МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
_____
(підпис)
«____»_____2026 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності D1 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою
«Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему «Облік і аудит операцій з надання послуг у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» - діючий стан і напрями удосконалення
(назва теми)

Виконавець:
Студентка 4 курсу ФМОІТ
Познанська Світлана Олександрівна _____
(Прізвище, ім'я, по-батькові) /підпис/

Науковий керівник:
д.е.н., професор
(науковий ступінь, вчене звання)
Лоханова Наталія Олексіївна _____
(Прізвище, ім'я, по-батькові) /підпис/

ОДЕСА-2026

ЗМІСТ

ВСТУП……..…. 4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ ПОСЛУГ……. 7

1.1. Доходи і витрати з надання послуг як об’єкт обліку……... 7

1.2. Порядок обліку доходів з надання послуг……. 9

1.3. Порядок розрахунку собівартості і облік витрат з надання послуг……. ……..……. 13

1.4. Порядок розкриття інформації щодо доходів і витрат з надання послуг у Примітках до фінансової звітності за МСФЗ…..…….. 16

РОЗДІЛ 2 ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ ПОСЛУГ У ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ……..... 20

2.1. Загальна характеристика підприємства……..……..... 20

2.2. Облікова політика ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» як основа відображення операцій з надання послуг в обліку і звітності……... 22

2.3. Особливості обліку доходів і витрат з надання послуг за МСФЗ у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» ……..……..……. 24

2.4. Напрями поліпшення обліку доходів і витрат з надання послуг у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»……...……..……. 33

РОЗДІЛ 3. АУДИТ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ І ВИТРАТ З НАДАННЯ ПОСЛУГ У ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» ……...……... 38

3.1. Мета, завдання і джерела аудиту доходів і витрат з надання послуг…….……..……... 38

3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві…… 40

3.3. Методичні аспекти аудиту доходів з надання послуг на підприємстві…….. 43

3.4. Методичні засади аудиту витрат з надання послуг на підприємстві…….. 47

3.5. Аналіз доходів і витрат від надання послуг, а також показників рентабельності ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» ……. 50

ВИСНОВКИ…….. 58

Список використаних джерел……...…… 62

ДОДАТКИ……...…….. 67

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Актуальність дослідження питань обліку та аудиту послуг з перевалки на прикладі ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» зумовлена специфікою діяльності, яка є важливою для Півдня України і Одеського регіону, значними обсягами операцій та інтеграцією у глобальні логістичні ланцюжки.

Основним аспектом, що підтверджує актуальність теми дослідження є стратегічне значення відповідної галузі для економіки. Так, підприємство забезпечує експорт стратегічно важливих вантажів (зерно, олія, метал), що робить його критично важливим для функціонування економіки України. Точність обліку доходів від перевалки безпосередньо впливає на показники національного експорту та податкові надходження.

Оскільки контрольним пакетом акцій Товариства володіє глобальний оператор DP World, облік має відповідати міжнародним стандартам (МСФЗ) для забезпечення прозорості звітності перед іноземними інвесторами.

Відповідно, підприємство працює на МСФЗ і стикається з певними труднощами визнання доходів з надання послуг за МСФЗ 15. Згідно з обліковою політикою, доходи від перевалки визнаються протягом періоду надання послуг, оскільки клієнт отримує вигоду безпосередньо під час роботи. Це вимагає від бухгалтерів складних оцінок фактичного обсягу наданих послуг на звітну дату.

Починаючи з лютого 2022 року Товариство працює в умовах високих ризиків і невизначеності. Військова агресія РФ створює постійну загрозу активам Товариства, наприклад, через пошкодження причальних споруд внаслідок обстрілів, та викликає суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності. Аудит у таких умовах є критичним для оцінки здатності підприємства працювати далі.

Таким чином, якісний облік та незалежний аудит послуг з перевалки є фундаментом для збереження репутації підприємства, залучення інвестицій та

забезпечення фінансової стійкості у надскладних умовах діяльності. А отже, тема дослідження в кваліфікаційній роботі є актуальною.

Об'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі є облік, аналіз і аудит доходів і витрат від надання послуг в умовах запровадження МСФЗ.

Предметом дослідження у роботі є методичні питання обліку, аналізу і аудиту доходів і витрат від надання послуг з перевалки у ТОВ ««ДП Ворлд ТІС Південний» за МСФЗ.

Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних питань обліку, аналізу і аудиту доходів і витрат з надання послуг з перевалки у ТОВ ««ДП Ворлд ТІС Південний» і розробка пропозицій з їх удосконалення.

