Тема: Облік і аудит реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку та аудиту реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

1.1 Економічна сутність робіт та послуг, як об’єктів обліку

1.2 Огляд нормативної бази та спеціальної літератури з питань обліку реалізації робіт та послуг

РОЗДІЛ 2. Облік операцій з виконання робіт (надання послуг) та їх реалізація в сучасних умовах господарювання

2.1 Документальне оформлення операцій з виконання робіт та надання послуг

2.2 Синтетичний та аналітичний облік формування фактичної собівартості виконаних робіт та наданих послуг

2.3 Реалізація робіт та послуг

2.4 Узагальнення інформації про роботи та послуги у формах звітності

РОЗДІЛ 3. Методика аудиту реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

3.1 Основні концепції методики зовнішнього аудиту реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

3.2 Внутрішній аудит реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

Висновки та пропозиції

Список використаних джерел

Додатки

Вступ

Згідно конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Держава захищає права споживачів, здійснює контроль за якістю і безпечністю продукції та усіх видів робіт та послуг [1].

Одним з основних напрямків развитку сучасної економіки за останні два десятка років, стрімко розвивається сфера послуг.Збільшуються робочі місця, пов’язані з наданням послуг, і не тільки в традиційних галузях невиробничої сфери, таких як готелі, авіакомпанії, банки, телекомунікаційні і багато інші, але і в багатьох виробничих галузях. Серед них — юристи корпорацій, медики,інструктори по навчанню торгівельного персоналу.

Сфера обслуговування включає в себе різноманітні галузі. В більшості країн влада надає послуги судів, служб занятості, шпиталів, армії і поліції, пожарної охорони, поштових послуг, загальноосвітніх закладів. Сектор приватних некомерційних организацій надає послуги у вигляді музеїв, благодійної діяльності, церкв, коледжів, різних фондів. Серед комерційних це - авіакомпаніії, банки, страхові компанії, консалтингові фірми, медичні та підприємства торгівлі та інші.

Досліджено закономірності та тенденції розвитку світового ринку послуг за умов розгортання процесу глобалізації економіки. Проаналізовано його структуру, виявлено основні особливості та тенденції розвитку. Ринок телекомунікації України проходить знаковий період у своєму розвитку – період гальмування темпів розвитку порівняно з темпами розвитку економіки країни. Ознаки такого загальмовування вже передбачалися фахівцями Українського науково-дослідного інституту зв’язку далі (УНДІЗ) Основні питання, якими займається УкрНДІЗ є питання технічної експлуатації ліній та засобів зв’язку, при аналізі і прогнозі розвитку українських телекомунікації під час розробки (2004-2005 роки) проектів Концепції прийнятої в 2006 році і Програми розвитку телекомунікації в Україні до 2010 року, а також були підтверджені при аналізі розвитку ринку телекомунікації у періоді 2002-2011 років, ініційованому НКРЗ в кінці 2006 року.

Подібні макроекономічні аналізи і прогнози розвитку телекомунікації України варто проводити щорічно з тим, щоб вчасно виявляти позитивні і негативні тенденції розвитку телекомунікації в Україні та вчасно розробляти і впроваджувати заходи з оптимізації цього розвитку.

Розуміючи актуальність регулярного спостереження за розвитком телекомунікації України, УНДІЗ позапланово провів короткостроковий аналіз і прогноз розвитку телекомунікації України за період 2006-2009 років. Науковцям, було цікаво провести додаткове дослідження з використанням відпрацьованої в УНДІЗ методології і більш сучасних даних 2007 і І-й кв. 2008 років, щоб упевнитися у виявлених раніше тенденціях розвитку ринку телекомунікації України.

На основі зробленого у 2006 році системного аналізу ринку телекомунікації України на 10-річному періоді (2002-2011 р.) проведено аналіз і прогноз ринку на періоді 2006-2009 років. Показано, що ринок телекомунікації після багатьох років (1991-2005 р.) прискореного росту, увійшов у фазу сповільнюваного зростання, що може привести ринок телекомунікації у фазу стагнації. За результатами наведеного аналізу і прогнозу розроблено і запропоновано рекомендації щодо найближчих активних дій на телекомунікаційному ринку України.

Проведена економічна реформа і перехід до ринкових механізмів функціонування економіки України, органічне включення її в процеси світового господарювання вимагають корінного перегляду всієї сукупності економічних важелів, що використовуються системою управління підприємством. Перехід від переважно прямих адміністративних методів впливу до непрямих, заснованих на ринкових механізмах і взаємозв’язках, має потребу в заглибленому теоретичному осмисленні широкого кола мікро і макроекономічних проблем, включаючи мотиваційний аспект господарської діяльності економічних суб’єктів, об’єктивні закономірності формування і використання доходів цих суб’єктів.

Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) виступає основним джерелом прибутку, який повинен забезпечити розвиток підприємства, діяльність яких направлена на сферу послуг, створює визначені гарантії для подальшого існування підприємства, допомагає переборювати наслідку економічного ризику. Однак в умовах економічної, соціальної нестабільності, політичної невизначеності отримання запланованої величини прибутку ускладнено. Це спонукає підприємства до пошуку нової моделі управління доходами, в основі якої постає удосконалення обліку доходів від реалізації готової продукції (робіт, послуг).

Проблема удосконалення обліку доходів від реалізації готової продукції (робіт, послуг) останніми роками – одна з найбільш дискутованих у сфері фінансового менеджменту. Об’єктивна необхідність обґрунтування організації та методології обліку доходів багато в чому визначає можливість ефективного функціонування підприємства у майбутньому.

Головною метою випускної роботи є пошук можливостей удосконалення організації обліку та аудиту реалізації робіт і послуг, ознайомлення з нормативними документами, літературними джерелами та інформаційним забезпеченням, що відповідають темі вибраної дипломної роботи.

Об’єктом дослідження даної теми є облік та аудит підприємств які надають побутові послуги, та виконують будівельні роботи.

Предметом дослідження даної роботи є облік реалізації робіт і послуг.

Для написання даної роботи були поставлені наступні завдання:

* розглянути тлумачення терміну „послуги ”;
* вивчити нормативно-правове регулювання обліку і аудиту реалізації робіт та послуг;
* дослідити організацію документального забезпечення обліку реалізації робіт та послуг;
* дослідити методику синтетичного і аналітичного обліку реалізації робіт та послуг;
* вивчити методику обліку реалізації робіт та послуг на підприємстві та надати пропозиції щодо їх удосконалення;
* дослідити методику узагальнення інформації по розрахункам з покупцями та замовниками.

В цілому, надання послуг на ринку пов’язано з виникненням деяких проблем, для вирішення яких необхідні особливі маркетингові стратегії

Вимога практики, в свою чергу, викликає розробку теоретичної концепції ситуаційного керування, аналізу й узагальнення світового досвіду.

Робота складається з трьох розділів:

- У першому розділі розглянуто теоретичні основи обліку та аудиту реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання.

- У другому розділі розглянуто облік операцій з виконання робіт та надання послуг, їх реалізація.

- У третьому розділі розглянуто методику аудиту реалізації робіт та послуг.

РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку та аудиту реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

1.1 Економічна сутність робіт та послуг, як об’єктів обліку

Послуги ─ це діяльність суб'єктів, яка не набуває матеріально-речової форми і задовольняє певні потреби замовників ─ особисті, колективні, громадські. Послуги є результатом різнорідної діяльності, яка здійснюється виробником на замовлення будь-яких споживачів (окремих громадян, підприємств, організацій, підприємців), змінюють, стан одиниць, які споживають ці послуги. Специфіка послуг як продукції полягає в тому, що послуги не накопичуються (за виключенням окремих видів), не транспортуються, не існують окремо від виробників, тобто вони споживаються, в основному, в момент їх надання [ 39, с 68 ].

Загострення кризи в Україні приводить до появи різних проблемних ситуацій, розв'язання яких диктується виробничою ситуацією і викликає потребу в ефективному керуванні.

За статистичними даними на протязі 2008-2009 роках різко знизилися показники по транспортному обслуговуванню, як вантажних так і пасажирських перевезень.

Державний комітет Статистики повідомляє, що порівняно з січнем-квітнем 2008 р. на 32% зменшилися вантажні перевезення цього року за цей же термін, вантажообіг вітчизняних транспортних підприємств складає 61,7% від рівня минулого року. В січні –квітні 2009 року пасажирським транспортом було надано послуг менше ніж за такий же період минулого року на 1,8%. Послугами автомобільного транспорту скористалося 1,3 млрд. пасажирів (94,4% від об’єму в січні – квітні 2008 року). Користування пасажирів автотранспортом фізичних осіб-підприємців, зменшилася на 5,5%.

Економічна нестабільність завдала немалих проблем і страховому ринку. Інтернет-форум закидають повідомленнями компаній, які затягують розгляд справ по страховим випадкам. Неможливість страховиків розрахуватися по своїм зобов’язанням, ставить задачу перед страховим ринком - хоча б трохи зберегти довіру населення [49].

Це деякі показники які свідчать про негативний вплив економічної кризи на вітчизняну економіку лише в деяких напрямках.

Мінтрансзв’язку України спільно з ВАТ «Укртелеком». В травні 2009 р. в м. Ялта (Крим) відбулася планова 11-та Міжнародна науково-практична конференція на тему «Еволюція транспортних мереж телекомунікацій», де вирішувалися проблеми побудови, розвитку і управління транспортних мереж, за підтримки Державного департаменту з питань зв’язку та інформатизації

На сьогодні в Україні запроваджена Класифікація видів економічної діяльності далі (КВЕД), [ 27 ], що робить можливим аналіз структури економіки регіонів і країни в цілому за видами економічної діяльності згідно із загальноприйнятими міжнародними статистичними стандартами. Використання КВЕД дає можливість проводити порівняння структури економіки України та її регіонів з аналогічними показниками інших країн світу. Також цей аналіз необхідний для вивчення інвестиційного клімату в Україні і процесів, пов’язаних з надходженням в країну і регіони міжнародних інвестицій та їх застосуванням у певних видах економічної діяльності. Одним з таких видів економічної діяльності України є сфера послуг. Виконання робіт це також окремий вид діяльності який включає в себе перелік робіт згідно КВЕД.

Ця секція включає підготовчі роботи до будівництва, загальне та спеціалізоване будівництво будівель та споруд, монтаж будівельних конструкцій, роботи з облаштування будинків, роботи з завершення будівництва та оренду будівельної техніки з оператором. Секція включає нове будівництво, ремонт, розширення, реконструкцію будівель та інженерних споруд, монтаж збірних будинків або конструкцій на об'єкті. Загальне будівництво включає зведення закінчених будівель та споруд: житлових, адміністративних, громадських будинків, будівель спеціального призначення, сільськогосподарських будівель тощо, зведення шляхів, автострад, мостів, тунелів, залізниць, аеродромів, портів та інших морських та річкових об'єктів, іригаційних систем, санітарних систем, промислових об'єктів, трубопроводів, ліній електропередачі тощо. Ці роботи можуть виконуватися як для власних потреб, так і для третіх осіб. Частина або практично всі роботи можуть передаватися на субпідряд. Спеціалізоване будівництво включає зведення частин будівель чи інженерних споруд йдеться, зазвичай, про спеціалізовану в одному напрямку діяльність, яка є загальною для різних видів будинків та споруд і вимагає спеціальної кваліфікації та устаткування. Секція включає такі види робіт, як забивання паль, будівництво фундаментів, буріння свердловин для води, монтаж, та інші. Монтаж металевих конструкцій включається в секцію, якщо елементи конструкції невласного виробництва. Спеціалізовані будівельні роботи, виконуються субпідрядниками. Роботи з облаштування будинків включають установлення різного роду зручностей, щоб надати будівлі функціональності. Такі роботи виконуються, на будівельному об'єкті, хоча деяка частина цих робіт може виконуватися в цехах. Сюди включаються сантехнічні роботи, установлення систем опалення та кондиціонування повітря, антен, систем сигналізації та інших електричних систем, систем автоматичного гасіння пожеж, ліфтів і механічних сходів тощо. Ця секція включає також роботи ізоляційні (гідроізоляція, термоізоляція, звукоізоляція), монтаж систем освітлення та сигналізації для доріг, залізниць, аеропортів, портів тощо, а також їх ремонт.

Положення про підрядні контракти у будівництві України (далі-положення) N 9 від 15.12.93 визначає порядок підготовки, складання і виконання підрядних контрактів на будівництво об'єктів, носить рекомендаційний характер і враховує вимоги законодавства з цього питання, вітчизняний і зарубіжний досвід правового регулювання відносин між учасниками будівництва та особливості становлення ринкових відносин у будівництві. Підрядний контракт є основним документом, що забезпечує узгоджену діяльність учасників будівництва. Він складається на весь період будівництва з уточненням при необхідності окремих умов шляхом укладання додаткових угод. Головними принципами укладання і виконання підрядних контрактів є:

- врахування і дотримання чинного законодавства;

- економічна самостійність і незалежність учасників;

- чітке розмежування у контракті прав і обов'язків сторін;

- майнова відповідальність за невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань;

- розмежування ризиків між учасниками контракту, визначення обов'язкових для страхування ризиків;

- надання гарантій виконання договірних зобов'язань;

- зобов'язання сторін за узгодженим і взаємоприйнятним вирішенням проблем і суперечностей, що виникають у процесі укладання і виконання контракту.

Основними учасниками підрядного контракту є замовник і підрядник. Якщо вони виступають єдиними учасниками контракту, останній має двосторонній характер. Якщо, крім замовника і підрядника, сторонами контракту є також інші учасники будівництва (проектні організації, постачальники устаткування, банки, субпідрядники та ін.), контракт є багатостороннім.

Відповідно до контракту замовник виступає покупцем виконаних підрядником робіт, контролює хід їх виконання, може бути співвиконавцем контракту.

Замовник може передавати частину своїх функцій за контрактом іншій особі, яка діє від імені замовника і представляє його інтереси у взаємовідносинах з підрядником. При цьому майнову відповідальність перед підрядником, якщо інше не передбачено контрактом, за порушення прийнятих зобов'язань несе сам замовник. Підрядниками можуть бути юридичні та фізичні особи, які одержали у встановленому законом порядку право (ліцензію) на здійснення будівельної діяльності, або посередницькі, управлінські, консультаційні та інші подібні структури, які здійснюють підбір безпосередніх виконавців, укладають з ними контракти, координують їх діяльність, забезпечують здачу об'єктів в експлуатацію.

Сторони самостійно визначають умови контракту, взаємні зобов'язання, враховуючи при цьому чинні нормативні документи, особливості будівництва об'єкта, організаційно-правову форму контракту, спосіб його укладання.

Головними умовами контракту є строки будівництва об'єкта (виконання робіт, послуг) і ціна робіт (послуг), виконання яких здійснює підрядник.

Звичайно, можна навести й інші визначення послуги, більш прості і менш абстрактні. Так, Ф. Котлер визначає послуги як будь-який захід або вигоду, що одна сторона може запропонувати іншій і які в основному невловимі і не призводять до оволодіння будь-чим. Виробництво послуг може бути, а може і не бути пов'язане з товаром у його матеріальному вигляді. Можна сказати, що послуга – це «невидимий товар» або, як образно висловився журнал "Economist": "Послуга – це те, що можна купити, але не можна впустити на ногу". Можна стверджувати, що послуга – товар, що продається не як результат виробництва, а як діяльність [ 35, с229 ].

Працю, що було витрачено на виробництво їжі, ще фізіократи, а слідом за ними А. Сміт називали продуктивною працею, тобто працею, що створює (збільшує) національне багатство; а праця виробника послуг (медика, співака) – непродуктивною, тобто такою, що не створює багатства, а тільки його перерозподіляє. погляди А. Сміта на проблему продуктивної та непродуктивної праці показали,якщо за яку небуть послугу платять значно менше того, ніж вона заслуговує,на її виконання відіб’ються нездатність і не придатність більшої частини тих, хто зайнятий цією справою. Якщо за неї платять занадто багато. Її виконання буде ще більше страждати від недбалості та лінощів [ 32, с87 ]. У зв'язку з переходом економіки України до ринкових принципів господарювання сфера послуг стає, мабуть, єдиним сектором економіки, що в умовах десятирічної структурної кризи нарощує обсяги виробництва в порівняних цінах. Основні показники роботи підприємств сфери послуг наведені в Додатку А.

