Фінансовий інжиніринг як об'єкт обліку інновацій. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2015. Вип. 1(2). С. 20-23.

11. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15?find=1&text=%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B3#w1_38

12. Данилевська Ю. М., Мельянова Л. В. Контроль операцій з обліку доходів. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 210-215.

13. Дерій В. А. Проблеми оподаткування і міра їхнього впливу на облік та звітність про витрати та доходи підприємств. *Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер. : Економіка*. 2011. Вип. 17. С. 55-62.

14. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 794. С. 172-180.

15. Клименко І. В. Критичний аналіз сучасного стану організації та методики бухгалтерського обліку транспортних послуг АТП в умовах лізингу. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 2. С. 239-266.

16. Корягін М. В., Плотніченко І. Б. Удосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємств сфери електронної комерції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 24-31.

17. Кошкаров С. А., Кошкаров В. С. Маркетингові операції з реалізації послуг та формування доходів підприємства. методика і організація внутрішньогосподарського оперативного контролю. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 1. С. 230-240.

18. Кратко І. Р. Облік доходів від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка*. 2014. Вип. 2. С. 112-116.

19. Кубік В. Д. Проблеми обліку доходів на підприємстві у світлі застосування національних і міжнародних стандартів обліку. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2013. Т. 18, Вип. 3(2). С. 60-63.

20. Куцик П. О., Ясінська Л. Т. Сучасний підхід до організації обліку доходів майбутніх періодів. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(2). - С. 216-223.

21. Лічман А. А. Транспортно-експедиторська діяльність як система послуг: обліковий аспект. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2016. Вип. 249. С. 261-269.

22. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_2_28

23. Мельничук О. П. Аспекти організації обліку доходів від надання послуг комунальними підприємствами шляхового господарства. *Економічний простір*. 2016. № 107. С. 199-207.

24. Мулінська Г. В. Облік та порядок включення вартості транспортних послуг до витрат операційної діяльності торговельних підприємств роздрібного ринку нафтопродуктів. *Бізнес Інформ*. 2018. № 2. С. 204-209.

25. Нікуліна Т. М., Гончар М. А. Особливості обліку та оподаткування послуг транспортно-експедиторської діяльності підприємства. *Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]*. 2019. № 6. С. 147-160.

26. Обиход К. О. Облік доходів від надання послуг науковими установами. *Економічний вісник університету*. 2016. Вип. 28(1). С. 61-67.

27. Остапенко Я. О. Класифікація готельних послуг для цілей бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю доходів і витрат підприємств готельного господарства. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. № 1. С. 144-153.

28. Павелко О. В. Облік доходів, витрат та фінансових результатів в умовах збиткових будівельних контрактів. *Університетські наукові записки*. 2009. № 2. С. 395-399.

29. Пилипчук Н. М. Оптимізація облікової інформації про доходи з основної діяльності в системі управління діяльністю підприємств. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2013. № 1. С. 105-109.

30. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

31. Подмешальська Ю. В., Прокопенко А. Ю. Удосконалення обліку та аудит доходів від реалізації послуг в умовах використання інформаційних систем та технологій. *Агросвіт*. 2021. № 1-2. С. 71-81.

32. Попович В. І. Облік доходів від надання готельних послуг у системі управління. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 17, № 2. С. 176-180.

33. Потриваєва Н. В. Облікові аспекти формування майна та розподілу доходу у сільськогосподарських кооперативах. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2014. Вип. 2. С. 16-23.

34. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

36. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>

37. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0720201-11#Text>

38. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

39. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237. URL:

40. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00?find=1&text=%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%BE%D1%80%D1%82#w1_1

41. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

42. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

43. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

44. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

45. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

46. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15#Text>

47. Ручинський О. С., Клименко С. О. Організація обліку доходів та аналіз платоспроможності підприємства. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси.* - 2013. Вип. 10(4). С. 212-217.

48. Садовська І. Б. Інжинірингова парадигма теорії управлінського обліку *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси.* 2015. Вип. 12(1). С. 291-301.

49. Садовська І. Б. Сутність інжинірингу та його вплив на розвиток управлінського обліку. *Економічний форум.* 2015. № 4. С. 449-455.

50. Сажинець С. Й. Доцільність та методика обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства з капітального інвестування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2014. № 794. С. 226-234.

51. Снігурська Л. П. Проблемні питання бухгалтерського обліку визнання доходів за знеціненими кредитами. *Економічний форум.* 2014. № 3. С. 296-306.

52. Сопко В. В. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства. *Фінанси, облік і аудит.* 2013. Вип. 2. С. 241-251.

53. Стащенко Ю. В. Законодавчо-нормативне забезпечення та методика обліку транспортно-експедиторських послуг. *Фінанси, облік і аудит.* 2012. Вип. 20. С. 360-368.

54. Татар М. С., Ванярха Г. М. Облік і аудит доходів і витрат підприємств в умовах глобальних викликів. *Часопис економічних реформ.* 2020. № 4. С. 67-75.

55. Тягнирядно Л. Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 2. С. 398-403.

56. Федів Р. Є. Облік доходів від використання бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. *Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер. : Економіка*. 2009. Вип. 11. С. 172-180.

57. Фірко Н. Б., Канак Й. В. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(4). С. 341-348.

58. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 435-IV.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ru/ed20131011#Text>

59. Чижішин О. І. Проблемні питання обліку надзвичайних доходів і витрат. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 77-81.

60. Чорнявська Т. М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 82-85.

ДОДАТКИ