Завдання дослідження у роботі стосуються таких питань:

- розгляд суті і складу доходів і витрати з надання послуг як об'єктів обліку;

- освітлення порядку обліку доходів з надання послуг;

- дослідження порядку розрахунку собівартості і обліку витрат з надання послуг;

- освітлення порядку розкриття інформації щодо доходів і витрат з надання послуг у Примітках до фінансової звітності за МСФЗ;

- надання загальної характеристики підприємства – ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»;

- аналіз облікової політики ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» як основи відображення операцій з надання послуг в обліку і звітності;

- розгляд особливостей обліку доходів і витрат з надання послуг за МСФЗ у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»;

- визначення напрямів поліпшення обліку доходів і витрат з надання послуг у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»;

- визначення мети, завдань і джерел аудиту доходів і витрат з надання послуг;

- оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві;

- дослідження методичних аспектів аудиту доходів з надання послуг на підприємстві;

- дослідження методичних засад аудиту витрат з надання послуг на підприємстві;

- аналіз показників рентабельності ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» тощо.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі бакалавра застосовуються методи дедукції і індукції, порівняльного і графічного аналізу, огляду літературних джерел, критичної оцінки діючої практики обліку на підприємстві, аналітичні процедури в аудиті, тестування системи внутрішнього контролю та інші.

Інформаційну базу дослідження складають Закони Україні, нормативні акти з питань обліку, аудиту, оподаткування; наукова і науково-практична література з питань дослідження; практичний матеріал і фінансова звітність підприємства ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний», Звіт про управління ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» та інші види інформаційних джерел.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків. Основний зміст роботи викладено на 61 сторінці. Список використаних джерел складається з 30 найменувань. Кваліфікаційна робота містить 3 таблиці, 3 рисунки і 2 додатки.

Апробація результатів дослідження. Апробація результатів проведена шляхом оприлюднення на Міжнародній науково-практичній студентській конференції ФМОІТ ОНЕУ в квітні 2026 року.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Доходи і витрати з надання послуг як об’єкт обліку

У сучасній ринковій системі сфера послуг займає одне з ключових місць, а її ефективне функціонування безпосередньо залежить від прозорості та точності інформаційного забезпечення, основою якого є бухгалтерський облік. Для підприємств транспортно-логістичного та стивідорного сектору економіки операції з обслуговування клієнтів формують базис їхньої операційної діяльності.

Відповідно, доходи і витрати від надання послуг виступають фундаментальними об'єктами облікового процесу, оскільки саме вони визначають кінцевий фінансовий результат, інвестиційну привабливість та безперервність діяльності суб'єкта господарювання.

Для побудови коректної методології обліку необхідно насамперед визначити економічну сутність послуги як специфічного продукту. На відміну від матеріальних товарів чи результатів капітального будівництва, послуга має низку унікальних характеристик:

1) Невідчутність та відсутність матеріальної форми - її неможливо накопичувати на складах у вигляді готової продукції для подальшої реалізації;

2) Синхронність (одночасність) виробництва та споживання - корисний ефект від надання послуги виникає безпосередньо в процесі здійснення певної діяльності;

3) Неможливість збереження - невикористана в поточний момент можливість надання послуги втрачається назавжди та інші.

Зазначені властивості суттєво впливають на трактування доходів і витрат як об'єктів обліку. Зокрема, у стивідорному бізнесі та портовій логістиці послуга з перевалки чи технологічного накопичення вантажів є

комплексним процесом, де вигода клієнту передається не одномоментно, а протягом певного періоду.

З позиції бухгалтерської теорії та методології МСФЗ, дохід від надання послуг розглядається як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводить до зростання власного капіталу (за винятком внесків учасників). Як об'єкт обліку дохід вимагає вирішення двох головних завдань: ідентифікації моменту його визнання та точної квантифікації (оцінки).

У системі МСФЗ базовим інструментом для цього є п'ятикрокова модель, що регламентує визнання виручки не на основі формального підписання документів, а за фактом виконання зобов'язань перед замовником.

Специфіка досліджуваного об'єкта обліку полягає в тому, що доходи від послуг найчастіше визнаються протягом часу (over time), оскільки споживач отримує та використовує переваги від діяльності виконавця одночасно з її виконанням (наприклад, у процесі охорони, зберігання або покрокового навантаження великих партій вантажу на судна).

Дзеркальним, але не менш складним об'єктом обліку є витрати, пов'язані з наданням послуг. Вони являють собою зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зниження власного капіталу підприємства (окрім його розподілу між власниками).

Особливістю витрат у сфері послуг є відсутність етапу формування матеріальних залишків готової продукції.

Усі ресурси, спожиті під час обслуговування клієнта (трудові ресурси, паливно-енергетичні витрати, амортизація обладнання, специфічні інфраструктурні витрати тощо), формують собівартість реалізованих послуг безпосередньо у періоді їх понесення або розподіляються відповідно до ступеня завершеності операції.

Взаємозв'язок доходів і витрат як об'єктів обліку базується на фундаментальних принципах нарахування та відповідності. Принцип

відповідності вимагає, щоб витрати, понесені для генерації конкретного доходу, відображалися в обліку та звітності в тому самому періоді, що й сам дохід. Проте у портовій стивідорній діяльності виникають ситуації, коли витрати є капіталомісткими та довгостроковими (наприклад, регулярне підтримувальне днопоглиблення, формування стратегічних резервів на відновлення орендованих територій чи утримання складських комплексів), що потребує їх чіткого розмежування на прямі виробничі витрати періоду та капіталізовані активи (активи з права користування, компоненти основних засобів тощо).