Це пояснюється тим, що багато послуг, які раніше надавалися споживачам безкоштовно або за символічну плату (тобто фінансувалися з бюджету), стали платними. Маються на увазі освіта, охорона здоров'я, спортивні послуги, послуги радіо, телебачення тощо. Крім скорочення державного фінансування, сама трансформація економіки викликала до життя появу багатьох нових видів послуг (фінансово-кредитних і консалтингових, аудиторських, брокерських, трастових та інших). У результаті цього посилилася конкуренція між підприємствами сфери послуг. Ринок послуг став привабливим для підприємців, тому що деякі види послуг практично не потребують значного стартового капіталу. Це, з одного боку, дозволяє сподіватися на швидку віддачу вкладень, що важливо в умовах інфляції. З іншого боку, розвиток організації виробництва послуг створює необхідні умови для використання праці висококваліфікованих працівників, які опинилися під загрозою безробіття.

Підприємств, основною діяльністю яки є виконання робіт та надання послух можна виділити наступні галузі:

а) Житлово-комунальна;

б) Автотранспортна;

в) Туристичні;

г) Побутова.

Метою будь-якого комерційного підприємства є організація господарської діяльності по виконання робіт, надання послуг для отримання прибутку. Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства. Найважливішим серед них є показник прибутку, який у ринкових умовах створює фінансову базу для фінансування, розширеного відтворення, вирішення соціальних та матеріальних потреб трудового колективу. За рахунок прибутку виконується також частина зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими підприємствами та організаціями. Отже, отриманий доход є одним із найважливіших факторів, який впливає на розмір його прибутку. Це твердження підкреслює модель фінансового механізму підприємства яка приведена нижче на рис.1.1

***Доход (виручка) від реалізації робіт, послуг***

***Собівартість робіт, послуг***

***Витрати періоду (непрямі витрати)***

***Валовий прибуток від реалізації робіт, послуг***

***Прибуток від основної діяльності***

***Результат фінансових операцій***

***Результат інших операцій***

***Відволікання засобів із прибутку***

***Податок на прибуток***

***Прибуток від реалізації робіт, послуг***

***Прибуток у розпорядженні підприємства***

***Прибуток звітного періоду (балансовий прибуток)***

***Нерозподілений прибуток***

(-)

**=**

(-)

**=**

**=**

(+, -)

**=**

(+, -)

**=**

(+, -)

**=**

(+, -)

Рис.1.1 Модель фінансового механізму підприємства

Можна виділити ряд особливостей ринку послугу порівнянні з ринком матеріальних товарів. Послуги, на відміну від інших товарів, виробляються і споживаються в основному одночасно, внаслідок чого виникає цілий ряд особливостей їх виробництва і маркетингу.

Однією з складових світового ринку послуг являється світовий ринок культурно-освітніх послуг. Він є найменш динамічним серед інших ринків тих, чи інших послуг.

Попит на освітні і культурні послуги у значній мірі визначається тенденціями кількості і вікової групи населення від 15 до 24 років, що є потенційними студентами. Причому, експерти стверджують, що у короткостроковій перспективі потрібно очікувати зниження чисельності абітурієнтів, а також попиту на перепідготовку і підвищення кваліфікації. Адже попит і пропозиція на ринку цих послуг багато в чому визначаються соціально-економічним розташуванням регіону та соціальними проблемами самих студентів.

Ринок культурно-освітніх послуг є складною системою, що характеризується неоднорідністю, складністю внутрішніх і зовнішніх взаємозв’язків, у тому числі між системою освіти в цілому та ринком праці. Крім того має місце деяка невизначеність – відсутність чіткості визначень, умов реалізації прогнозуємих послуг і т.п.

На сьогоднішній день практично не досліджене питання про формування системи показників, що характеризують ринок, що розглядається. Необхідно починати з визначення вимог, які повинні задовольняти ці показники. Ці вимоги повинні бути наступними:

* показники мають характеризувати вартісний об’єм і динаміку послуг системи освіти і культури;
* вони мають показувати місце, яке займають дані послуги у загальному обсязі платних послуг;
* показники повинні відображати структуру витрат населення на отримання платних послуг;
* оскільки затрати на утримання сфери культури і освіти у значній мірі формуються за рахунок бюджетної системи, показники мають характеризувати ці витрати; вони мають відображати структуру навчальних ікультурних закладів, чисельність студентів у розрізі державних і недержавних закладів; показники повинні відображати і характеризувати галузеву структуру ринку, форми навчання, витрати на здійснення учбового процесу.

За діючою й дотепер методологією обліку, сфера послуг розглядається як невиробнича, результати її діяльності не враховуються в національному доході і фінансуються з державного бюджету за залишковим принципом. Проте ми поступово переходимо на міжнародну систему рахунків, змінюються джерела фінансування сфери послуг, але ж розраховувати на те, що сфера послуг найближчим часом стане пріоритетною для держави, не доводиться. Для успішного розвитку цієї галузі сьогодні сприятливим було б спрощення процедури реєстрації та ліцензування, ведення економічної звітності та кредитування.

Якщо послуга – це результат корисної діяльності, що змінює стан особи або товару, то в умовах ринкової економіки цей результат, безумовно, є товаром, він має і мінову вартість, і корисність. Але це товар специфічний, що має ряд характеристик, які відрізняють послуги від товарів речовинних.

По-перше, послуги не підлягають збереженню, що дозволяє виробникам зводити свій оборотний капітал до мінімуму, тому що витрати на утримання складських приміщень, зберігання, охорону, закупівлю сировини тощо практично відсутні. По-друге, на ринку послуг набагато гостріше постає проблема регулювання попиту і пропозиції, ніж на ринку інших товарів, тому що багато операцій у торгівлі пов'язані з торговельним посередництвом і можливостями попереднього, завчасного виробництва і збереження товарів. По-третє, у багатьох випадках продаж послуг потребує підвищеної мобільності від продавця і покупця через те, що багато послуг базуються на безпосередньому контакті виробників і споживачів. Наприклад, вихід на ринки послуг інших регіонів потребує створення в цих регіонах філій виробника послуг.

У силу своєї природи послуги не мають гарантованих стандартів якості. Інакше кажучи, послугам властивий високий ступінь невизначеності або мінливості. Ця обставина ставить споживача послугу невигідне положення, тому що результат послуги, її корисний ефект він зможе оцінити лише після її надання; а виробникам у цих умовах складно здійснювати просування послуг.

Саме в силу своєї невизначеності або мінливості сфера послуг потребує державного регулювання більшою мірою, ніж ринки інших товарів. Найчастіше державне втручання у функціонування ринку послуг викликається не тільки економічними, але й політичними та соціальними причинами. Наприклад, встановлення контролю або домінування будь-яких підприємницьких структур у таких сегментах ринку послуг, як банківська справа, інформація і телекомунікації тощо, може становити реальну загрозу національному суверенітету і безпеці країни. Тому практично у всіх країнах розробляються заходи для державного регулювання сфери послуг і встановлення певних стандартів, що регламентують зміст послуг та якість їх надання. Особливо важливі ці стандарти в таких секторах сфери послуг, як охорона здоров'я, освіта, телекомунікації, діяльність фінансових посередників на фондовому і кредитному ринках тощо.

Якщо вдуматися, то з постачальниками послуг ми зустрічаємося буквально на кожному кроці: авіаперевезення, банківські послуги, парки атракціонів, готелі, перукарні, страхові компанії, телефонний зв'язок, кінотеатри, ресторани та багато іншого. Підприємства послуг відрізняються великою різноманітністю, але відокремлюються від постачальників товарів своїм цільовим ринком, формою організації торгівлі та способом підтримання конкурентоспроможності.

Постачальники послуг визначають свої цільові ринки так само як і постачальники матеріальних товарів. Наприклад, невеликі перукарні використовують комбінацію географічних і демографічних критеріїв сегментування ринку. Спеціалізовані салони краси більш орієнтовані на клієнтів з високим рівнем доходу незалежно від їх статі і віку. Туристичні агенції проводять сегментування ринку за шуканими вигодами, враховуючи, що, наприклад, студенти потребують найдешевших послуг, не вимагаючи особливого комфорту, а от бізнесових мандрівників непокоять головним чином достатні зручності. Невеликий, але вельми вигідний сегмент забезпечених мандрівників вимагає унікальних вражень, незважаючи на рівень ціни. До того ж одна і та сама родина залежно від мети (мандрівка школяра, ділова поїздка, відпустка) подорожі може потребувати послуг різного класу.

Для розробки корпоративної стратегії будь-якого підприємства необхідно провести аналіз темпів зростання. У компаній – виробників товару конкурентна перевага найчастіше залежить від її масштабу. Підприємства сервісу збільшують масштаби свого виробництва головним чином за рахунок відкриття великої кількості відділень.

Можливості створення постійної конкурентної переваги у підприємства послуг майже такі самі, як і у виробника товарів. Але ж вимоги споживачів до послуг відрізняються від вимог до товарів.

Однією з головних вимог до успішної роботи сервісного підприємства є висококваліфікований персонал. Споживачі повинні бути впевнені в якості обслуговування. Якщо клієнт не задоволений послугами фірми, у неї є кілька способів виправити ситуацію: 1) підготувати співробітників до можливості виникнення проблем. Усі працівники, особливо ті, які контактують із клієнтом повинні чітко знати свої дії у конфліктних ситуаціях; 2) бажано, щоб співробітник, який контактує з клієнтом, мав достатні повноваження для негайних дій; 3) щоб зменшити роздратування клієнта рівнем обслуговування, компанія повинна виправити помилку і якось компенсувати завдані збитки [28, с229 ].

Високий рівень мотивації обслуговуючого персоналу передбачає наявність високого рівня організаційної культури сервісного підприємства. Якщо така культура існує, то вона перетворюється на міцне знаряддя досягнення переваги над конкурентом. Ще один з факторів зміцнення конкурентної переваги сервісного підприємства – інформаційні системи компанії. Інформаційні системи дають можливість зібрати широке коло даних про клієнтів компанії і це дозволяє налагодити зворотний зв'язок, що є запорукою подальшого підвищення якості обслуговування.

Вдале розташування для виробника послуг має більше значення, ніж для виробника товарів. Якщо споживач не має можливості отримати послугу в той час, коли вона йому необхідна, то він уже втрачений, як клієнт даної фірми. Гарне місце розташування фірми послуг вже дає значну конкурентну перевагу. Однак для деяких торговців послугами розташування не має вирішального значення, бо вони надають послуги "на виїзді": лікарі, юристи, консультанти тощо.

Стосовно асортименту компаніям – постачальникам послуг доводиться приймати такі ж рішення, як і торговцям товаром. Необхідно визначити баланс запасів, зробити прогноз збуту та розробити унікальну торговельну пропозицію.

Баланс запасів являє собою стратегічне рішення, яке визначає, буде фірма надавати широкий чи вузький спектр послуг. Баланс запасів складається з різноманітності асортименту і рівня сервісу.

Прогнозування збуту послуг необхідне через неможливість їх зберігання на складі. Замість цього торговці послугами повинні тримати додаткове обладнання або додатковий персонал для задоволення попиту в час "пік", що призводить до надлишкової витрати ресурсів. Тому торговці розробляють спеціальні стратегії, які дозволяють зберегти ресурси і задовольнити попит.

1. Завчасне резервування послуг або призначення зустрічей.

2. Скорочення терміну очікування послуги.

3. Скорочення тривалості надання послуги

4. Розробка стратегії ціноутворення, яка дозволяє регулювати попит

Остання стратегія заслуговує більш детального розгляду:

Ціноутворення в торгівлі послугами складніше, ніжу торгівлі матеріальними товарами. Це можуть бути рахунок (рахунок за електрику), плата (плата за проїзд), комісійні (при отриманні грошей з банкомату), тарифи (на послуги лікаря).Використовувати для досягнення конкурентної переваги фактор ціни дуже складно, бо ніщо не заважає конкурентам відтворити її.

Дуже важливо, щоб ціна на послугу відповідала іншим аспектам пропозиції фірми. Ціна на послуги найчастіше пов'язується з попитом. Така практика поширена в туристичних агенціях. Крім того, ціни постачальників послуги змінюються залежно від цільового сегмента споживачів.

Незважаючи на величезний пеліт послуг згідно КВЕД, Закон Украіни «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [ 9 ] виділяє певну групу найменувань робіт та послуг які підлягають ліцензуванню:

- проведення дезінфекційних, дезінсекційних, дератизаційних робіт; ветеринарна практика;. медична практика; гральних закладів, випуск та проведення лотерей, організація діяльності з проведення азартних ігор; будівельна діяльність вишукувальні та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огороджуючих конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж; надання послуг з перевезення пасажирів, вантажів повітряним транспортом; надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів річковим, морським транспортом; надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування крім надання послуг з перевезення пасажирів та їх багажу на таксі; надання послуг з перевезення пасажирів, вантажів залізничним транспортом; проектування, монтаж, технічне обслуговування засобів протипожежного захисту та систем опалення, оцінка протипожежного стану об’єктів; проектування, монтаж; надання послуг, пов’язаних з охороною державної та іншої власності, надання послуг з охорони громадян; пересилання поштових переказів, простих та реєстрованих листів, поштових карток, бандеролей та посилок масою до 30 кілограмів; фізкультурно-оздоровча та спортивна діяльність:- організація та проведення спортивних занять професіоналів та любителів спорту; діяльність з підготовки спортсменів до змагань з різних видів спорту, визнаних в Україні; професійна діяльність на ринку цінних паперів; посередницька діяльність митного брокера та митного перевізника; професійна діяльність у сфері надання соціальних послуг; розроблення проектів та проведення робіт з консервації, реставрації, реабілітації, музеєфікації, ремонту, пристосування пам’яток, та інші.

Основними принципами державної політики у сфері ліцензування є:

-забезпечення рівності прав, законних інтересів усіх суб’єктів господарювання;

-захист прав, законних інтересів, життя та здоров’я громадян, захист навколишнього природного середовища та забезпечення безпеки держави;

-встановлення єдиного порядку ліцензування видів господарської діяльності на території України;

-встановлення єдиного переліку видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню.

Ліцензування не може використовуватися для обмеження конкуренції у провадженні господарської діяльності.

Таблиця.

|  |
| --- |
| Ліцензія є єдиним документом дозвільного характеру, який дає право на зайняття певним видом господарської діяльності, що відповідно до законодавства підлягає обмеженню. Та поряд з обов\*язковою ліцензією на певний вид діяльності існує перелік послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню.  Торговий патент — це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб’єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відокремленого) підрозділу займатися зазначеними в цьому Законі видами підприємницької діяльності [ 8 ]. Перелік послуг за галузевим класифікатором ГК: |
| - Виготовлення тентів, чохлів, штор, драпіровок |
| - Послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо - і відеоапаратури (крім структурних підрозділів, розташованих у сільській місцевості) |
| - Заміна елементів живлення |
| - Виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням |
| - Послуги з ремонту ювелірних виробів |
| - Виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням |
| - Послуги з ремонту інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів |
| - Технічне обслуговування та ремонт автомобілів за індивідуальним замовленням |
| - Будівництво житла за індивідуальним замовленням |
| - Послуги з ремонту житла за індивідуальним замовленням |
| - Послуги перукарень (тільки на території мм. Києва і Севастополя, обласних центрів) |
| - Прокат аудіо, та відеокасет і CD-дисків |
| - Послуги з прокату велосипедів водних і водних лиж, човнів та катерів |
| - Прокат транспортних засобів, мотоциклів, моторолерів, мопедів, легкових і вантажних автомобілів, причепів до автомобілів та інших пристроїв |
| - Прокат весільного вбрання та одягу для урочистих подій |
| * Послуги з виконання фото робіт Послуги з обробки плівок |
| Не потребує патентування реалізація суб’єктом підприємницької діяльності продукції власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ним у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення цього суб’єкта.А також діяльність суб’єктів підприємницької діяльності з закупівлі у населення продукції (заготівельна діяльність), якщо подальша реалізація такої продукції відбувається по розрахунках у безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових, картонних і ганчіркових; заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки), навчальних закладах, з обслуговування виключно працівників цих підприємств, установ, організацій та учнів і студентів у навчальних закладах.  Порядок обліку фінансових результатів, одержаних суб’єктом підприємницької діяльності від здійснення операцій, що підлягають патентуванню згідно з нормами цього Закону, встановлюється Міністерством фінансів України. Контроль за дотриманням вимог цього Закону здійснюється державними податковими органами та органами Міністерства внутрішніх справ України. (Частина третя статті 9 із змінами, внесеними згідно із Законом N 102/98-ВР від 10.02.98). |

Висновок до розд. 1.1.

Ринок послуг посідає значне місце у процесі розвитку економіки. Позитивним явищем для Київської області є стабільний розвиток сфери послуг. Ця галузь постійно розвивається, створює нові робочі місця і дає значні прибутки. З метою оптимізації національного механізму регулювання участі України в роботі міжнародного ринку послуг, необхідне комплексне узгодження цілей розвитку окремих галузей і структурних підрозділів економіки й міжнародних зобов’язань держави, її очікувань від інших держав щодо їх процедур регулювання торгівлі з нашою країною.