Окрім цього, на формування доходів і витрат як об'єктів обліку суттєво впливають супутні чинники зовнішньоекономічного середовища. Оскільки великі логістичні вузли інтегровані у міжнародні торговельні ланцюжки, тарифікація послуг часто здійснюється в іноземній валюті. Це призводить до появи таких специфічних облікових об'єктів, як курсові різниці, які за своєю суттю є іншими операційними або іншими доходами й витратами і потребують ізольованого відображення від чистої виручки суб'єкта господарювання.

Таким чином, доходи і витрати з надання послуг як об’єкти обліку є динамічною системою вартісних показників, що відображають реальний економічний зміст договірних відносин з клієнтами. Їх правильна ідентифікація, групування та часовий розподіл в обліковій системі за МСФЗ дозволяють забезпечити користувачів фінансової звітності релевантною інформацією для оцінки фінансового стану підприємства та ефективності управління його ресурсами.

1.2. Порядок обліку доходів з надання послуг

Методологічною основою порядку обліку доходів від надання послуг у міжнародній практиці є МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Цей стандарт впроваджує уніфікований підхід, який базується на визнанні виручки не за фактом формального переходу права власності чи руху

грошових коштів, а на основі оцінки передачі контролю над обіцяною послугою покупцеві. Узагальнений обліковий процес структурується за допомогою базової п'ятикрокової моделі, кожен етап якої має свої специфічні критерії та облікові наслідки.

Першим етапом є ідентифікація договору з клієнтом. У бухгалтерському обліку договір визнається підставою для формування облікових записів лише за умови відповідності сукупності критеріїв: сторони затвердили контракт і зобов’язалися його виконувати; можна чітко визначити права кожної сторони щодо послуг, які підлягають наданню, та умови оплати; договір має комерційний зміст, а отримання винагороди є ймовірним з погляду платоспроможності клієнта.

Другий крок передбачає ідентифікацію зобов’язань до виконання, що містяться в договорі. Якщо контракт передбачає надання комплексу послуг, бухгалтерська служба повинна проаналізувати, чи є ці послуги відмінними. Послуга вважається відмінною, якщо клієнт може отримати від неї користь окремо або разом з іншими наявними ресурсами, і обіцянка суб’єкта господарювання передати цю послугу є окремо ідентифікованою від інших обіцянок у договорі. Якщо ці умови виконуються, кожна відокремлена послуга обліковується як самостійне зобов’язання.

На третьому етапі відбувається визначення ціни операції. Облікова оцінка ціни операції відображає суму винагороди, на яку підприємство очікує мати право в обмін на надання послуг. При визначенні цієї суми враховується вплив таких чинників, як змінна винагорода (знижки, бонуси, ретро-бонуси, штрафні санкції), наявність суттєвого компонента фінансування (якщо передбачено тривале відстрочення платежу), негрошова винагорода та суми, що підлягають сплаті клієнту. Змінна винагорода включається до ціни операції лише в тій мірі, в якій існує висока ймовірність того, що в майбутньому не відбудеться суттєвого сторнування (скасування) визнаного доходу.

Четвертим кроком є розподіл ціни операції на зобов’язання до виконання. За наявності в одному договорі кількох відмінних послуг, загальна

ціна контракту розподіляється між ними пропорційно до їхніх відокремлених цін реалізації на дату укладання договору. Якщо відокремлена ціна не є безпосередньо спостережуваною, вона оцінюється за допомогою прогнозних методів (наприклад, метод ринкової оцінки із коригуванням або метод очікуваних витрат плюс маржа).

П'ятий, завершальний етап визначає безпосередній момент або період визнання доходу. Дохід визнається тоді (або в міру того, як), коли суб'єкт господарювання виконує зобов'язання до виконання шляхом передачі обіцяної послуги клієнту. На відміну від продажу товарів, де контроль найчастіше передається в певну момент часу, у сфері послуг переважає визнання доходу протягом часу. Критеріями для визнання доходу протягом часу є:

- клієнт одночасно отримує та споживає вигоди, що забезпечуються виконанням зобов'язання (наприклад, послуги з охорони або абонентського обслуговування);

- в процесі виконання створюється або поліпшується актив, контроль над яким клієнт отримує в міру його створення;

- виконання не створює активу з альтернативним способом використання, і підприємство має право на захищену законом оплату за роботу, виконану до поточної дати.

Для вимірювання ступеня завершеності послуги та, відповідно, суми доходу, що підлягає визнанню протягом часу, в обліковій практиці використовуються два методи: метод результатів (заснований на прямій оцінці вартості переданих послуг, наприклад, за кількістю відпрацьованих годин чи обсягом виконаних технологічних операцій) та метод витрат (заснований на співвідношенні понесених витрат до загальних очікуваних витрат на виконання всього зобов'язання).

У вітчизняному плані рахунків для систематизації інформації про доходи від надання послуг призначено субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Накопичення сум визнаного доходу (виручки) відображається за кредитом цього субрахунку у кореспонденції з рахунками обліку

дебіторської заборгованості (36 «Розрахунки з покупцями та замовниками») або грошових коштів.

У випадку, коли підприємство отримує попередню оплату (аванс) до моменту фактичного надання послуги, дохід не визнається. Утворюється зобов’язання за договором, яке відображається за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» (або спеціалізованого рахунку зобов'язань за договорами згідно з МСФЗ 15). Після виконання зобов'язання та передачі контролю над послугою сума авансу зараховується, а дохід відображається стандартним проведенням.

За дебетом субрахунку 703 відображаються суми нарахованих непрямих податків та зборів (насамперед податку на додану вартість), які підлягають перерахуванню до бюджету і вираховуються з валового доходу для визначення чистого доходу: Дт 703 - Кт 641/ПДВ.

В кінці звітного періоду рахунок доходів закривається шляхом списання чистого доходу на фінансові результати: Дт 703 - Кт 791 «Результат операційної діяльності»

Якщо надання послуг пов’язане з міжнародною діяльністю, оцінка доходу ускладнюється валютними коливаннями. Відповідно до МСБО (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів», операція в іноземній валюті при первісному визнанні відображається у функціональній валюті шляхом застосування до суми в іноземній валюті офіційного курсу на дату здійснення операції. Отримані аванси в іноземній валюті є немонетарними статтями та не підлягають переоцінці на дату балансу, тоді як дебіторська заборгованість за вже надані послуги є монетарною статтею, що зумовлює виникнення курсових різниць на дату розрахунків та на дату балансу з їх віднесенням до складу інших доходів (субрахунок 714) або інших витрат (субрахунок 945).

Таким чином, теоретично обґрунтований порядок обліку доходів з надання послуг базується на пріоритеті економічного змісту над юридичною формою, вимагаючи детального аналізу договірних умов для точного визначення моменту, періоду та суми визнання виручки.

1.3. Порядок розрахунку собівартості і облік витрат з надання послуг

Формування фінансового результату діяльності будь-якого суб'єкта господарювання у сфері послуг є результатом зіставлення визнаних доходів із витратами, які забезпечили їх отримання.

Методологічні засади ідентифікації, класифікації та відображення витрат в обліковій системі регламентуються базовими положеннями МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» та концептуальними підходами до оцінки запасів і виробничих витрат, викладеними в МСБО (IAS) 2 «Запаси».

Специфіка послуги як об'єкта обліку, що характеризується невідчутністю та синхронністю виробництва й споживання, безпосередньо проектується на порядок калькулювання її собівартості та структуру операційних витрат.

З позиції бухгалтерської теорії, витрати на надання послуг визнаються у звітному періоді одночасно з визнанням відповідного доходу (принцип відповідності). Якщо послуги надаються протягом кількох звітних періодів, витрати акумулюються у формі незавершеного виробництва, що за своєю суттю є елементом запасів, оцінка яких здійснюється за прямо понесеними виробничими витратами.

Порядок розрахунку (калькулювання) собівартості послуг передбачає чітку структуризацію понесених затрат за їхнім економічним змістом та способом віднесення на конкретний об'єкт обліку. Відповідно до міжнародної практики, собівартість послуг складається переважно з витрат, які безпосередньо пов'язані з процесом їх надання:

1) Прямі витрати на оплату праці - заробітна плата виробничого персоналу, який безпосередньо залучений до виконання технологічного процесу (оператори, технічні фахівці, обслуговуючий персонал), разом із відрахуваннями на соціальні заходи.

2) Прямі матеріальні витрати - вартість сировини, допоміжних матеріалів, палива та енергії, спожитих технологічним обладнанням під час обслуговування клієнта.

3) Інші прямі витрати - амортизація необоротних активів (машин, механізмів, споруд), що безпосередньо використовуються для надання конкретної послуги, а також вартість послуг сторонніх організацій (субпідрядників).

Окремим і найбільш складним з теоретичного погляду елементом собівартості є загальновиробничі (накладні) витрати. Вони пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу в цілому, але не можуть бути прямо віднесені на окреме замовлення чи конкретну послугу. Згідно з вимогами МСБО 2, такі витрати поділяються на постійні та змінні. Змінні накладні витрати розподіляються на кожну одиницю послуг пропорційно до фактичного рівня виробничої потужності. Постійні загальновиробничі витрати (наприклад, амортизація та утримання будівель цехів, витрати на адміністрування виробництва) розподіляються на основі нормальної виробничої потужності. Нерозподілена частина постійних накладних витрат (що виникає в періоди низької завантаженості) не включається до собівартості послуг, а визнається витратами періоду в момент їх виникнення.

Важливо чітко розмежовувати виробничу собівартість послуг та витрати періоду. Такі складові, як адміністративні витрати (утримання апарату управління підприємством, юридичні, аудиторські послуги) та витрати на збут (маркетинг, реклама), теоретично не беруть участі у створенні корисності послуги, а лише забезпечують функціонування суб'єкта господарювання як юридичної особи. Тому вони повністю списуються на зменшення фінансового результату в тому періоді, коли вони були понесені, без уключення до собівартості послуг.