Розділ 1.2 Огляд нормативної бази та спеціальної літератури з питань обліку реалізації робіт та послуг

При написанні випускної роботи була розглянута та проаналізована законодавчо – нормативна база. Основні законодавчі документи, що регулюють визначення та ведення бухгалтерського обліку, результати діяльності підприємств сфери послуг. Перелік документів наведений в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Перелік використаних нормативних документів з обліку реалізації робіт та послуг:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Нормативний документ, коли і ким  Виданий. | Основний зміст | Використано в роботі |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Конституція України, затверджена Верховною Радою України від 28.06.1996,№ 254к/96-ВР із змінами внесеними від 108.12.2004 N 2222-IV | Конституцію Основний Закон України,що визначає статус країни, права,свободу та обов’язки людини перед державою та держави перед людиною. Визначення законодавчої та виконавчої влади | Використано визначення про право на підприємницьку діяльність,яка не заборонена законом Стаття 42 с.7 ;  ( вступ ) |
| 2. | Господарський кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003, № 436-IV  із змінами внесеними від 14.09.2006 № 133-V | Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками господарювання | Здійснення господарської діяльності підприємствами.  Статті : 14; ліцензування та патентування господ. д-сті; статті..39- захист прав споживача  ( Розділ1.1 ) |
|  | | | |
| № | Нормативний документ, коли і ким  Виданий. | Основний зміст | Використано в роботі |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 3. | „Цивільний Кодекс України”, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003, № 435-IV | Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. | Використано для розгляду договірних відносин в сфері послуг Розділ 2, розділ 3  (Розділ 2.1.) |
| 4. | Закон України «Про підприємництво» Відомості Верховної Ради (ВВР) 1991, N 14, ст.168 )  ( Вводиться в дію Постановою ВР N 785-12 від 26.02.91,  ВВР 1991, N 14, ст.169 ) | Цей Закон визначає загальні правові, економічні та соціальні  засади здійснення підприємницької діяльності як юридичних так і фізичних осіб | Використано для підтвердження права на вид діяльності ст.. 2  (Розділ 1.1.) |
| 5. | Закон України « Про захист прав споживача» Постанова ВР N 1024-XII ( [1024-12](javascript:OpenDoc('1024-12');) ) В редакції Закону N 3682-XII ( [3682-12](javascript:OpenDoc('3682-12');) ) від 15.12.93, | Цей Закон регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, їх захист. | Використано для визначення прав споживача у разі порушення умов договору про виконання робіт (надання послуг)  (Розділ 2.1. ) |
| 6. | Постанова Кабінету Міністрів України від 16.05.94р. № 313 «Правила побутового обслуговування населення» | Визначає правила, обов’язки та інструкції в роботі з споживачами. | Наявність переліку документів доступних для споживача, як захист від неякісних послуг та робіт.  ( Розділ 2.1. ) |
| 7. | Постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.98р. №576 Перелік послуг які належать до побутових і підлягають патентуванню | Перелік послуг які належать до побутових і підлягають патентуванню | Використано деякі послуги, для бухгалтерського обліку побутових послуг  (Розділ 1.1 ) |
| 8. | Закон України «Про підприємництво»  Відомості Верховної Ради (ВВР) 1991, N 14, ст.168 )  ( Вводиться в дію Постановою ВР N 785-12 від 26.02.91,  ВВР 1991, N 14, ст.169 ) | Цей Закон визначає  загальні правові, економічні та соціальні  засади здійснення підприємницької діяльності як юридичних так і фізичних осіб | Використано для  підтвердження права на вид діяльності ст.. 2  (Розділ 1.1.) |
| 9. | «Про податок на додану вартість» Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. №283 | Визначає платників ПДВ,об’єкти, базу,ставку оподаткування, перелік неоподаткованих та звільнених від оподаткування операцій,особливості оподаткування експортних та імпортних операцій,поняття податкової накладної, порядок обліку,звітування та внесення податку до бюджету. | Використано визначення об\*єктів оподаткування, бази оподаткування і ставки податку,пільги,що виникають при оподаткуванні.  ( р.2,п.2.3,Р3 П.3.3  (Розділ 2.3.) |
| 10. | «Інструкція бухгалтерського обліку податку на додану вартість»,затверджена наказом Міністерства фінансів України від 24.12.04 № 818 | Особливості відображення в обліку податку на додану вартість, бухгалтерські проведення, які пов’язані з відображенням податку на рахунках бухг.обліку.. | Використано особливості відображення в обліку податку на додану вартість,( Р2,П.2.3;Р3 П.3.3)  (Розділ 2.3.) |
| 11. | Закон України «Про патентування певних видів підприємницької діяльності» від 23.03.96р. № 98 зі змінами та доповненнями. | Визначає порядок патентування різних видів діяльності, та надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг. | Використано Визначення патенту та його отримання для діяльності у сфері послуг ст.. 3, 5  (Розділ 1.1) |
| 12. | Закон України  Про ліцензування певних видів господарської діяльності. ( Відомості Верховної Ради (ВВР), 2000, N 36, ст.299 )  { Iз змінами та доповненнями ) | Визначає види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, порядок їх ліцензування, встановлює державний контроль за ними. | Перелік видів діяльності у сфері послуг на які поширюється цей закон  Ст.. 9  (Розділ 1.1) |
| 13. | “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV, із змінами та доповненнями від [01.01.2007](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&c=1#Current) на підставі [3422-15](javascript:OpenDoc('3422-15')) | Наводяться терміни, основні принципи обліку та звітності, державне регулювання обліку, вимоги до первинних облікових документів, фінансова звітність | Для організації бухгалтерського обліку реалізації робіт та послуг,складання фінансової звітності.  Розділи ( 2.3; 2.4.) |
| 14. | ” Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід"  Затверджено Наказом Міністерства фінансів Українивід 29 листопада 1999 р. N 290 | Визначає принципи побудови системи оподаткування прибутку, об’єкти оподаткування, правила ведення податкового обліку, складання декларації | визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. п.7;9-14;25  Розділи ( 2.3; 2.4.) |
| 15 | Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ”, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 № 291 із змінами та доповненнями. | Ця Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення. | Використано для відображення господарських операцій з реалізації робіт та послуг на рахунках бухг.обліку.доходів Розділи ( 2.3;). |
| 16. | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість ”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318 | Встановлені загальні методологічні принципи оцінки, обліку та відображення у звітності дебіторської заборгованості | Для організації обліку заборгованості, за реалізовані роботи та послуги  П. 6 ;13  Розділи ( 2.3;) |
| 17. | Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 № 318 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 р. за N 85/4306 | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. | Використано для розгляду поточних зобов’язань по нарахуванню податків с.6  Розділи ( 2.3 ) |
| 18. | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затверджене наказом Мінфіну України від 28.04.2001 р. № 205 із змінами та доповненнями від 23.05.2003р. | Визначає методологічні засади формування підрядниками, у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов8язані з виконанням будівельних контрактів та відображення у фінансовій звітності | Використано для визначення доходу від підрядних робіт та метод ступеня завершеності цих робіт.П.3-5  Розділи ( 2.3.) |
| 19. | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. vd 991231 vn 318 за N 27/4248 | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності | Використано для обліку формування фактичної собівартості виконаних робіт та наданих послуг Розділ-склад витрат ст. 11  Розділи ( 2.2. ) |
| 20. | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку3„Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 із змінами та доповненнями від 14.10.2008р. | Методика відображення доходів від реалізації робіт та послуг. у звіті про фінансові результати підприємства | Для організації бухгалтерського фінансового обліку доходів від реалізації робіт та послуг п.13  Розділи ( 2.4. ) |
| 21. | Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. №283 | Визначає платників ПДВ,об\*єкти, базу,ставку оподаткування, перелік неоподаткованих та звільнених від оподаткування операцій,особливості оподаткування експортних та імпортних операцій,поняття податкової накладної, порядок обліку,звітування та внесення податку до бюджету. | Використано визначення об\*єктів оподаткування, бази оподаткування і ставки податку,пільги,що виникають при оподаткуванні.  ( р.2,п.2.3,Р3 П.3.3  (Розділ 2.3.) |

Крім основних законодавчих документів, що регулюють визначення та ведення бухгалтерського обліку, було розглянуто літературні джерела з обліку реалізації робіт та послуг, у системі управління підприємством, структуровані авторами таким чином, щоб максимально охопити особливості обліку, прокоментовані всі діючі Положення ( стандарти ) бухгалтерського обліку. Розвиток бухгалтерського обліку підтверджує незмінність його завдання – забезпечення об’єктивного визначення операцій про облік з реалізації робіт та послуг підприємствами. Перелік літературних джерел наведений у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Літературні джерела з обліку реалізації робіт та послуг у системі управління підприємством

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Назва, автор | Основний зміст | Використано в роботі |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Н.М. Ткаченко «Бухгалтерський, фінансовий облік, оподаткування та звітність» 2008 – 1012 с. | Сучасна теорія і практика по веденню обліку на підставі діючих законодавчо-нормативних документів та законів | Використано для відображення Обліку, документообігу, та звітності, реалізації робіт та послуг діяльності підприємств у сфері послуг.Р.4.2;4.5;4.6;  7.3.(Розділ 2 ) |
| 2 | Н.О.Гура « Облік видів економічної діяльності» навчальний посібник 2004- 541 с. | Бухгалтерський облік всіх видів економічної діяльності | Використано для обліку діяльності у сфері робіт та послуг Р.4; 15  Розділи ( 2.2;2.3. ) |
| 3. | Кім. Г., Сопко В.В., Кім С.Г..  Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 440 с | Розглянуто основні поняття первинних документів господарської діяльності підприємств, наведено їхні форми та порядок заповнення відповідно до вимог нормативних актів України. | Оформлення первинних документів у сфері побутового  обслуговування населення, та будівельних робіт.  с.269; с.347  Розділи (2.1. ) |
| 4. | Швець В.Г «Теорія бухгалтерського обліку»: Підручник. – К.: Знання 2004. – 447 с. | Висвітлюються теоретичні положення предмета, методу, техніки та організації ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, гармонізація та стандартизація бухгалтерського обліку. | Використано загальні теоретичні поняття про бухгалтерський облік та первинні документи  Розділ (2 ) |
| 5. | В.В.Сопко,Н.І.Верхоглядова,  В.П.Шило,С.Б.Ільіна,О.М.  Брадул « Організація і методика проведення аудиту» 2004 – 624 с. | Викладені теоретичні та практичні аспекти організації і методики проведення аудиту виробничої підприємницької діяльності | Використано розділи для висвітлення проведення аудиту реалізації робіт та послуг.  Розділ (3 ) |
| 6. | П.П.Мазурок « Історія економічних учень у запитаннях і відповідях» 2006-465стр. | Розкривається історія виникнення і розвитку економічних учень. | Використано теорію А.Сміта. про продуктивність послуг стр. 87  Розділ (1.1.) |
| 7. | Філіп Котлер « Основи маркетинга» Короткий курс, 2007р. -656 с. | Теорія маркетинга.Розробка товарів, товарні знаки, упаковка, послуги. | Використано для розгляду реалізації послуг в ринковій економіці с. 229  Розділ (1.1.) |
| 8. | Л.І.Дідківська, Л.С.Головко «Державне регулювання економіки» навчальний посібник 2007 – 189 с. | Розкриваються теоретичні основи,аналізуються функції, мета та об’єкти державного регулювання економіки України | Використана тема регулювання соціальної інфраструктур  с. 117  Розділ (1.) |
| 9. | І.З.Должанський  Т.О Загорна  « Конкурентоспроможність підприємства» Навч. посібник 2006 – 384с. | Викладені принципи та сутність формування конкурентоспроможності  товару та послуг | Використано концепція якості послуг в цілях конкуренції  Гл г.4 п.13.2 |

Висновок до розд.1.2

Соціальна інфраструктура-система галузей народного господарства, діяльність яких спрямована на задоволення соціально-культурних, духовних та інтелектуальних потреб людини.

Соціальний захист населення та реалізація конституційних гарантій громадян здійснюється завдяки виділенню фінансових ресурсів на утримання бюджетних галузей ( охорона здоров’я, освіта,культура, фізична культура) де комерційна діяльність свідомо обмежена.

Закони України, нормативно- правові акти, літературні видання, періодична преса – це не повний перелік джерел, де можна знайти відповідь, на хвилюючі питання підприємців з господарській діяльності. З розвитком Інтернет- мережі з\*явилися більші можливості для здобуття будь якої інформації, як для підприємців так і для інших верств населення, яких цікавить бізнес та навчання

Розділ 2. Облік операцій з виконання робіт (надання послуг) ті їх реалізація в сучасних умовах господарювання

2.1. Документальне оформлення операцій з виконання робіт та надання послуг

Для того щоб відобразити всі операції, що здійснюються підприємством, у фінансовій, податковій та інших видах звітності, як того вимагає чинне законодавство, необхідно вести бухгалтерський облік. Підставою для записів в обліку слугують первинні документи, в яких фіксують здійснення господарських операцій.

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками: за ступенем узагальнення господарських операцій; за способом використання; за місцем складання; за призначенням; за характером задокументованих операцій; за кількістю позицій (записів); за технікою складання та опрацювання (рис. 2.1)



Рис. 2.1. Класифікація бухгалтерських документів

За ступенем узагальнення господарських операцій документи поділяються на первинні і зведені. Первинні документи складають в момент здійснення господарської операції або відразу після її здійснення. Прикладом первинних документів є прибуткові й видаткові касові ордери, накладні, приймальні квитанції, вимоги, наряди тощо.

Зведені документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. Прикладом зведених документів є звіти касира, звіти про рух виробничих запасів, авансові звіти та ін. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на синтетичних та аналітичних рахунках.

За способом використання документи поділяють на разові та накопичувальні. Разові документи використовують для оформлення кожної господарської операції в момент її здійснення (вимоги, накладні, акти, чеки, касові ордери, приймальні квитанції тощо). Накопичувальні документи використовуються для відображення протягом тижня, декади, місяця однорідних господарських операцій відповідно до їх здійснення (лімітно-забірні картки, особисті картки працівників, бригадні наряди, відомості випуску готової продукції).

За місцем складання документи поділяють на внутрішні та зовнішні. Внутрішні — це такі документи, які складають на самому підприємстві (вимоги, прибуткові ордери, звіти матеріально відповідальних осіб та ін.). Зовнішні — це такі документи, які надходять від інших підприємств і організацій (рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення тощо).

За призначенням бухгалтерські документи поділяються на розпорядчі, виконавчі (виправдні), бухгалтерського оформлення і комбіновані.До розпорядчих відносять документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. До них належать накази, письмові розпорядження, доручення, чеки на одержання грошових коштів у банку тощо. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів. Виконавчими (виправдними) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Наприклад, виписки банку з поточного. рахунка, прибутковий ордер, акти, квитанції, авансові звіти та ін. Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки облікових записів. До них належать бухгалтерські довідки, групувальні та розробні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальновиробничих витрат, звітні калькуляції тощо.

На практиці документи часто поєднують у собі ознаки всіх перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення), тому їх називають комбінованими. Прикладом комбінованих документів є прибуткові та видаткові касові ордери, акти на заміну матеріалів, лімітно-забірні картки, наряди на виконання робіт та ін.

За способом складання документи поділяються на документи, що складаються вручну, і документи, що складаються за допомогою ЕОМ.

Первинний облік – початкова стадія господарського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна і реєстрація.

Первинні документи відображають процеси надання та отримання послуг, його доходи та витрати. На всіх етапах суспільного розвитку для контролю і регуляції господарських процесів використовується певна інформація. Для одержання цієї інформації необхідно організувати збір інформації про господарські операції та явища,що відбуваються в діяльності підприємства, її вимір, реєстрацію Правильно оформлені первинні документи є доказом у карному й арбітражному процесуальному доказі.

Будь-яка господарська діяльність відображається в бухгалтерському обліку способом суцільного і безперервного документування всіх господарських операцій, які здійснюють на підприємстві. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». та «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», визначають порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку та вимоги щодо складання документів. Відображення об’єктів обліку у первинних бухгалтерських документах називається документацією. Облікові документи поділяються на первинні, та зведені. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов’яз­кові реквізити:

- назву документа (форми);

- дату і місце складання;

- назву підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

-посади, осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;

- особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операцій і технології опрацювання облікової інформації до первинних документів можуть бути внесені й інші додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства; номер документа; підстава для здійснення операцій; дані про документ, що засвідчує особу одержувача, тощо.