Системний облік витрат у вітчизняній практичній площині організовано за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності» у поєднанні з рахунками

класу 8 (для елементного групування) або безпосередньо через калькуляційний рахунок 23 «Виробництво». Накопичення витрат, що формують собівартість послуг, здійснюється за дебетом рахунку 23 у кореспонденції з рахунками обліку матеріальних ресурсів (20, 22), розрахунків із персоналом (66, 65) та нарахування амортизації (13).

Калькуляційний процес завершується в момент підписання документа, що підтверджує передачу контролю над послугою клієнту (акт наданих послуг, коносамент тощо). При цьому в обліку відображається списання сформованої собівартості на фінансові результати: Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» - Кт 23 «Виробництво».

Паралельно, наприкінці звітного періоду, рахунок собівартості закривається для визначення кінцевого прибутку чи збитку: Дт 791 «Результат операційної діяльності» - Кт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Якщо на дату балансу певне замовлення або технологічний комплекс послуг виконано лише частково, і умови для визнання доходу протягом часу за МСФЗ 15 не виконуються повною мірою, понесені витрати залишаються у дебеті рахунку 23 як сальдо незавершеного виробництва. У фінансовій звітності (Балансі) цей залишок відображається у складі оборотних активів за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

У випадках, коли надання послуг має тривалий операційний цикл або здійснюється на міжнародних ринках із залученням іноземних ресурсів, на собівартість можуть впливати валютні компоненти. Понесені витрати в іноземній валюті перераховуються у національну за курсом НБУ на дату їх фактичного здійснення (або на дату видачі авансу постачальникам, якщо це була передоплата за матеріали/субпідряд).

Таким чином, теоретичні засади обліку витрат та розрахунку собівартості послуг вимагають від облікової системи коректності у розмежуванні капіталізованих витрат (що формують активи або незавершені послуги) і витрат періоду. Це забезпечує точність формування виробничої

собівартості та об'єктивність вимірювання рентабельності операційної діяльності підприємства.

1.4. Порядок розкриття інформації щодо доходів і витрат з надання послуг у Примітках до фінансової звітності за МСФЗ

Завершальним етапом облікового циклу операцій з надання послуг є узагальнення інформації про доходи і витрати та її презентація користувачам фінансової звітності. Відповідно до концептуальних основ МСФЗ, основні форми звітності (Звіт про фінансовий стан та Звіт про фінансові результати та інший сукупний дохід) забезпечують високий рівень агрегування даних. Тому деталізоване, якісне та кількісне обґрунтування показників виручки та пов'язаних із нею витрат переноситься у Примітки до фінансової звітності. Порядок формування цих розкриттів регламентується передусім вимогами МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

Основна мета розкриття інформації у Примітках полягає в тому, щоб надати інвесторам, кредиторам та аналітикам чітке розуміння природи, сум, часу виникнення та невизначеності доходів і грошових потоків, що випливають із контрактів на надання послуг.

Згідно з вимогами МСФЗ 15, суб'єкт господарювання зобов'язаний розкривати у Примітках інформацію за такими трьома ключовими блоками:

1) Дезагрегація доходу. Підприємство не може обмежитися відображенням однієї загальної суми виручки у Звіті про прибутки та збитки. У Примітках дохід від надання послуг має бути розбитий на категорії, які демонструють, як саме економічні чинники впливають на природу та терміни надходження коштів. Зокрема, розкриття інформації здійснюється за такими ознаками:

- тип послуги (наприклад, окремо відображаються доходи від транспортно-експедиторського обслуговування, стивідорних операцій, оренди складів тощо);

- географічний регіон (внутрішній ринок та експортні послуги);

- тип клієнтів (державний сектор, приватні компанії, міжнародні лінійні оператори);

- час визнання доходу (послуги, що надаються в певний момент часу, та послуги, що надаються протягом часу);

- залишки за договорами. У Примітках обов'язково наводиться інформація про початкові та кінцеві залишки дебіторської заборгованості, а також про активи за договорами (нарахований дохід за частково виконані, але ще не заактовані послуги) та зобов'язання за договорами (отримані від клієнтів аванси під майбутнє обслуговування). Крім того, компанія має пояснити суттєві зміни залишків протягом звітного періоду (наприклад, яка частина зобов'язань за авансами, що значилися на початку року, була трансформована в дохід у поточному періоді).

- зобов'язання до виконання. Суб'єкт господарювання повинен розкрити описову інформацію про свої поточні зобов'язання за укладеними контрактами: коли зазвичай виконуються ці зобов'язання (наприклад, у міру навантаження судна чи щомісячно), типові умови оплати (наявність передоплати чи відстрочення платежу), а також суму ціни операції, розподілену на зобов'язання, які залишаються невиконаними на дату балансу, із зазначенням строків їхнього майбутнього визнання.

Окремим обов'язковим елементом Приміток є детальний опис суджень керівництва та методів, використаних при застосуванні стандарту: як визначалася ціна операції, які методи оцінки ступеня завершеності послуг (витратний чи результативний) застосовувалися і чому саме вони забезпечують об'єктивне відображення передачі контролю над послугою.

Щодо розкриття інформації про витрати, пов'язані з наданням послуг, базовим стандартом виступає МСБО 1. Він вимагає від підприємств

представляти аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, застосовуючи класифікацію, засновану або на їхньому характері (елементах витрат), або на їхній функції (собівартість, адміністративні, збут) у межах суб'єкта господарювання.

Якщо компанія обирає функціональний підхід, що є найпоширенішим у міжнародній практиці, у Примітках вона зобов'язана надати додаткове розкриття інформації про характер витрат, включаючи:

- витрати на амортизацію необоротних активів, задіяних у процесі надання послуг;

- загальні витрати на оплату праці виробничого та адміністративного персоналу з нарахуваннями;

- вартість спожитих матеріальних ресурсів та палива.

Також окремому розкриттю підлягають специфічні складові витрат періоду: суми нарахованих резервів очікуваних кредитних збитків за дебіторською заборгованістю за послуги (відповідно до МСФЗ 9), фінансові витрати (якщо залучалися запозичені кошти для формування тривалих логістичних комплексів) та суми визнаних операційних збитків від обтяжливих контрактів.

Для суб'єктів господарювання, інтегрованих у міжнародні ланцюги постачання, критично важливим є розкриття результатів від курсових різниць. Оскільки тарифікація послуг часто прив'язана до іноземної валюти, у Примітках окремо зазначається сума чистих валютних прибутків або збитків, які виникли внаслідок переоцінки монетарних статей (дебіторської заборгованості за надані послуги), та статті Звіту про прибутки та збитки, до яких ці суми включено.

Таким чином, порядок розкриття інформації за МСФЗ підпорядкований принципу прозорості. Формування деталізованих Приміток дає змогу зовнішнім користувачам оцінити не лише історичні показники прибутковості підприємства, а й спрогнозувати стабільність генерації доходів і структуру операційних витрат у майбутніх періодах.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного теоретичного дослідження в межах першого розділу кваліфікаційної роботи можна сформулювати такі основні висновки:

1) Послуга як об’єкт обліку характеризується унікальними властивостями - невідчутністю, синхронністю виробництва й споживання та неможливістю збереження.

2) Методологічною основою обліку доходів у системі МСФЗ є п’ятикрокова модель за МСФЗ 15, яка базується на передачі контролю над послугою. Для сфери послуг критичним є розмежування визнання виручки «протягом часу» та «у певний момент часу», що вимагає застосування методів оцінки ступеня завершеності робіт (метод результатів або метод витрат).

3) Облік витрат і калькулювання собівартості послуг регламентується МСБО 1 та МСБО 2, вимагаючи групування затрат за їхнім економічним змістом на прямі (праця, матеріали, амортизація) та загальновиробничі (накладні) витрати. При цьому постійні накладні витрати мають розподілятися на основі нормальної виробничої потужності, а їх нерозподілена частина повинна визнаватися витратами періоду.

4) Дотримання принципів нарахування та відповідності є базовою умовою для об’єктивного вимірювання рентабельності. Облікова система має чітко розмежовувати виробничу собівартість, що безпосередньо формує корисність послуги, та витрати періоду (адміністративні, збутові), які лише забезпечують функціонування підприємства як юридичної особи.

5) Вимоги до розкриття інформації у Примітках за МСФЗ підпорядковані принципу прозорості. Суб’єкт господарювання зобов’язаний дезагрегувати доходи за типами послуг, географічними регіонами та часом визнання, а також надавати детальну інформацію про залишки за договорами (активи та зобов’язання) та суттєві професійні судження керівництва щодо оцінки ціни операції.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ ПОСЛУГ У ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Загальна характеристика підприємства

ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» - це велике українське стивідорне підприємство, що працює в акваторії Чорного моря в Одеській області (село Визирка). Компанія була заснована на початку 2011 року і сьогодні є частиною глобальної мережі одного з найбільших світових портових операторів - DP World (ОАЕ), який через материнську структуру володіє контрольним пакетом акцій (51%).

З позиції структури власності та управління підприємство перебуває під стратегічним контролем глобального оператора DP World Limited (ОАЕ), який опосередковано володіє 51% статутного капіталу.

Основними власниками часток є компанія «Container Terminal Yuzhny B.V.» (81,6%), Олексій Федоричев (17,7%) та «Fedcominvest Monaco S.A.M.» (0,6%).

Посаду генерального директора обіймає Світлана Балабан.

Основні напрями діяльності Товариства охоплює такі складові:

1) Перевалка вантажів. Підприємство обслуговує українські та іноземні судна, займаючись обробкою контейнерів, зернових культур, олії, металу, вугілля та іншої сировини.

2) Додаткові послуги. Компанія забезпечує зберігання вантажів та супутні логістичні операції у порту.

Окрім зерна та олії, компанія активно працює з металом, сіллю, глиною та вугіллям. У 2025 році відбулося відновлення перевалки контейнерів.

Компанія експлуатує причали, гідротехнічні споруди та має власний комплекс залізничних послуг.