Документи складаються на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами та відомствами України, або виготовлених самостійно бланках, які повинні обов’язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

У будь-якому господарстві обліковий процес як технологічна сукупність поділяється на етапи:

1. первинний;
2. поточний;
3. підсумковий.

Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять первинне спостереження та сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації - документах.

Документи з огляду на їх велику кількість та різноманітність потрібно систематизувати. Звідси окремим питанням організації первинного обліку є формування за кожною темою реєстрів первинних документів. Сприйняття, вимірювання та фіксування господарських фактів здійснюється виконавцями в різні періоди. Тому, організовуючи первинний облік, заздалегідь визначають рух первинних документів. Організація руху документів на етапі первинного обліку потребує встановлення раціональної послідовності створення їх, мінімізації витрат часу на цей процес. Для удосконалення організації первинного обліку необхідно перш за все вивчити організаційну структуру підприємства, та з‘ясувати на яких робочих місцях формується первинна інформація.

Наведемо деякий перелік типових форм документів,які використовують на підприємствах України для оформлення господарських явищ і процесів при виконанні робіт та надання послуг.

Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ, з надання послуг та виконання робіт –це:

1) Облік касових операцій:- Ф № КО-1 Прибутковий касовий ордер;

Ф № КО-2

Видатковий касовий ордер; Ф № КО-3

Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів;

Ф № КО-4

Касова книга.

2) Облік банківських операцій - Ф № 869 Рахунок-фактура; Платіжна вимога; Платіжне доручення; Реєстр чеків

3)Акт про прийняття устаткування - Ф № М-15а Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу, Ф № М-26 Картка обліку устаткування для встановлення, Ф № М-28 Лімітно-забірна картка № \_\_ для будівельних організацій, Ф № М-28а Лімітно-забірна картка №\_\_\_ та інші.

Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки облікових записів. Документи, що надійшли до бухгалтерії, підлягають арифметичній перевірці, формальній та юридичній і за суттю, тобто з погляду законності й доцільності господарської операції. При цьому забороняється приймати до виконання та оформлення первинні документи за операціями, які суперечать законодавству і встановленому порядку приймання, зберігання та використання активів і зобов’язань. Такі документи передаються безпосередньо головному бухгалтеру для прийняття відповідних рішень. Первинні документи можуть бути прийняті до обліку в тому разі, якщо вони складені за формою та підписані особою, на це уповноваженою. Розглянемо приклад документального оформлення побутових послуг населенню.

Підприємства побутового обслуговування населення надають населенню різноманітні за формою послуги. Порядок надання послуг, взаємовідносин між замовниками ( споживачами ) і виконавцями побутових послуг і їх документального оформлення регулюється:правилами побутового обслуговування населення затвердженими постановою кабінету Міністрів України №313); [ 15 ].

- Інструкцією з використання форм документів суворої звітності, які застосовуються для оформлення замовлень і розрахунків із споживачами побутових послуг і затверджені наказом Української спілки об\*єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування далі ( Укрсоюзсервіс) ( далі – інструкція № 8). [ 26 ]. Форми документів, затверджені Інструкцією № 8, можна умовно розділити

На дві групи:

* документи, прирівняні до договорів;
* розрахункові документи.

Документи першої групи підтверджують факт укладання угоди на надання побутових послуг між замовником і виконавцем. До пакету документів цієї групи входять:

* договір типової форми;
* квитанція;
* касовий чек;
* товарний чек;
* квиток установленої форми.

Заміна договорів більш простими формами документів цілком обґрунтована: операції з надання побутових послуг однотипні, що дозволяє уніфікувати документи,які визначають умови надання таких послу. Права замовників достатньою мірою захищені цілим рядом нормативних документів і не потребують додаткового підтвердження у договорі.

До пакету документів другої групи входять: - касовий чек ( для виконавців, які у розрахунках із замовником використовують електронні контрольно-касові апарати); - квитанція або квиток.

Порядок оплати вартості послуг визначається виконавцем за узгодженням із замовником. Може бути передбачений повний розрахунок під час оформлення замовлення або часткової оплати з остаточним розрахунком у момент одержання замовлення. В останньому випадку після кожної завершеної й оплаченої операції з надання послуги замовнику видається розрахунковий документ. Вартість послуги і матеріалів виконавця оплачується замовником за цінами, що діють на день оформлення замовлення,якщо інше не передбачено умовами договору. За бажанням замовника йому можуть бути надані додаткові послуги, не передбачені замовленням, При цьому вартість таких послуг оплачується за цінами, що діють на момент оформлення замовлення на ці додаткові послуги. У випадку відсутності матеріалів або неможливості на момент оформлення замовлення визначити необхідний для надання побутової послуги обсяг матеріалів,використання їх попередньо погоджується з замовником, а вартість оплачується ним після виконання послуг за цінами, що діяли на день надходження матеріалів.

Підставою для одержання замовлення ( послуги ) є пред’явлений договір, квитанція або талон. У випадку втрати замовником документа, що дає право на одержання замовлення, видача замовлення проводиться за письмовою заявою замовника при наданні ним документа, що засвідчує особистість ( паспорт, посвідчення і т.п. )

Перелік форм документів, якими оформлюються відносини виконавця і замовника у різноманітних видах побутових послуг, затверджені Інструкцією № 8 [ 26 ], і є бланками суворої звітності.

Форми документів затверджені Інструкцією № 8, обов’язкові для застосування незалежно від місця оформлення замовлення усіма суб’єктами господарської діяльності-підприємствами, організаціями усіх форм власності, громадянами - підприємцями, які надають побутові послуги населенню на території України.

Форми документів суворої звітності складені і позначені в залежності від видів послуг ( робіт ).Позначення форм має таке значення:

ПО – побутове обслуговування ;

В,Д,О,П,ПА,Р,Ю – види послуг ( робіт ) відповідно:

В – виготовлення;

Д – дрібні і невиробничі послуги;

О – обробка;

П – прокат;

ПА – паркування автомобілів;

Р – ремонт;

Ю – ювелірні роботи;

1,2,3,…. – порядковий номер форми виду послуг.

Наприклад:

ПО – П1 означає, що це форма №1 ( крім неї є ще форма № 2 ) документа суворої звітності по одному з видів побутового обслуговування – прокату. Позначення і склад форм, а також види послуг, для оформлення замовлень, які використовує кожна форма, подані у вигляді табл. 1.1

Таблиця 2.1

Перелік форм документів суворої звітності, обов’язкових для застосування під час розрахунків із споживачем за побутові послуги

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Позначення форм | Склад форм | Призначення |
| Форма № ПО – В1 | Замовлення, квитанції, копії квитанцій | На виконання послуг індивідуального пошиття та оновлення швейних, хутрових, трикотажних виробів, головних уборів, взуття та виготовлення меблів. |
| Форма № ПО – Д1 | Замовлення, квитанція | На виконання дрібного ремонту виробів, фото послуг та інших послуг невиробничого характеру |
| Форма № ПО – Д2 | Квитанція, копії квитанцій | На виконання послуг, наданих у присутності замовника |
| Форма № ПО – О1 | Замовлення, квитанції, копії квитанцій | На виконання послуг з хімічної чистки, фарбування виробів та прання білизни |
| Форма № ПО – П1 | Замовлення – зобов\*язання, копія замовлення – зобов\*язання | Для оформлення надання в тимчасове користування предметів прокату |
| Форма № ПО – П2 | Квитанція, копії квитанцій | Для прийому грошових засобів за прокат, за продовження терміну прокату, неповернення речей прокату та інш. |
| Форма № ПО – Р1 | Замовлення, квитанції, копії квитанцій | На виконання послуг з ремонту побутових машин та приладдя, радіо,електронної апаратури, транспортних засобів, меблів взуття |
| Форма № ПО – Ю1 | Замовлення, квитанції, копії квитанцій | На виконання послуг з ремонту та виготовлення ювелірних виробів |
| Форма № ПО – ПА1 | Квитанція, корінець квитанції | На виконання послуг з паркування автомобілів з терміном паркування від 10 до 40 хвилин |
| Форма № ПО – ПА2 | Квитанція, корінець квитанції | На виконання послуг з паркування автомобілів з терміном паркування від 40 до 70 хвилин |

Форми №№ ПО – В1, ПО –О1, ПО –Р1, ПО –Ю1 заповнюються у трьох примірниках під копірку. Другий примірник форми ( квитанції ) видається замовнику, а перший ( замовлення ) і третій ( копія квитанції ) – залишається у виконавця.

Порядок заповнення документів на прикладі форми № ПО – П1 ( табл.1) наведені в Додатку Б.

У формі № ПО-П1 представником господарюючого суб’єкта вказуються дані про надані у прокат речі, їх стан, кількість і вартість. У відповідні графи форми вносяться дані паспорта (посвідчення) замовника(наймача), який своїм підписом підтверджує зобов’язання дотримуватися порядку користування, збереження отриманих речей і їх повернення в справному стані у визначений термін.

Якщо після терміну прокату наймач (за погодженням із господарюючим субґґ8єктом ) бажає його продовжити, то в такому випадку в першому примірнику форми представник суб’єкта робить оцінку про сплату за продовження терміну проката і доплату за невчасне повернення речей.

Приклад наведено в таблиці Додатка Б.

Типова форма № ПО – П2 є документом, який підтверджує оплату послуг прокату і заповнюється на підставі даних типової форми № ПО – П2У пункті 2.5 Інструкції № 8, доповненим підпунктом 2.5.7 відповідно до Наказу Укрсоюзсервісу від 27.09.96р. № 24, наведені особливості заповнення окремих форм.

У формі № ПО – В1 додатково заповнюється паспорт замовника, у якому вказуються мірки ( розміри ) для виготовлення виробів і його ескіз,заносяться дані про матеріали замовника і їхню вартість.

У формі № ПО – Д1 другий примірник ( квитанція )одночасно є гарантійним документом. Термін гарантії вказується при видачі замовлення і підтверджується печаткою або штампом господарюючого суб\*єкта.

У випадку виконання замовлення на виготовлення або ремонт замків і ключів - адреса замовника не вказується.

У формі № ПО – О1 вказуються дані про стан і ознаки виробів замовника, наявність дефектів, оцінка вартість з урахуванням ступеня зносу,кількість одиниць і загальна вага прийнятих виробів, номер позначення ( оцінки ), а для шкіряних і хутряних виробів – площа у кв. дм.

У формі № ПО – ПА вказуються дані про отримані у прокат речі,їхній стан, кількість і вартість.

У форму вносяться дані паспорта ( посвідчення ) замовника, який своїм підписом підтверджує зобов’язання дотримуватися порядку використання, цілості отриманих предметів і їх повернення в справному стані й у встановлений термін.

У першому примірнику форми представник господарюючого суб’єкта робить відмітку про оплату за продовження терміну проката і доплату за невчасне повернення предметів прокату.

У форму № ПО – Р1 вносяться дані про використання комплектуючих виробів, запасних частин, матеріалів ( замовника або виконавця ) і їхня вартість, а у випадках, коли ремонт здійснюється не за місцем проживання замовника, вказуються ознаки виробу і його оцінна вартість. У формі № ПО – Ю1 при оформленні замовлення проставляються проба і маса отриманого дорогоцінного металу, опис каменів, проводиться перерахунок на іншу пробу (при необхідності).При видачі замовлення вказується маса готового виробу, фактичні витрати і залишки дорогоцінних металів і каменів.

У формах № ПО – ПА1 і № ПО – ПА2 вартість паркування автомашини в квитанції і сума отриманих грошей у корінці квитанції проставляються друкарським способом при друкуванні бланків форм.

Форма № ПО – ПА1 застосовується при розрахунку з користувачами при терміні паркування від 10 до 40 хвилин.

На формі в правому нижньому кутку в рамці друкарським способом вказується 30 хвилин.

Форма № ПО – ПА2 застосовується при розрахунку з користувачами при терміні паркування від 40 до 70 хвилин.

На формі в правому нижньому кутку в рамці друкарським способом вказується 60 хвилин.

У квитанції виконавець заповнює місяць, день і час і хвилину початку паркування шляхом закреслення відповідних цифр. У корінці квитанції в рядку час паркування проставляється цифрами години і хвилини початку і кінця паркування.

Заповнення форм і розрахунки з користувачами проводиться по закінченні паркування.

Всі названі форми документів додаються до Інструкції № 8 через їх однотипність за формою і загальним змістом ( за винятком вищезгаданих особливостей ) з наведеною формою № ПО – ПА1 і № ПО – ПА2 не наводяться.

Наказом Українського союзу об’єднань підприємств та організацій побутового обслуговування населення від 27.08.2000 № 20 затверджена група спеціальних правил по наданню окремих видів послуг. Перед тим, як скористатися побутовими послугами, споживачам рекомендовано ознайомитися зі змістом цих інструкцій в розділі «Захист прав споживачів» на офіційній веб-сторінці виконкому міської ради в мережі Інтернет ([www.kryvyirih.dp.ua](http://www.kryvyirih.dp.ua)) та дотримуватись наступних рекомендацій [47]. Побутові послуги надаються замовникам згідно з угодами,документальним підтвердженням укладання яких є такі документи: договір, розрахунковий документ установленої форми.

Розрахунковими документами, що засвідчують факт надання послуги, можуть бути касовий чек, якщо виконавець використовує реєстратор розрахункових операцій; розрахункова квитанція, у разі виходу такого реєстратора з ладу або тимчасового відключення електроенергії; квитанція, що є документом суворої звітності, якщо виконавець згідно з законодавством не застосовує такий реєстратор.

У договорі (квитанції) на виконання побутових послуг (робіт) узгоджуються та вказуються ознаки (зовнішній вид) речей, які здаються на ремонт, їх оцінна вартість з урахуванням терміну експлуатації та зносу, матеріали, фурнітура, їх кількість (метраж) та ціна, термін виконання замовлення, відповідальність сторін за порушення умов угоди, затверджуються ескізи (рисунки) або зразки - моделі та інші умови. Замовник своїм підписом підтверджує згоду про умови договору.

Оцінна вартість речей, матеріалів замовника встановлюється за погодженням сторін або на основі поданих документів, що засвідчують їх ціну. Визначення відсотку зносу на трикотажні, швейні, хутряні, шкіряні вироби, головні убори, взуття, на вироби в обробку (прання, хімічна чистка, фарбування) наведено у вищезазначеному нормативному акті.

Варто ознайомитися з описом кожної категорії зносу речей, тому що це істотно вплине на суму компенсації у випадку псування виробу.

Виконавець зобов’язаний забезпечити повернення замовникові невикористані матеріали, наданих замовником, а також, за його бажанням, усіх замінених за плату деталей та комплектуючих виробів.

У разі коли виконавець не може виконати (прострочує виконання) роботу (надання послуги) згідно з договором, за кожний день (кожну годину, якщо тривалість виконання визначено у годинах) прострочення споживачеві сплачується пеня у розмірі трьох відсотків вартості роботи (послуги), якщо інше не передбачено законодавством. У разі коли вартість роботи (послуги) не визначено, виконавець сплачує споживачеві неустойку в розмірі трьох відсотків загальної вартості замовлення Закон України «Про захист прав споживачів» [ 5].

І найголовніше, слід пам’ятати, документами, що надають право споживачам пред’являти вимоги щодо усунення недоліків у гарантійний термін, є касовий чек, договір, квитанція або гарантійний талон. Зразки документів наведені в Додатку В.

У будівництві застосовуються галузеві форми первинного обліку, затверджені до застосування: - Наказом Міністерства статистики України « Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів». - Наказом Міністерства статистики України і Державного комітету України у справах містобудування « Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку капітального будівництва» [13]. Наказом Міністерства статистики України і Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України « Про затвердження типових форм первинних документів з обліку будівництва» [13].Основним документом, який організовує роботу і облік виконаних робіт у будівництві, є будівельний контракт ( договір про будівництво ), що укладається між замовником і підрядником. Зразок наведений в Додатоку Г.

Через складність і тривалість робіт, договір, що укладається між замовником і підрядником, як правило, має довгостроковий характер.

Порядок виконання та укладання договору підряду на капітальне будівництво регламентується Правилами про договори підряду на капітальне будівництво затвердженими постановою РМ СРСР від 26.12.86р. № 1550.

Положення про підрядні контракти в будівництві України, визначений приблизний перелік статей загальних положень контракту: конкретний характер робіт, які виконуються підрядником; ціна предмета контракту; терміни виконання робіт; розрахунки, платежі й інші статті. На момент укладання будівельного контракту сторони уточнюють його з урахуванням конкретних особливостей будівництва і взаємних домовленостей. Методологічні основи бухгалтерського обліку прибутків і витрат, пов’язаних із виконанням будівельних контрактів, визначені П(С) БУ-18 Будівельні контракти» [ 22 ]..Для порівняння розглянемо документальне оформлення будівельних робіт.