На підприємстві працює понад 520 співробітників. Держава визнала компанію критично важливим об'єктом для економіки України, що дозволяє їй бронювати персонал для забезпечення безперебійної роботи навіть у воєнний час.

Незважаючи на ризики, пов'язані з війною та ракетними обстрілами, компанія демонструє високу стійкість. Завдяки роботі морського коридору у 2024-2025 роках підприємство значно збільшило обсяги обробки вантажів (понад 2,5 млн тонн насипних вантажів) та залишилося прибутковим, виплачуючи дивіденди своїм власникам.

Для забезпечення енергонезалежності компанія використовує потужні генератори, що дозволяє працювати під час відключень електрики.

Основними статтями доходів підприємства є послуги з перевалки вантажів (понад 1 млрд грн) та зберігання вантажів. Компанія також отримувала доходи від причального збору та завантаження/розвантаження контейнерів.

У 2024 році чистий дохід від реалізації послуг зріс майже утричі порівняно з попереднім роком - до 1,118 млрд грн (проти 363 млн грн у 2023-му).

Чистий прибуток компанії за 2024 рік склав 573,3 млн грн.

Наприкінці 2024 року Державна податкова служба включила підприємство до переліку платників податків із високим рівнем добровільного дотримання законодавства. Це дає компанії певні переваги в адмініструванні податків під час воєнного стану.

Підприємство має значні кошти (понад 1,3 млрд грн), що накопичені від корабельних зборів, але станом на кінець 2024 року вони залишаються арештованими на рахунках у ПАТ «Банк Восток» та АТ «Креді Агріколь Банк» через ухвалу Вищого антикорупційного суду від 2023 року.

Компанія веде судовий процес проти профільного Міністерства щодо повернення права самостійно стягувати корабельний збір для реінвестування у власну портову інфраструктуру.

2.2. Облікова політика ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» як основа відображення операцій з надання послуг в обліку і звітності

Відповідно до звітності за 2024 і 2025 роки, облікова політика ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» базується на Міжнародних стандартах фінансової звітності та вимогах законодавства України. Основною концепцією є принцип історичної вартості та припущення про безперервність діяльності підприємства.

Нижче наведено зміст облікової політики за основними видами об’єктів:

1. Доходи від реалізації

Доходи Товариства формуються від надання стивідорних послуг (перевалка вантажів) та супутніх операцій.

Дохід визнається протягом періоду надання послуг, оскільки клієнт отримує вигоду безпосередньо в процесі роботи.

Для цілей оцінки використовується фіксована сума винагороди за договором, за вирахуванням податків та зборів, зібраних на користь третіх сторін.

2. Основні засоби та днопоглиблення

Оцінка основних засобів відображається за історичною вартістю (ціна придбання + витрати на доставку та встановлення) за вирахуванням накопиченого зносу (амортизації) і втрат від знецінення.

Амортизація основних засобів нараховується прямолінійним методом протягом строку корисної експлуатації і відноситься на собівартість наданих послуг, адміністративні, збутові і інші операційні витрати.

Обліковою політикою встановлені такі строки корисного використання для нарахування амортизації:

Причали та гідротехнічні споруди - 30–50 років;

Машини та обладнання - 5–30 років;

Особливістю Товариства є наявність витрат на днопоглиблення.

Капітальні витрати на поглиблення гавані включаються до складу основних засобів як незавершене будівництво до моменту готовності до експлуатації, а витрати на підтримувальне (ремонтне) днопоглиблення списуються на витрати періоду.

3. Оренда (права користування активами)

Компанія визнає активи з права користування та відповідні орендні зобов’язання для всіх договорів, крім короткострокових (до 12 місяців) та активів з низькою вартістю.

При тому орендне зобов’язання оцінюється за теперішньою вартістю майбутніх платежів, дисконтованих за ставкою запозичень компанії. Активи амортизуються протягом терміну оренди з віднесенням витрат до собівартості послуг, адміністративних і збутових витрат.

4. Фінансові інструменти (дебіторська заборгованість, грошові кошти, позики)

Більшість фінансових активів (грошові кошти, торгова дебіторська заборгованість, позики пов'язаним сторонам) оцінюються за амортизованою вартістю.

При тому компанія застосовує модель очікуваних кредитних збитків. Для торгової заборгованості використовується спрощений підхід на основі матриці резервів, яка будується на підставі наявних історичних даних і прогнозної інформації.

5. Запаси

Оцінка запасів на дату звітності здійснюється за найменшою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Під час відпуску запасів при наданні послуг і інших видах списання витрати розподіляються переважно за методом середньозваженої вартості.

6. Податок на прибуток

Податки на прибуток враховуються відповідно до МСБО 12 і включають поточний податок (на основі податкового прибутку за рік) та відстрочені податки (податкові різниці).

Відстрочені податки розраховуються на основі тимчасових різниць між балансовою вартістю активів у фінансовій звітності та їх податковою базою.

7. Власний капітал та резерви

Статутний капітал складається з внесків учасників, які відповідають критеріям інструментів власного капіталу (право на частку в чистих активах).