Будівництво – складний процес, який включає підготовку і проведення різноманітних видів будівельних робіт і об’єктів будівництва, взаємовідносини замовників ( забудовників ) із підрядними будівельними організаціями, витрату матеріалів і оплату праці, облік і контроль за виконанням обсягу і якості будівельних робіт, форми застосовуваної документації.

Положенням про підрядні контракти в будівництві передбачено,що головним документом, який відбиває хід будівництва від початку виконаних робіт до їх закінчення ( від початку до закінчення виконання будівельного контракту ), є журнал обліку виконаних робіт, відповідальність за ведення якого підрядником покладається на посадову особу. Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за обсягом і вартістю виконаних робіт.

Але незалежно від того, який метод обрали сторони договору підряду, підрядчик повинен мати у своєму розпорядженні чітко організовану систему обліку виконаних будівельно-монтажних робіт. Саме вона допомагає визначити ступінь завершеності і вартість робіт на кожному етапі. Виконані будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єкта капітального будівництва враховуються в такому порядку. Фактичні обсяги і їхня кошторисна вартість відображається в журналах обліку виконаних робіт (форма № КБ-б) приведено у додатку Д, що ведуться по всіх об'єктах, що споруджуються, на підставі даних обмірювання. Журнал обліку виконаних робіт є головним документом, що відображає хід будівництва. Згідно «Положення про підрядні контракти» сторони домовляються про форму, зміст і порядок ведення журналу, контролю за його заповненням з боку замовника. Журнал обліку виконаних робіт є накопичувальним регістром, у якому обсяг виконаних робіт відображається щомісячно, з підрахунком проміжних і остаточних підсумків. Журнал ведеться начальником дільниці (виконавцем робіт) по кожному об'єкту будівництва на підставі виміру виконаних робіт і єдиних норм і розцінок по кожному конструктивному елементу або виду робіт.

Обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт визначається на підставі інвентаризації шляхом візуального огляду, інструментального виміру або підрахунку. Виконані роботи з закінчених частин конструктивних елементів здаються підрядчиком замовнику щомісяця відповідно до обмірювань і кількості в натуральних вимірниках.

Журнал обліку виконаних робіт є підставою для складання: Акту прийому виконаних підрядних робіт за ф.№ КБ-2в, приклад приведено в Додатку Ж, та довідки про вартість виконаних підрядних робіт за ф.№ КБ-3 приклад приведено в Додатку З. Форми №№ КБ-2в і КБ-3 є підставами для проведення розрахунків між замовником і підрядчиком.. Згідно з наказом № 237/5 форма КБ-2в застосовується при розрахунках за виконані підрядні роботи з залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності. У всіх інших випадках Держбуд наказує використовувати типову форму.

№ КБ-3. На практиці будівельні підприємства часто використовують акти за формою КБ-2, у розрахунках як з державними, так і зі всіма іншими замовниками. Акти за ф. № КБ-2в і довідки за ф. № КБ-3 підписуються підрядчиком і представником замовника. Але можлива ситуація, коли замовник відхиляє подані до оплати рахунки за мотивами завищення обсягів робіт або включення в акти робіт, не передбачених кошторисом, а також неправильного застосування розцінок. Якщо такі претензії обґрунтовані, то суми за цими рахунками підрядчику варто виключити з обсягів виконаних робіт.

Висновки до розділу 2.1

Вірно оформлені документи на виконанні роботи та отриманні послуги, є підтвердженням того, що їх дійсно виконано та отримано. Це є важливим не лише замовнику але і виконавцю, для юридичного захисту своїх прав та своїх обов’язків перед замовником. Та головним об’єктом аналізу в процесі управління є витрати. Класифікація витрат і доходів за різними ознаками забезпечує більш глибоке вивчення їх складу та характеру, дає змогу використовувати економічно обґрунтовані напрями їх групування в практиці економічної роботи, чи розрахунок собівартості певного продукту в даному разі послуги, що і являє собою калькуляцію.

2.2 Синтетичний та аналітичний облік формування фактичної собівартості виконаних робіт та наданих послуг

Собівартість є основою ціноутворення в цілому та послуг бюджетних установ зокрема. Визначення чи розрахунок собівартості певного продукту в даному разі послуги і являє собою калькуляцію. Калькуляції розрізняють за часом складання, а тому виокремлюють попередні та наступні калькуляції. Перші складаються до моменту надання послуг і дають уявлення про мінімально необхідні витрати. До них належать планові, кошторисні (проектні) та нормативні калькуляції. Планові калькуляції визначають можливі витрати на послугу на підставі середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові та інші ресурси. Кошторисні чи проектні калькуляції, як різновид планових, складаються на нові види продукту чи на разові послуги. Нормативні калькуляції складаються за поточними нормами витрат на відповідні ресурси, що діють на певну дату. В основу наступних калькуляцій покладено фактичні дані бухгалтерського обліку після надання послуги. До них належить звітна калькуляція, яка являє собою розрахунок фактичної собівартості послуг. Вірогідність калькуляції в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об’єктів обліку затрат і калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат.

Номенклатура калькуляції — це перелік статей, за якими складається калькуляція витрат. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318,[ 21 ], перелік і склад статей калькулювання встановлюються власне підприємством, установою, організацією. Загальний розподіл витрат у межах собівартості реалізованої послуги наведено в табл. (2.2)

Таблиця 2.2

Загальний розподіл витрат у межах собівартості реалізованої послуги

|  |  |
| --- | --- |
| Складові | Розширені статті складових |
| Виробнича собівартість | Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, прямі відрахування на соціальні потреби, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі затрати, постійні розподілені загальновиробничі витрати |
| Інші витрати | Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, наднормативні виробничі витрати |

Під об’єктом калькулювання розуміють окремий вид послуги, певної споживчої вартості

З об’єктами калькулювання тісно пов’язано поняття калькуляційної одиниці, яке являє собою вимірник продукту, що прийнятий для розрахунку собівартості відповідного об’єкта калькуляції. Калькуляційні одиниці поділяють на кілька груп (табл. 2.3).

Види калькуляційних одиниць

Таблиця 2.3

|  |  |
| --- | --- |
| Калькуляційна одиниця | Приклад |
| Натуральна | Штуки, метри, кілограми, тонни, літри |
| Збільшена | Прейскурантний номер виробів, артикул певної кількості виробів |
| Умовно-натуральна | Відсоткове відношення на одиницю поверхні чи матеріалу |
| Експлуатаційна | Сила, потужність |
| Трудова | Нормо-година |
| Одиниця виконаних робіт і послуг | Тонно-кілометр, машино-день |

Розглянемо на прикладі, як складається собівартість при наданні послуг побутового обслуговування та відображення їх в обліку.

На початку своєї роботи підприємства, що планують надавати побутові послуги, повинні визначити продажні ціни на свої послуги. Для цього їм слід провести калькуляцію собівартості послуг.

До складу витрат, безпосередньо пов’язаних з наданням побутових послуг, входять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати відповідно до П(С)БО 9, П(С)БО 16.[ 21 ]. Облік витрат організацій сфери побутового обслуговування ґрунтується на Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [ 17 ], П(С)БО 16 «Витрати» й інших законодавчих і нормативних документах. [ 21 ].

Об’єктом калькулювання собівартості послуг може бути одиниця виготовлення продукції. Наприклад, при пранні,об’єктом визначення витрат може бути 10 кг сухої білизни.

Для розрахунку величини витрат на одиницю продукції припустимо, що за один місяць нормальна виробнича потужність пральні становить 1000 кг білизни. До собівартості входять :

1. Матеріальні витрати

2. Амортизація

3. Витрати на оплату праці працівників

4. Відрахування на соціальні заходи

5. Загальновиробничі витрати (постійні)

6.Загальновиробничі витрати (змінні

Покажемо на прикладі розрахунок собівартості одиниці послуги прання білизни, до якої входять наведені вище витрати безпосередньо пов’язані з наданням послуг. Приклад приведений в таблиці ( 2.4- 2.9)

Розрахунок собівартості одиниці послуги прання білизни

Таблиця 2.4

Розрахунок собівартості одиниці послуги прання білизни

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Перелік витрат | Од. | Витрати на | Вартість за од. виміру | | Вартість витрат усього (грн) | Примітки | |
| виміру | 1 кг сухої | (грн) | |
|  | білизни (кг) |  | |
| 1. Матеріальні витрати | | | | | | | | |
| 1. | Пральний порошок | кг | 0,05 | 3 | | 0,15 | Витрати визначаються залежно від технічної характеристики прального обладнання | |
| 2. | Калгон | кг | 0,02 | 2 | | 0,04 |
| 3. | Відбілювач | кг | 0,03 | 5 | | 0,15 |
| 4. | Вода | м3 | 0,1 | 1,3 | | 0,13 |
| 5. | Електроенергія | КВт/год. | 0,4 | 0,25 | | 0,1 |
| 6. | Пакувальні матеріали | шт. | 1 | 0,1 | | 0,1 | Кількість пакувального матеріалу визначається залежно від ваги білизни | |
| Усього | | | | | | 0,67 |
| 2. Амортизація | | | | | | | |
| № з/п | Перелік витрат | Од. виміру  шт. | білизни (кг) | Сума, грн | | Примітки | | |
| 1. | Пральних машин | 6 | 520 : 1000 | 0,052 | | Амортизацію за місяць, визначену залежно від групи основних фондів (пп. 8.2.2 Закону про прибуток), треба поділити на обсяг виробітку за місяць | | |
| 2. | Автоклавів для хімчистки одягу | 6 | 111 : 1000 | 0,011 | |
| Усього | | | | 0,063 | |
| 3. Виплати на оплату праці працівників | | | | | | | | |
| № з/п | Перелік витрат | Заробітна плата за місяць (грн) | Розрахунок витрат на одиницю виміру (грн) | Сума, грн | | Примітки | | |
| 1. | Працівників прального цеху | 700 | 700 : 1000 | 0,7 | | Заробітну плату за місяць працівника виробничої сфери ділимо на обсяг виробітку на місяць | | |
| 2. | Працівників цеху хімчистки | 600 | 600 : 1000 | 0,6 | |
| 3. | Прасувальників | 500 | 500 : 1000 | 0,5 | |
| 4. | Пакувальників | 500 | 500: 1000 | 0,5 | |
| Всього | | | | 2,3 | |
| 1. Відрахування на соціальні заходи | | | | | | | | |
| № з/п | Перелік витрат | Розмір | Розрахунок витрат на одиницю виміру (грн) | Сума, грн | | Примітки | | |
| 1. | Пенсійний фонд | 33,2% | 2,3 х 33,2% | 0,76 | | Фонд заробітної плати за місяць множимо на розмір відрахувань | | |
| 2. | ФССБ | 1,3% | 2,3 х 1,3% | 0,03 | |
| 3. | ФССВП | 1,5% | 2,3 х 1,5% | 0,04 | |
| 4. | ФССНВ | 1% (умовно) | 2,3 х 1% | 0,02 | |
| Всього | | | | 0,85 | |
| 1. Загальновиробничі витрати (постійні) | | | | | | | | |
| № з/п | Перелік витрат | Всього за місяць (грн) | Розрахунок витрат на одиницю виміру (грн) | | Сума, грн | Примітки | | |
| 1. | Миючі засоби для прибирання | 50 | 50 : 1000 | | 0,05 | Суму загальновиробничих витрат ділимо на обсяг виробітку на місяць | | |
| 2. | Заробітна плата прибиральниць, охоронців | 1200 | 1200 : 1000 | | 1,2 |
| 3. | Відрахування на соціальні заходи | 453,6 | 453,6 : 1000 | | 0,45 |
| 5. | Оренда приміщення за місяць | 500 | 500 : 1000 | | 0,5 |
| Всього | | | | | 2,2 |
| 1. Загальновиробничі витрати (змінні) | | | | | | | | |
| № з/п | Перелік витрат | Всього за місяць (грн) | Розрахунок витрат на одиницю виміру (грн) | Сума, грн | | Примітки | | |
| 1. | Поточний ремонт обладнання | 45 | 45 : 1000 | 0,05 | | Суму загальновиробничих витрат ділимо на обсяг виробітку на місяць | | |
| 2. | Витратина охорону праці | 50 | 50 : 1000 | 0,05 | |
| Усього | | | | 0,1 | |
| Разом | | | | 6,2 | |

До поняття побутового обслуговування входять: прання, сушіння, прасування, пакування, доставка додому. Бухгалтери підприємств побутового обслуговування повинні враховувати, що, як правило, замовник оплачує послуги після виконання всіх умов договору. Наприклад, послуга надана в одному місяці, а оплата за неї надходить у наступному: виникає ситуація незавершеного виробництва. При калькулюванні собівартості послуг побутового обслуговування слід враховувати і цей нюанс.

У бухгалтерському обліку всі прямі витрати, а саме: витрати основних матеріалів, нарахування заробітної плати працівникам, відрахування на соціальні заходи, списання втрат від браку, прямі втрати за відрахуванням ПДВ (за наявності права на податковий кредит), податки, збори, безпосередньо пов’язані з виробничим процесом, інші прямі витрати — потрапляють на рахунок 23 «Виробництво». Для кожного виду послуг, які надає підприємство побутового обслуговування, треба відкрити свій субрахунок, наприклад 231 — прання, 232 — хімчистка, 233 — прокат.

Загальновиробничі витрати акумулюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Сюди слід відносити заробітну плату обслуговуючого персоналу та відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання легкового автотранспорту, що його використовує апарат управління структурних підрозділів, витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони, витрати на ремонт, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту і лікувально-профілактичним харчуванням тощо. Змінні та постійні загальновиробничі витрати ділять на всі об’єкти витрат.

Перелік змінних та постійних витрат визначено П(С)БО 16, хоча, підприємство може їх групувати на власний розсуд. Постійні загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості не у повному обсязі, а в частині, що визначається відповідно до бази розподілу цих витрат, між рахунками 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Для цього розрахунку використано такий термін як «нормальна потужність». Визначення нормальної потужності міститься у П(С)БО 16 — це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

При цьому слід враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва тощо. Відтак при нормальній виробничій потужності суму загальновиробничих витрат визначити виходячи з фактичних облікових даних минулих періодів. Коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат визначають згідно з пп. 3 та 5 додатку №1 до П(С)БО 16.

Ці коефіцієнти необхідні не тільки для розподілу загальновиробничих витрат між рахунками 23 та 90, а й між об’єктами витрат, тобто між видами продукції, робіт, послуг.

Але слід зробити застереження, не завжди фактичні обсяги наданих послуг за місяць збігаються з нормальною виробничою потужністю за місяць. Це зрозуміло, адже процес від прання білизни до видачі її замовнику (повний цикл послуг, що надається замовнику) може переходити з місяця, в якому понесені витрати для забезпечення повного циклу, на наступний.

Дохід від наданих послуг визначають після завершення конкретної операції, якщо її результат можна достовірно оцінити (п. 10 П(С)БО 15), [20]. Виходячи з цього, підприємство самостійно вирішує, коли йому відображати дохід: на дату надання послуги чи на дату отримання оплати від замовника. Якщо ж підприємство побутового обслуговування отримало аванс від замовника, то, відповідно до п. 6.3 П(С)БО 15, його не можна показати у доході.

Найкращим варіантом буде все-таки показувати дохід на дату передачі замовлення та отримання повної оплати за послуги (дата ця фігурує у квитанції). Тоді дохід від такої операції відображають за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг».

А ось у податковому обліку дохід відображають за першою подією: або за фактом надання послуги, або за датою отримання оплати від замовника.

Покажемо відображення в обліку операції з надання послуг прання білизни (таблиця 2.10)

Таблиця 2.10

Відображення в обліку операції з надання послуг прання білизни

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Зміст господарських операцій | Бухгалтерський облік | | | |
| Д-т | Назва рах. | К-т | Назва рах. |
| Формування виробничої собівартості | | | | | |
| 1. | Передано матеріали у виробництво ( накладна на відпуск матеріалів зі складу) | | | | |
| для прання білизни | 231 | Виробництво | 20 | Виробничі запаси |
| для хімчистки одягу | 232 | Виробництво | 20 | Виробничі запаси |
| Нараховано заробітну плату працівникам виробництва | | | | | |
| 2. | працівникам прального цеху | 231 | Виробництво | 661 | Розрахун-  ки з аробітною платою |
|  | працівникам цеху хімчистки | 232 | Виробництво | 661 | Розрахун-  ки з заробітною платою |
| 3 | Нараховано соціальні внески на заробітну плату | | | | |
| працівникам прального цеху  працівникам цеху хімчистки | 231  232 | Виробництво | 651, 652, 653, 656 | Розрахун-  ки з фондами соцстраха |
|  | | | | | |
| 4. | Нараховано амортизацію обладнання | | | | |
| пральних машин | 231 | Виробництво | 13 | Знос (амортиза-  ція) |
| автоклавів для хімчистки одягу | 232 | Виробництво | 13 | Знос (амортиза-  ція) |
| 5. | Включено до виробничої собівартості послуг змінні загальновиробничі витрати | | | | |
| з прання білизни | 911 | Загальновир-обничі витрати | 631 | Розрах.з вітч. Поставщ. |
| з послуг хімчистки одягу | 912 | Загальновир-обничі витрати | 631 | Розрах.з вітч. Поставщ. |
| Списано змінні витрати з прання | 231 | Виробництво | 911 | Загальновир-обничі витрати |
| Списано змінні витрати з послуг хімчистки | 232 | Виробництво | 912 | Загальновир-обничі витрати |
| 6. | Включено до виробничої собівартості послуг постійні загальновиробничі витрати з прання білизни | | | | |
| Нараховано заробітну плату прибиральниць | 911 | Загальновир-обничі витрати | 661 | Розрахун-  ки з заробітною платою |
| Відрахування до соціальних фондів | 911 | Загальновир-обничі витрати | 651, 652, 653, 656 | Розрахун-  ки з фондами соцстраха |
| Списано мийні засоби для прибирання | 911 | Загальновир-обничі витрати | 209 | Інші матеріали |
| Витрати на оренду | 911 | Загальновир-обничі витрати | 631 | Розрах.з вітч. Поставщ. |
| Списано постійні загальновиробничі витрати з прання | 231 | Виробництво | 911 | Загальновир-обничі витрати |
| 7. | Включено до виробничої собівартості послуг постійні загальновиробничі витрати з хімчистки | | | | |
| Нараховано заробітну плату прибиральниць | 912 | Загальновир-обничі витрати | 661 | Розрахун-  ки з заробітною платою |
| Відрахування до соціальних фондів | 912 | Загальновир-обничі витрати | 651, 652, 653, 656 | Розрахун-  ки з фондами соцстраха |
| Списано мийні засоби для прибирання | 912 | Загальновир-обничі витрати | 209 | Інші матеріали |
| Витрати на оренду | 912 | Загальновир-обничі витрати | 631 | Розрах.з вітч. Поставщ. |
| Списано постійні загальновиробничі витрати з прання | 232 | Виробництво | 912 | Загальновир-обничі витрати |
| 8. | Закриваються на собівартість витрати виробництва з прання білизни | 9031 | Собівартість реалізованих послуг | 231 | Виробництво |
| 9. | Закриваються на собівартість витрати виробництва з хімчистки | 9031 | Собівартість реалізованих послуг | 232 | Виробництво |

Висновок до розд. 2.2.

Головним об’єктом аналізу в процесі управління є витрати. Класифікація витрат і доходів за різними ознаками забезпечує більш глибоке вивчення їх складу та характеру, дає змогу використовувати економічно обґрунтовані напрями їх групування в практиці економічної роботи, чи розрахунок собівартості певного продукту в даному разі послуги, що і являє собою калькуляцію. Відносно новим для вітчизняної практики є метод «директ-костінг», сутність якого полягає в акумуляції щодо собівартості обсягу прямих витрат, а накладні витрати відносяться безпосередньо на рахунок реалізації. Обчислюючи собівартість з метою визначення ціни продажу і прогнозування подальшого виробництва даного продукту, накладні витрати додаються до скороченої собівартості в межах існуючого ліміту за встановленими нормами. Але в установах, організаціях для різних видів продукції можуть застосовуватись різні методи обліку витрат калькулювання.

Розділ 2.3 Облік реалізації робіт та послуг

Основним наказом в діяльності підприємства, на підставі якого проводиться податкове планування, розробляються схеми мінімізації податків, затверджуються рахунки на яких будуть відображатися операції в господарській діяльності підприємства, організація бухгалтерського обліку. запасів та необоротних Форма ведення бухгалтерського обліку, спосіб обробки інформації, методи амортизації, класифікація активів, базу розподілу постійних загальновиробничих витрат, класифікація визнаних доходів,програми виплати працівникам та інше – це наказ про облікову політику. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[ 11 ] облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Основним призначенням облікової політики є: - упорядкування облікового процесу на підприємстві; - надання бухгалтерському обліку планомірності та цілеспрямованості; - забезпечення ефективності обліку. Облікова політика є одним із найважливіших питань організації бухгалтерського обліку, правильне оформлення якого сприяє достовірному визначенню фінансового результату, а наказ про облікову політику є основним внутрішнім нормативним документом для підприємства

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику підприємства, який після його твердження придбаває статус юридичного документу. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві і є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства. Правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови і можливості ведення господарської діяльності забезпечує: повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності; відображення в бухгалтерському обліку фактів і умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але і з їх економічного змісту; тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахівницях синтетичного обліку на 1-е число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності даним синтетичного і аналітичного обліку; • раціональне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарської діяльності і величини підприємства. Наказ про облікову політику складається щороку станом на 01.01.200 р. Це перший наказ по підприємству з початку року, з відповідними необхідними змінами, які не протирічать податковому законодавству. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

Облік реалізації це не що інше, як облік доходу від господарської діяльності який обліковується на рахунку 70 класу 7 «Доходи і результати діяльності»

Рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності” призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і

послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу. Рахунок 70 “Доходи від реалізації” має такі субрахунки:

701 “Дохід від реалізації готової продукції”

702 “Дохід від реалізації товарів”

703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”

704 “Вирахування з доходу”

705 "Перестрахування

На субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Реалізація, робіт, послуг є важливим і завершальним етапом кругообігу засобів підприємства. Значення і роль процесу реалізації суттєво зростають за умов ринкової економіки. Саме завоювання ринків, можливості реалізації продукції визначають відповідні обсяги її виробництва. Виробляють лише ту продукцію і в таких розмірах, в яких її можна реалізувати. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції потрібного ринку. Обсяг реалізованих послуг (у ринкових цінах тобто включаючи ПДВ) ─ обсяг реалізованих послуг, який визначається за ціною продажу відвантаженої за межі підприємства готової продукції (виконаних послуг), що зазначено в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах (уключаючи продукцію (послуги) за бартерним контрактом), уключаючи непрямі податки (ПДВ, акцизний збір тощо).[ 10 ]. До складу показника не включається продукція власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства, суми цільових надходжень на виробництво, суми попередньої оплати (авансові платежі). Розглянемо облік формування доходів і витрат, пов'язаних з наданням послуг по ремонту побутової техніки.

Надання послуг передбачає виконання підприємством певного замовлення протягом визначеного періоду часу. Тривалість у часі визначає особливості визнання доходу. Згідно п. 10 П(С)БО 15, [ 20 ],у випадку, якщо результат операцій по наданню послуг може бути вірогідно оцінений, доход визнається, виходячи зі ступеня завершеності таких операцій на дату балансу. Згідно п. 11 П(С)БО 15, [ 20 ],оцінка ступеня завершеності операцій по наданню послуг здійснюється за допомогою наступних методів:

- вивчення виконаної роботи;

- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;

- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Відповідно до першого методу, доход визнається поетапно, в розмірі фактично виконаної роботи. Цей метод оцінки ступеня завершеності операцій по наданню послуг може застосовуватися у відношенні тих видів послуг, результат яких можна оцінювати на певному етапі їхнього виконання. Отже, дохід визначається або по факту надання повного обсягу послуг, або після завершення визначеного етапу надання послуг. З огляду на специфіку послуг по ремонту (у більшості випадків неможливо оцінити ступінь їх завершеності) дохід доцільно визнавати після їхнього фактичного надання за даними первинних документів, у яких фіксується цей факт (квитанція, касовий чек, акт). Для прикладу розглянемо облік послуг по ремонту побутової техніки та послуг прання білизни.

Доходи від надання послуг по ремонту побутової техніки виконавець відображає по кредиту рахунка 703 "Доход від реалізації робіт і послуг". Платники ПДВ по дебету цього рахунка відображають суми ПДВ, включені у вартість наданих послуг. Відображення господарських операцій послуг по ремонту побутової техніки наведено в таблиці 2.11, та послуги прання білизни наведено в таблиці 2.12

Таблиця 2.11

Господарські операції послуг ремонту побутової техніки

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/п | Зміст господарської операції та первинні документи на них | Бухгалтерський облік | | | |
| Дебет | Назва рах. | Кредит | Назва рах. |
| 1 | Отримана від замовника передоплата тільки за частину послуги по ремонту телевізора (Банківська виписка) | 311 | Поточні рах. в нац.. валюті | 681 | Рах. за авансами  одержаними |
| 2 | Виконаний ремонт телевізора (підтверджується підписом замовника на квитанції) і признаний доход від надання послуг по даному ремонту (оформлена квитанція ) | 361 | Розрах. З вітч. Покупцями та замовниками | 703 | Дохід від реалізації робіт та послуг |
| 3 | Відображені податкові зобов'язання по ПДВ  ( податкова накладна) | 703 | Дохід від реалізації робіт та послуг | 641 | Розрахунки за податками |
| 4 | Отримана від замовника оплата за виконані роботи (остаточний розрахунок) за мінусом раніше здійсненої попередньої оплати (див. п. 1) | 311 | Поточні рах. в нац.. валюті | 361 | Розрах. З вітч. Покупцями та замовниками |
| 5 | Раніше здійснена предоплата переводиться в рахунок оплати фактично виконаних робіт. | 681 | Рах. за авансами  одержаними | 361 | Розрах. З вітч. Покупцями та замовниками |

Для кожного виду послуг, які надає підприємство побутового обслуговування, треба відкрити свій субрахунок, наприклад 231 — прання, 232 — хімчистка, 233 — прокат. Це необхідно для визначення собівартості, ціноутворення, кожного виду послуг. Облік реалізаційних послуг наведений в таблиці 2.12

Господарські операції послуг прання білизни

Таблиця 2.12

Господарські операції послуг прання білизни

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Облік реалізаційних послуг | | | |
| 1. | Відображено дохід від реалізації послуг | | |
|  | прання білизни (квитанція ) | 301 каса в нац. валюті | 7031 дохід від прання білизни |
|  | надання послуг з хімчистки одягу  (квитанція ) | 301 каса в нац.. валюті | 7032 дохід від хімчистки одягу |
| 2. | Відображено податкові зобов’язання з ПДВ | 7031 дохід від прання білизни | 641 розрахунки за податками |
| 3. | Списано на фінансовий результат дохід від реалізації послуг | | |
|  | прання білизни | 791 результат операційної діяльності від прання білизни | 9031 собівартість реаліз. послуг |
|  | Списано на фінансовий результат дохід від реалізації послуг | | |
|  | прання білизни | 7031 дохід від прання білизни | 791 результат операційної діяльності від прання білизни |
|  | надання послуг хімчистки одягу | 7032 дохід від хімчистки одягу | 791 результат операційної діяльності від хімчистки одягу |

Відображення доходів і витрат за будівельним контрактом у бухгалтерському обліку має свій особливий порядок, викликаний все тією ж особливістю здійснення будівельних робіт, що полягає в їхній великій тривалості в часі. У зв’язку із цим доходи від будівельної діяльності не можуть відображатися в тому самому порядку, як наприклад, доходи від надання побутових послуг, які відображаються в обліку по їх закінченні та після передачі замовнику (підписання акту приймання виконаних робіт). При здійсненні будівництва, що триває, як правило, кілька років, такий порядок відображення доходів не прийнятний. З цієї причини доход від будівельної діяльності (за кожним окремим будівельним контрактом) визначається й відображається в обліку поетапно. Відповідно до П(С)БО 18, [ 22 ],протягом усього часу виконання будівельного контракту визнання та відображення в обліку доходів і витрат по ньому здійснюється на дату балансу. Сума визнання такого доходу залежить від наявності достовірної оцінки кінцевого фінансового результату. Якщо є достовірна оцінка, то вони визначаються з урахуванням ступеня закінченості робіт, а якщо немає достовірної оцінки, то в сумі фактичних витрат, відносно яких є ймовірність їхнього відшкодування

В такій ситуації дуже важливе наступне питання, чи обов’язково сума визнаного доходу повинна бути підтверджена Актом приймання виконаних робіт3. Ні, не обов’язково, хоча й бажано. Підрядник і замовник можуть визначити приймання виконаних будівельних робіт поквартально або по завершених етапах будівництва, наприклад, зведення стін і перекриттів, підведення комунікацій і т.д. Такий порядок визначається підрядником і замовником у будівельному контракті із зазначенням строків, обсягів будівельних робіт та їхньої вартості.

У тих випадках, коли сума визнаного доходу підтверджується відповідним актом, взагалі ніяких проблем в обліку не виникає. Немає необхідності вести окремий аналітичний облік відповідності визнаних доходів і прийнятих за актом замовником робіт. Такий варіант набагато простіший і з цієї причини саме йому бухгалтера віддають перевагу. Необхідно пам’ятати про те, що сума визнаного підрядником з початку здійснення будівельних робіт з окремого контракту доходу може бути вище суми всіх підписаних за даним контрактом актів виконаних робіт, а от зворотної ситуації бути не може. Оскільки сума акту приймання виконаних будівельних робіт негайно визнається доходом.

Що стосується оплати будівельних робіт, то вона також може здійснюватися зовсім особливим способом, ніяк не пов’язаним ні з визнанням доходу за будівельним контрактом, ні з підписанням актів приймання виконаних робіт. Як правило, оплату замовником підряднику за будівельним контрактом намагаються погодити або із сумами визнаного доходу, або із сумами підписаних актів виконаних робіт. Таким чином, оплата замовником підряднику здійснюється на підставі виставлених підрядником рахунків, сума яких визначається:

1) виходячи із суми визнаного доходу;

2) виходячи із суми прийнятих за актом замовником робіт;

3) в іншому порядку, визначеному в умовах будівельного контракту (авансом, за графіком і т.д.).

Сума визнаного доходу, отриманого підрядником за будівельним контрактом, відображається по кредиту субрахунку 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг", а сума визнаних витрат - по дебету субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг". Витрати, здійснені в процесі виконання робіт, визначених будівельним контрактом, але ще не визнані, відображаються по дебету субрахунку 23 "Виробництво". Припустимо, що це субрахунок 231 "Витрати, пов’язані зі здійсненням будівельної діяльності".

П(С)БО 18 рекомендує одночасно з визнанням доходу відображати його суму без непрямих податків по дебету субрахунку 238 "Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами" в кореспонденції із кредитом субрахунку 239 "Проміжні рахунки". Оскільки це два субрахунки того самого рахунку 23 і проводка дана по дебету одного й кредиту іншого субрахунку, то вона ніякого впливу на сальдо рахунку 23 не має, отже, відображення в балансі не одержить. По закінченні будівельного контракту сальдо на рахунках 238 і 239 списується зворотною проводкою. Але, коли сума проміжного рахунку за звітний період, виставленого замовнику на оплату, перевищує суму визнаного в даному періоді доходу (без непрямих податків) за будівельним контрактом, укладеним з даним замовником, то сума такого перевищення повинна бути відображена по дебету рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" в кореспонденції по кредиту з тим самим субрахунком 239. Таким чином, виникає дебетова заборгованість замовника перед підрядником, що має бути погашена ним надалі. Необхідно зазначити, що визначення співвідношення між визнаним доходом і проміжними рахунками, виставленими для оплати замовником (у тому числі у вигляді авансу), визначається за підсумками місяця (на дату балансу), а не по кожній окремій операції (оплата або визнання доходу).

В бухгалтерському обліку, зазначимо, що у випадку перевищення визнаного доходу (без урахування непрямих податків) над сумою проміжного рахунку різниця відображається тією самою проводкою Дт 36 Кт 239, але методом сторно. В бухгалтерському обліку ці операції будуть відображені таким чином.

Відображення сум податкового зобов’язання подано в таблиці 2.13

Відображення сум податкового зобов’язання

Таблиця 2.13

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст операції | Бухгалтерський облік | |
| Дт | Кт |
| 1 | Надійшли кошти в порядку авансу (банківська виписка) | 311 поточні рах.в нац.. валюті | 681 рах. За авансами одержаними |
| 2 | Відображено суму податкового зобов’язання з ПДВ по сумі отриманого авансу | 643 податкові зобов. | 641 розрах. За податками |
| 3 | Відображено суми фактично понесених витрат | 231 виробництво | 20, 66, 65, 63, 91…виробничі запаси.розрах. з прац. та ФСС і поставщ. |
| 4 | Оскільки всі зазначені в п. 3 даної таблиці витрати були визнані, то здійснюється їхнє списання на собівартість будівельних робіт з даного контракту | 903 собівартість реаліз. послуг | 231 виробництво |
| 5 | Визнано доход за даним контрактом | 361 Розрах. З вітч. Покупцями та замовниками | 703 Дохід від реалізації робіт та послуг |
| 6 | Сума раніше отриманого авансу в межах визнаного доходу переводиться в рахунок оплати будівельних робіт | 681 Рах. за авансами  одержаними | 361 Розрах. З вітч. Покупцями та замовниками |
| 7 | На суму ПДВ, отриману разом з авансом, закривається рахунок податкового кредиту | 703 Дохід від реалізації робіт та послуг | 643 податкове зобов’язання |
| 8 | Відображено суму податкового зобов’язання з ПДВ, що перевищує суму ПДВ, отриману разом з авансом | 703 Дохід від реалізації робіт та послуг | 641 розрахунки за податками |
| 9 | Одночасно з визнанням доходу відображаємо його суму (без ПДВ) на субрахунках 23 рахунку, що враховують суми завершених етапів за незакінченими будівельними контрактами і суми проміжних рахунків | 238 Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами | 239 Проміжні рахунки |
| 10 | Оскільки сума визнаного доходу вище суми проміжних рахунків (суми отриманого авансу), то різниця відображається коригувальною проводкою (сторно) | 361 Розрах. З вітч. Покупцями та замовниками | 239 Проміжні рахунки |
| 11 | Сума отриманого доходу віднесена на фінансові результати | 703 Дохід від реалізації робіт та послуг | 791 результат операційної діяльності |
| 12 | Те ж саме здійснено й фактичними визнаними витратами | 791 результат операційної діяльності | 903 собівартість реаліз. послуг |
| 13 | Визначено фінансовий результат | 791 результат операційної діяльності | 441 прибуток нерозподілений |

Висновок до розділу 2.3.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати як податкову так і фінансову звітність. Вірне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, дає можливість фінансовій звітності бути не лише достовірній та прозорливій, а вірно визначити собівартість одиниці продукції для ціноутворення, проконтролювати витрати й визначити прибуток. А це в свою чергу відображається на дивідендах, які отримують акціонери у відсотках від прибутку.

2.4 Узагальнення інформації про роботи та послуги у формах звітності

Фінансова звітність визначена П(С)БО 1,[ 16 ], як бухгалтерська звітність, яка відображає фінансовий стан підприємства і результати його діяльності за звітний період.

Кожне підприємство регулярно складає звіти про свою фінансово-господарську діяльність. Це необхідно для:

* успішної роботи з постачальниками фінансів (інвесторами, кредиторами, покупцями тощо);
* сприяння плануванню і контролю діяльності підприємства;
* виконання вимог законодавства.

Так, у більшості випадків, фінансові звіти і додаткову інформацію до них потрібно представляти потенційним інвесторам, щоб впевнити їх у платоспроможності фірми. Ці матеріали можуть включати звітність за останні три роки, прогнози на період реалізації проекту. Головним фактором, який впливає на рішення потенційних кредиторів про надання позики, є здатність підприємства повернути позику, а не наявність її забезпечення.

Діагностика фінансового стану підприємства ґрунтується на об’єктивних показниках, які визначаються за даними форм фінансової звітності підприємств. Фінансова звітність підприємства за П(С)БО 1 визначена як бухгалтерська звітність, яка відображає фінансовий стан підприємства і результати його діяльності за звітний період. Застосовуючи аналітичні інструменти і методи до показників форм фінансової звітності, фінансовий аналіз виявляє суттєві зв’язки і характеристики які слугують для перетворення чисельних даних в інформацію, яка є необхідною для прийняття будь-яких рішень.

Згідно загальновизнаних принципів бухгалтерського обліку фінансова звітність підприємства має включати такі форми:

-Бухгалтерський баланс, який відображає фінансовий стан підприємства на певну дату.

-Звіт про фінансові результати, який показує скільки заробило чи втратило підприємство за певний період.

-Звіт про рух грошових коштів, який показує, яким чином операційна, інвестиційна фінансова діяльність підприємства впливають на рух грошових коштів за певний період.

-Звіт про власний капітал, який показує як змінився вкладений капітал підприємства і яка частина прибутків підприємства не була виплачена як дивіденди за певний період.

-Примітки до річної фінансової звітності.

Отже фінансова звітність - це основа успішної діяльності з постачальниками фінансів (інвесторами, кредиторами, покупцями); це сприяння плануванню і контролю за діяльністю підприємства, а також виконання вимог законодавства. Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Форма і зміст звіту визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 (П(С)БО 3) “Звіт про фінансові результати”, [ 17 ],який є аналогом звіту про прибутки та збитки за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Звіт про прибутки та збитки відображає результати господарської діяльності фірми за звітний період, співставлення доходів фірми та витрат, визначення кінцевого результату – одержання прибутку або збитку. Зразок фінансового звіту приведено в Додатку Л.

Доходи від реалізації робіт та послуг знайшли своє відображення уфінансовій звітності в розділі, про фінансові результати наступним чином:

Згідно статей з ПБО 3 “Звіт про фінансові результати” [ 17 ]- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) п.13 код рядка 10 відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Джерелом інформації є кредитові обороти рахунків:703 “Дохід від реалізації робіт і послуг ”(накопиченим підсумком з початку року). Податок на додану вартість відображають код рядка 015 п.14- це сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) Джерело інформації – це Дебетові обороти рахунків: 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг ”.(у частині сум відповідних податків та зборів, що були відображені в кореспонденції з кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами ”) (наводяться в дужках). Інші вирахування з доходу код рядка 030( п.17) - Відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема, у цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь, субпідрядника тощо за договорами комісії, підряду. Джерело інформації дебетові обороти рахунків: 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг ”; 704 “Вирахування з доходу ”(в частині сум, що були вирахувані з доходу та які були отримані на користь комітентів, принципалів, співвиконавців тощо) (наводиться в дужках) Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт,послуг код рядка 035 п. 10 який вираховується за формулою: Ряд. 035= Ряд. 010 – Рядки 015, 020, 025, 030 - чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) ) код рядка 040 п. 19 Показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, 16 “Витрати”. Джерело інформації Дебетовий оборот рахунку 90 “Собівартість реалізації ” (накопиченим підсумком з початку року) (наводиться в дужках).

Валовий прибуток код рядка 50 п. 20. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг. Ряд. 050 = Ряд. 035 – Ряд. 040 ( позитивне значення)

Валовий збиток код рядка 55 п. 20 розраховується Ряд. 055 = Ряд. 035 – Ряд. 040 (негативне значення, яке наводиться у дужках).

Поряд з фінансовою звітністю, підприємства та приватні підприємці, у яких вид діяльності роботи та послуги, звітуються ще в органи статистики про обсяг наданих послуг,на протязі місяця та року, за установленими формами звітності - це форми державного статистичного спостереження № 1-послуги "Звіт про обсяги реалізованих послуг" (місячна форма Затверджено наказом Державного комітету статистики України від 20.07.2007 р. №228 інструкція по заповненню форми.

У звіті за формою № 1-послуги, місячна, відображаються результати діяльності підприємств з реалізації всіх видів послуг (основний та другорядні види діяльності). Якщо серед другорядних видів діяльності підприємства мають місце види, результатом діяльності яких є виробництво та реалізація товарів (промисловість, сільське господарство, будівництво, виробництво електроенергії, газу, води, теплопостачання), то дані за ними у звіті не відображаються. Приклад заповнення форми № 1-послуги наведено в Додатку К. У звіті за формою № 1-послуги, місячна, відображаються результати діяльності підприємств, що реалізовані за економічно значущими (ринковими) цінами. Підприємства, що переважно фінансуються за рахунок бюджетних коштів, звіт за формою № 1-послуги, місячна, не складають. Метою складання звіту за формою № 1-послуги, місячна, є одержання всебічної та вичерпної статистичної інформації про стан ринку послуг. Звіт за формою № 1-послуги, місячна - складається за результатами фактичної діяльності підприємства, на дискретній основі, тобто за кожний звітний місяць поточного року окремо. При складанні звіту за звітний місяць у разі виявлення помилок попереднього звіту вносяться уточнення тільки за попередній місяць, однак такі виправлення не вносяться наростаючим підсумком за два, три та більше місяців. У разі виявлення помилок за декілька місяців корегування вносяться лише до річного звіту за формою № 1-послуги "Звіт про обсяги реалізованих послуг" (річна);

- заповнюється на підставі первинних документів, що оформляються на підприємстві, відповідно до яких здійснюються виконання та облік послуг (квитанції, чеки, квитки на проїзд у громадському транспорті, наряди-амовлення, замовлення - зобов'язання тощо), якщо підприємство займається виключно виробництвом та реалізацією послуг (основний та другорядні види діяльності), основою для складання звіту може бути бухгалтерська звітність.

Дані про реалізацію послуг відображають в рядках: У рядку 02 "Обсяг реалізованих послуг (уключаючи ПДВ)" наводяться дані про обсяг реалізованих послуг, який визначається за ціною продажу відвантаженої за межі підприємства готової продукції (виконаних, послуг), що зазначена в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах (уключаючи продукцію (послуги) за бартерним контрактом), уключаючи непрямі податки (ПДВ, акцизний збір тощо).

-. У рядку 03 "Реалізовано послуг населенню" вказується обсяг послуг, реалізованих населенню (дані рядка 03 повинні бути меншими або дорівнювати даним рядка 02).

- У рядку 04 "Реалізовано послуг з основного виду діяльності" вказується обсяг послуг за тим видом економічної діяльності, який займає найбільшу питому вагу в загальному обсязі реалізованих послуг на підприємстві (збігається з кодом за фактичним видом діяльності).

-Рядок 07 "Податок на додану вартість" заповнюють підприємства, що законодавчо визначені його платниками.

У рядку 08 "Податок на додану вартість від основного виду діяльності" вказується сума податку на додану вартість, який сплачено за основним видом діяльності. Дані рядка 08 повинні становити шосту частину даних рядка 04. Якщо ж підприємство частково або зовсім звільнено від сплати ПДВ за основним видом діяльності, то дані рядка 08 можуть бути меншими однієї шостої від даних рядка 04 або дорівнювати 0.

-У рядку 10 "Крім того, доходи від здавання під найм (в оренду) виробничих нежитлових приміщень" указуються обсяги нарахованих коштів (без урахування ПДВ та суми комунальних платежів) за здавання під найм (в оренду) нежитлових приміщень виробничого призначення (крім підприємств, для яких здавання в оренду нежитлової нерухомості є основним видом діяльності). Дані рядка 10 не входять в дані рядка 02 "Обсяг реалізованих послуг (включаючи ПДВ)".

-У рядку 31 "Довідка: кількість виконаних замовлень за основним видом діяльності" наводиться кількість документів (квитанцій, квитків, чеків тощо), які є підставою для розрахунків, або кількість замовників (споживачів послуг) у разі безквитанційного обслуговування.

Висновок до розділу 2.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати як податкову так і фінансову звітність. Вірне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, дає можливість фінансовій звітності бути не лише достовірній та прозорливій, а вірно визначити собівартість одиниці продукції для ціноутворення, проконтролювати витрати й визначити прибуток. А це в свою чергу відображається на дивідендах, які отримують акціонери у відсотках від прибутку. Фінансова звітність являється обов’язковою для всіх суб’єктів господарської діяльності не лише для відображення її фінансових показників, та надання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам, але і для статистичного аналізу. Основними завданнями органів державної статистики є: - реалізація державної політики в галузі статистики - збирання, опрацювання, аналіз, поширення, збереження, захист та використання статистичної інформації щодо масових економічних, соціальних, демографічних, екологічних явищ і процесів, які відбуваються в Україні та її регіонах. Достовірність поданої фінансової звітності підтверджується незалежним аудитором, для обов’язкового її подання до Державної Комісії цінних паперів та фондового ринку ( далі – ДКЦПФР ).

Розділ.3. Методика аудиту реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

3.1 Основні концепції методики зовнішнього аудиту реалізації робіт та послуг

Закон «Про аудиторську діяльність» [ 12 ], визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Аудиторська діяльність це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Законом України "Про аудиторську діяльність" дається наступне визначення аудиту: "Аудит - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам Законів України, П(с)БО або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів".

Завдання аудиту визначається його метою. На сучасному розвитку економіки в Україні основним завданням аудиту є збирання достовірної вихідної інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі висновків про його реальний фінансовий стан.

Аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників. Іншими словами, аудит - це надання практичної допомоги керівництву й економічним службам підприємства щодо ведення справ і управління його фінансами, а також щодо налагодження бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій. Аудит також дає змогу дати оцінку майна під час приватизації і при акціонуванні підприємств різних форм власності.

Суттєвість - одне з найважливіших понять аудиту, яке передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниць, в яких вона складена. Суттєвість - це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Аудит існує обов’язковий та добровільний, зовнішній і внутрішній. Метою обов'язкового аудиту є підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства відповідно до рішення Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку України від 25.01.2001 р., у редакції рішення ДКЦПФРУ від 17.11.2004 р. № 484.Обов'язкове проведення аудиту передбачено ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність», для підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств і інших суб'єктів господарювання незалежно від форми власності і виду діяльності, звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю. Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу та звітності суб'єктів господарювання з річним господарським оборотом менш ніж двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів проводиться один раз на три роки; для перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств і інших фінансових посередників; для емітентів цінних паперів; для державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації й інших змінах форми власності; для проведення процедури визнання підприємства неплатоспроможним або банкротом.

Метою аудиту фінансової звітності є висловлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів. Незважаючи на те, що аудиторський висновок служить основою довіри до фінансової звітності, для користувача це не може служити достатньою підставою для складення ним оцінки економічної стабільності підприємства в найближчому майбутньому або ефективності роботи його керівництва.

Зовнішній аудит - виконують фірми (аудитори ) за договорами з замовниками. Замовник у листі пропонує фірмі (аудитору) мету завдання та масштаб аудиту. Зовнішній аудит проводиться тільки незалежними особами і аудитор має право його проводити, якщо відсутній тиск на аудитора з будь-якого боку. Якщо принцип незалежності порушений аудитор не має права проводити перевірку та формулювати свою думку.

3.2 Внутрішній аудит реалізації робіт та послуг в сучасних умовах господарювання

Внутрішній аудит - незалежна оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів, тобто контрольний орган підприємства. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Як правило, до функцій внутрішнього аудита належать:

- перевірка систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, їх моніторинг і розробка рекомендацій з поліпшення цих систем;

- перевірка бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів та способів, що використовуються для ідентифікації, оцінки, класифікації такої інформації й складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності, включаючи детальні перевірки операцій, залишків по бухгалтерських рахунках;

- перевірка дотримання законів і інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва й (або) власників;

- перевірка діяльності різних ланок управління;

- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних перевірок у філіях, структурних підрозділах економічного суб'єкта;

- перевірка наявності, стану й забезпечення збереження майна економічного суб'єкта;

- робота над спеціальними проектами й контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;

- оцінка використовуваного економічним суб'єктом програмного забезпечення;

- спеціальні розслідування окремих випадків, наприклад підозр у зловживаннях;

- розробка й подання пропозицій по усуненню виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управління.

Відповідальність за виконання своїх обов'язків внутрішній аудитор несе тільки перед власниками й (або) керівництвом підприємства.

Таким чином, у рамках внутрішнього аудита здійснюється не тільки детальний контроль за збереженням активів, але й контроль за політикою і якістю менеджменту.

Внутрішній і зовнішній аудит багато в чому доповнюють один одного. Багато функцій внутрішніх аудиторів можуть бути виконані запрошеними незалежними аудиторами; при рішенні багатьох завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати однакові методи - різниця полягає лише в ступені точності й детальності застосування цих методів.

Будучи на повному утриманні підприємства, цей контрольний орган (чи сам внутрішній аудитор) повинен довести необхідність свого існування, для чого він покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану. Мета внутрішнього аудиту - удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання.

Внутрішні аудитори надають своєму підприємству результати аналізу, рекомендації, поради. Вони працюють як у державному, так і в приватному секторі.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

Внутрішні аудитори здійснюють перевірку внутрішньої звітності так само, як зовнішні аудитори перевіряють зовнішні фінансові звіти. Тому в проведенні внутрішніх перевірок немає істотних відмінностей.

Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом. Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) - це вивчення аудиторами операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. Мета операційного аудиту - допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії.

Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту. Зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами.

Внутрішньому аудитору доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультом з питань дотримання законів, положень, інструкцій та інших нормативних актів, які регламентують діяльність підприємства.

Завдання, принципи організації й основи проведення внутрішнього аудиту визначені такими нормативно-правовими актами: Законами України "Про аудиторську діяльність", "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Указами Президента України, постановами Верховної Ради, Кабінету Міністрів з питань обліку і контролю, Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією щодо його застосування, рішенням Аудиторської палати України про затвердження Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України, Інструкцією про порядок проведення інвентаризації, Положенням про ведення касових операцій тощо.

Якщо про внутрішній аудит в Україні ведуться розмови тільки в теоретичному аспекті, то зовнішній набуває широкого впровадження. Зовнішній аудит переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором-підприємцем) за договором із підприємством-замовником про виконання незалежної експертизи господарсько-фінансової діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання. Можливість використати результати внутрішнього аудиту сприяє зменшенню обсягу роботи зовнішнього аудитора з таких питань:

- перевірка документації й оцінка роботи системи обліку та контролю;

- перевірка відповідності даних підприємства-замовника і незалежного контролю.

Якщо внутрішньому аудиту виявлено довіру, то слід визначити, якою мірою можна на нього покластися, беручи до уваги:

- рівень внутрішнього ризику аудиту щодо тестованих позицій;

- необхідний рівень висновку;

- кваліфікацію аудиторського персоналу фірми, яку перевіряють. Зовнішній аудитор повинен переконатися, що робочі документи внутрішнього аудиту, дані якого він використовує, ведуться за прийнятною формою. Міжнародний норматив аудиту констатує, що функція внутрішнього аудиту є частиною системи управління підприємством і не може відповідати критерію незалежності, який є основним. Основні відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом показано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

# Таблиця відмінностей між внутрішнім і зовнішнім аудитом

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Елементи** | **Внутрішній аудит** | **Зовнішній аудит** |
| Коло питань | Визначається керівництвом підприємства, де працює внутрішній аудитор, або відповідно до плану | Передбачено законом або на прохання підприємства - замовника |
| Об'єкт перевірки | Визначається керівництвом підприємства, де працює аудитор. Переважають питання аудиту збереження майна і недопущення збитків | Домінує аудит стану бухгалтерського обліку і звітності |
| Методи | Тести перевірок майже однакові. Різниця в детальності перевірок | |
| Звітність | Перед керівництвом підприємства або перед аудиторським відділом | Перед керівництвом аудиторської фірми і підприємства-замовника |

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, тобто аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку і звіту. Аудиторський висновок - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Національний норматив Аудиторської палати України №26 "Аудиторський висновок" розроблено на основі міжнародних норм, законодавства і стандартів України, що регулюють аудиторську діяльність. Відповідно до міжнародних нормативів аудиту та статей Закону України "Про аудиторську діяльність", аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення

Бухгалтерського обліку і є достовірним.

Складання аудиторського звіту - процес доволі складний. Зміст цього документа залежить від конкретних обставин і результатів дослідження господарських операцій, його форма у зв'язку з цим може бути довільною, він не є офіційним аудиторським документом, а призначений виключно для клієнта і може бути оприлюднений тільки з його дозволу.

Аудиторський звіт за обсягом більш розширений документ, а висновок - стислий і короткий. Залежно від мети складання аудиторський висновок може мати кілька призначень. Насамперед це змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про звіт підприємства, разом з тим висновок є правовим актом, оскільки у визначених законодавством України випадках лише звіт дає інформацію про результати роботи підприємства, яка може розглядатися акціонерами на своїх зборах. Результати аудиту оформляються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітко викладене письмове уявлення про перевірену фінансову звітність. Аудиторський висновок складається у довільній формі. Заголовок аудиторського висновку містить запис про те, що аудиторську перевірку здійснює незалежний аудитор (аудитори), та назву фірми або аудитора, який проводив аудит. Це є свідченням того, що під час аудиту не було жодних причин, які могли б призвести до порушення принципу незалежності перевірки. Аудитор повинен надати вичерпну інформацію, необхідну для цілей аудиту. Дані перевірки повинні свідчити про її адекватність та достовірність. Фінансову звітність потрібно складати належним чином.

Висновок до розділу 3

Для перевірки та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств запрошують аудиторські перевірки, незалежними аудиторськими фірмами, які дають можливість вчасно виявити порушення, пов’язані з недотриманням тих чи інших законів та нормативних актів, при нарахуванні податків та перерахуванні їх до бюджету

Незалежність міркувань аудитора - обов'язкова вимога об'єктивності аудиторського дослідження. Якщо цю умову порушено, аудитор не має права робити висновок про перевірену звітність, зібрана інформація не є достатньою і доказовою.

Висновки та пропозиції

Ринок послуг посідає значне місце у процесі розвитку економіки. Позитивним явищем для Київської області є стабільний розвиток сфери послуг. Ця галузь постійно розвивається, створює нові робочі місця і дає значні прибутки. З метою оптимізації національного механізму регулювання участі України в роботі міжнародного ринку послуг, необхідне комплексне узгодження цілей розвитку окремих галузей і структурних підрозділів економіки й міжнародних зобов’язань держави, її очікувань від інших держав щодо їх процедур регулювання торгівлі з нашою країною.

Соціальна інфраструктура-система галузей народного господарства - це діяльність яких, спрямована на задоволення соціально-культурних, духовних, та інтелектуальних потреб людини. Соціальний захист населення та реалізація конституційних гарантій громадян здійснюється завдяки виділенню фінансових ресурсів на утримання бюджетних галузей ( охорона здоров’я, освіта,культура, фізична культура) де комерційна діяльність свідомо обмежена. Закони України, нормативно - правові акти, літературні видання, періодична преса – це не повний перелік джерел, де можна знайти відповідь, на хвилюючі питання підприємців з господарській діяльності. З розвитком Інтернет - мережі з\*явилися більші можливості для здобуття будь якої інформації, як для підприємців так і для інших верств населення, яких цікавить бізнес та навчання.

Вірно оформлені документи на виконанні роботи та отриманні послуги, є підтвердженням того, що їх дійсно виконано та отримано. Це є важливим не лише замовнику але і виконавцю, для юридичного захисту своїх прав та своїх обов’язків перед замовником. Та головним об’єктом аналізу в процесі управління є витрати. Класифікація витрат і доходів за різними ознаками забезпечує більш глибоке вивчення їх складу та характеру, дає змогу використовувати економічно обґрунтовані напрями їх групування в практиці економічної роботи, чи розрахунок собівартості певного продукту в даному разі послуги, що і являє собою калькуляцію. Відносно новим для вітчизняної практики є метод «директ-костінг», сутність якого полягає в акумуляції щодо собівартості обсягу прямих витрат, а накладні витрати відносяться безпосередньо на рахунок реалізації. Обчислюючи собівартість з метою визначення ціни продажу і прогнозування подальшого виробництва даного продукту, накладні витрати додаються до скороченої собівартості в межах існуючого ліміту за встановленими нормами. Але в установах, організаціях для різних видів продукції можуть застосовуватись різні методи обліку витрат калькулювання.

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати як податкову так і фінансову звітність. Вірне відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, дає можливість фінансовій звітності бути не лише достовірній та прозорливій, а вірно визначити собівартість одиниці продукції для ціноутворення, проконтролювати витрати й визначити прибуток. А це в свою чергу відображається на дивідендах, які отримують акціонери у відсотках від прибутку.

Фінансова звітність являється обов’язковою для всіх суб’єктів господарської діяльності не лише для відображення її фінансових показників, та надання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам, але і для статистичного аналізу. Основними завданнями органів державної статистики є: - реалізація державної політики в галузі статистики - збирання, опрацювання, аналіз, поширення, збереження, захист та використання статистичної інформації щодо масових економічних, соціальних, демографічних, екологічних явищ і процесів, які відбуваються в Україні та її регіонах. Достовірність поданої фінансової звітності підтверджується незалежним аудитором, для обов’язкового її подання до Державної Комісії цінних паперів та фондового ринку ( далі – ДКЦПФР ). Для перевірки та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств запрошують аудиторські перевірки, незалежними аудиторськими фірмами, які дають можливість вчасно виявити порушення, пов’язані з недотриманням тих чи інших законів та нормативних актів, при нарахуванні податків та перерахуванні їх до бюджету.

Незалежність міркувань аудитора - обов'язкова вимога об'єктивності аудиторського дослідження. Якщо цю умову порушено, аудитор не має права робити висновок про перевірену звітність, зібрана інформація не є достатньою і доказовою.

В нашій державі податкове законодавство настільки недосконале, що більшість законів та нормативних актів при їх читанні та застосуванні, мають подвійний зміст, що в свою чергу не дає можливості чіткого та вірного їх застосування. Незалежні аудиторські фірми і є тими надійними помічниками, які допомагають розібратися в спірних питання оподаткування, тих чи інших господарських процесів, пов’язаних з діяльністю підприємства.

Список використаних джерел

1.Конституція України, затверджена Верховною Радою України від 28.06.1996,№ 254к/96-ВР із змінами внесеними від 108.12.2004 N 2222-IV. Інтернет–ресурс:<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96%2D%E2%F0>

2 „Господарський кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003, № 436-IVіз змінами внесеними від 14.09.2006 №133-V.Інтернет–ресурс:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>

3..„Цивільний Кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003, № 435-IV. Інтернет–ресурс:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>

4. Закон України «Про підприємництво» Відомості Верховної Ради (ВВР) 1991, N 14, ст.168 ) ( Вводиться в дію Постановою ВР N 785-12 від 26.02.91, ВВР 1991, N 14, ст.169 ) Інтернет–ресурс:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=698-12>

5. Закон України « Про захист прав споживача» Постанова ВР N 1024-XII ( [1024-12](javascript:OpenDoc('1024-12');) ) В редакції Закону N 3682-XII ( [3682-12](javascript:OpenDoc('3682-12');) ) від 15.12.93. Інтернет–ресурс:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1023-12>

7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 22.05.97 № 283/97-ВР (із змін, і доп.). Законодавство України INFODISK 01717 LAWS-03-2008

8. Закон України «Про патентування певних видів підприємницької діяльності» від 23.03.96р. № 98 зі змінами та доповненнями. Законодавство України INFODISK 01717 LAWS-03-2008

9.Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності». ( Відомості Верховної Ради (ВВР), 2000, N 36, ст.299 )10. ( З змінами та доповненнями). Законодавство України-INFODISK 01717 LAWS-03-2008

10. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. №283.Законодавство України -INFODISK 01717 LAWS-03-2008

11. Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні., із змінами та доповненнями від [01.01.2007](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&c=1#Current) на підставі [3422-15](javascript:OpenDoc('3422-15')).Законодавство України -INFODISK 01717 LAWS-03-2008.

12. Закон України « Про аудиторську діяльність» ( Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, N 23, ст.243 ) Вводиться в дію становою ВР N 3126-XII Від 22.04.93, ВВР, 1993, N23, ст.244.Законодавство України -INFODISK 01717 LAWS-03-2008

13. Наказ № 237/5 - Наказ Державного комітету статистики України, Державного комітету України по будівництву й архітектурі від 21.06.2002 р. № 237/5. Інтернет–ресурс

:<http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0237202-02>

14. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.98р. №576 Перелік послуг які належать до побутових і підлягають патентуванню. Законодавство України -INFODISK 01717 LAWS-03-2008

15. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.05.94р. № 313 «Правила побутового обслуговування населення».Законодавство України -INFODISK 01717 LAWS-03-2008

16 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року N 87** Інтернет–ресурс:

<http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-1.doc>

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати ”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87 із змінами та доповненнями від 14.10.2008р. Інтернет–ресурс:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318.Інтернет–ресурс:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>

19. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов’язання» затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 № 318 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 р. за N 85/4306.Інтернет–ресурс:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. N 290. Інтернет–ресурс:<http://www.dinai.com/Docs/nsbu/mfnna290-1999.doc>

21.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000р. Інтернет–ресурс:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти ”, затверджене наказом Мінфіну України від 28.04.2001 р. № 205 із змінами та доповненнями від 23.05.2003р. Інтернет–ресурс:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0433-01>

23.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку N 88 від 24.05.95 затверджене наказом МІНФІНУ країни. Інтернет–ресурс: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0168-95>

24. Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій ”, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 № 291 із змінами та доповненнями. Інтернет–ресурс:

<http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/alldocWWW/0FBAF353FACA134242256863004E6047?OpenDocument>

25. «Інструкція бухгалтерського обліку податку на додану вартість»,затверджена наказом Міністерства фінансів України від 24.12.04 № 818. Законодавство України -INFODISK 01717 LAWS-03-2008

26. Інструкція №8 — Інструкція з використання форм документів суворої звітності, що використовуються для оформлення замовлень і розрахунків зі споживачами за побутові послуги, затверджена наказом Укрсоюзсервісу від 29.09.95 р. Інтернет–ресурс:<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1033.235.0>

27. Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) (ДК 009:2005) Види економічної діяльності (NACE, Rev. 1.1-2002) ДК 009:2005 Чинний від 01.04.2006р. ДЕРЖКОМСТАТ України. Ресурси Інтернету :<http://zakon.nau.ua/doc/?code=va375202-05>

28. Гура Н.О « Облік видів економічної діяльності» навчальний посібник 2004-541с. ISBN 966-8148-62-2

29. Должанський І.З., Т.О Загорна «Конкурентоспроможність підприємства» навч. посібник 2006 – 384с. ISBN 966-364-181-9

30. Дідківська Л.І, Л.С.Головко «Державне регулювання економіки» навчальний посібник 2007 – 189 с. ISBN 966-346-271-X

31. Кім. Г., Сопко В.В., Кім С.Г.Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навчальний посібник – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 440с. ISBN 996-8568-42-7

32. Мазурок П.П « Історія економічних учень у запитаннях і відповідях» 2006-465стр. ISBN 966-346-088-1

33. Сопко В.В,Н.І.Верхоглядова,В.П.Шило,С.Б.Ільїна,О.М.Брадул

« Організація і методика проведення аудиту» 2004 - 624с ISBN 996-8556-15-1

34. Ткаченко Н.М «Бухгалтерський, фінансовий облік, оподаткування та звітність» 2008 – 1012 с. ISBN 978-966-8533-69-3

35. Філіп Котлер « Основи маркетинга» Короткий курс, 2007р. -656 с.

36. Швець В.Г «Теорія бухгалтерського обліку»: Підручник. – К.: Знання 2004. – 447с.

37. «Все про бухгалтерський облік від 21.07.08 № 67 ( 1464 ) «Державна податкова адміністрація України Лист від 10.06.08 № 11818/716-1517-26 « Про визначення об’єкта оподаткування»

38. «Все про бухгалтерський облік від 21.07.08 № 67 ( 1464 ) Лист ВІД 02.06.08 №04-27/572 Комітет Верховної Ради України з питань оподаткування «Щодо порядку оподаткування ПДВ послуг у зовнішньоекономічній діяльності».

39. «Все про бухгалтерський облік» від10.03.2006 № 24 ( 1178 ) Документообіг на підприємстві.

40. «Все про бухгалтерський облік » від 31.10.2006 № 103 ( 1257 ) Заповнюємо первинні документи.

41 «Головбух» від 18.12.2006р. № 93 (476) Облікова політика на підприємстві.

42. Головне управління статистики у Київській області\* Діяльність підприємств сфери послуг «Статистичний збірник» Вих. № 05/1–16/3554 від 29.08.2008 року. Тираж 12 примірників.

43. [Дебет-Кредит № 33-34 (14.8.2006)](http://www.dtkt.com.ua/engine/services/1nid0278.html) облік побутових послуг.

42. Школа бухгалтера. Урок 4-2004 (березень 2004) Облік у будівництв.

45 Дебет – Кредит <http://www.dtkt.com.ua/> сайт.

46. Держкомітет статистики України [URL:http//www.ukrstat.gov.ua/](file:///C:\www\doc2html\Windows\Temp\Rar$DI00.078\http\www.ukrstat.gov.ua\)

47. Виконком міської ради, інструкцій в розділі «Захист прав споживачів»

([www.kryvyirih.dp.ua](http://www.kryvyirih.dp.ua))

48. Український портал аудиту

[http://www.google.ru/search?hl=uk&q=proaudit.com.ua&btnG=%D0%9F%D0%BE%D1%88%D1%83%D0%BA+Google&lr=&aq=f&oq](http://www.google.ru/search?hl=uk&q=proaudit.com.ua&btnG=%D0%9F%D0%BE%D1%88%D1%83%D0%BA+Google&lr=&aq=f&oq-)

49. Інформаційний бізнес портал Ліга Закон <http://www.ligazakon.ua>

Новини від 20.05.2009 08:10.