Резерви Товариства визнаються тоді, коли у компанії виникає юридичне або конструктивне зобов'язання внаслідок минулих подій, яке можна достовірно оцінити.

8. Валютні операції

Функціональною валютою є українська гривня.

Операції в іноземних валютах конвертуються за курсом на дату операції. Монетарні активи (грошові кошти, дебіторські і кредиторські заборгованості) в іноземній валюті перераховуються за курсом НБУ на звітну дату, а курсові різниці визнаються у прибутках чи збитках Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

2.3. Особливості обліку доходів і витрат з надання послуг за МСФЗ у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»

Для аналізу доходів і витрат з надання послуг за МСФЗ розглянемо порядок обліку операцій, що безпосередньо відображають діяльність великого морського термінала, яким є ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний».

При переході на МСФЗ та веденні поточного обліку стивідорна компанія стикається з необхідністю трансформації типових підходів під вимоги міжнародних стандартів, де юридична форма договору поступається місцем його економічній суті.

Для обліку доходів у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» застосовується МСФЗ 15 і регламентована ним модель визнання виручки.

Застосування п'ятикрокової моделі за МСФЗ 15 на підприємстві відбувається так.

Специфіка портового бізнесу полягає в тому, що клієнт (судноплавна лінія, вантажовласник або експедитор) купує не одну ізольовану дію, а комплексний логістичний продукт. Розглянемо, як працює МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» на кожному етапі.

Крок 1. Ідентифікація договору

Контракти в порту часто є довгостроковими (рамковими) з оформленням специфікацій на кожне конкретне судно (нотиси, карго-плани). Облікова служба ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» має оцінювати кожен такий додаток як окрему угоду або як модифікацію існуючого договору, якщо змінюється обсяг чи ціна послуг (наприклад, додаткові замовлення на сепарацію вантажу чи додаткове зважування).

Крок 2. Визначення окремих зобов'язань до виконання

Це один із найскладніших етапів. Комплексна послуга з перевалки зазвичай містить:

- приймання вантажу з транспорту (вагони/автовки);
- внутрішньотермінальне переміщення;
- зберігання (технологічне накопичення) на складах;
- навантаження на судно (стивідорні роботи).

За МСФЗ 15, якщо клієнт може отримати вигоду від послуги окремо (наприклад, тільки зберігання або тільки зважування), ці послуги є відокремленими. Компанія не може визнати весь дохід скопом у момент відходу судна; вона має розбивати його за компонентами.

Крок 3. Визначення ціни угоди з урахуванням змінних компонентів

Ціноутворення в порту нечасто є статичним. Особливу увагу приділяють:

- Демередж і детеншн - штрафи за понаднормове використання контейнерів або затримку судна під навантаженням. Ці суми класифікуються як змінна винагорода. Дохід за ними визнається лише тоді, коли є висока впевненість, що суперечки з клієнтом врегульовані й розвороту доходу не відбудеться.

- Об'ємні знижки. Якщо великий трейдер гарантує перевалку 1 млн тонн на рік, йому надається ретроспективна знижка. Облікова політика за МСФЗ вимагає щомісяця оцінювати ймовірний річний обсяг і зменшувати поточний дохід на суму майбутньої знижки, створюючи оціночне зобов'язання.

Крок 4. Розподіл ціни угоди на зобов'язання до виконання

Якщо загальний контракт укладено на певну суму за тонну комплексної перевалки, ця сума розподіляється між відокремленими послугами пропорційно до їхньої ізольованої ціни продажу. Це виключає маніпуляції з фінансовим результатом між звітними періодами.

Крок 5. Момент визнання доходу протягом часу чи одномоментно

Портові послуги зазвичай задовольняють критеріям визнання протягом часу, оскільки клієнт одночасно отримує та споживає вигоди (наприклад, охорона та зберігання вантажу).

Важливе значення має метод оцінки ступеня завершеності. Для тривалого зберігання використовується *метод результату* (на основі кількості днів зберігання на звітну дату). Для навантажувальних робіт, якщо судно обробляється на зламі місяця, дохід визнається пропорційно фактично завантаженим тоннам на 24:00 останнього дня місяця відносно загального карго-плану.

Облік доходів від надання послуг на підприємстві здійснюється на субрахунку 703, за кредитом якого відображається визнання доходу, а за дебетом – нарахування податкового зобов’язання з ПДВ і списання чистого доходу на фінансовий результат.

Далі проведемо огляд системи обліку витрат на підприємстві.

Стивідорна діяльність є капіталомісткою. Основний фокус обліку витрат у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» зміщений на амортизацію, енергоносії та специфічні операційні договори.

Термінал оперує дорогими основними засобами: причальні крани (STS), козлові контейнерні перевантажувачі (RTG), під'їзні залізничні колії, які підлягають амортизації.

Відповідно важливою складовою витрат підприємства є сума витрат з амортизації основних засобів.

Вельми специфічною складовою витрат підприємства є витрати на днопоглиблення. Фактично це унікальна витрата для портів. Роботи з підтримки паспортних глибин біля причалів, які проводяться регулярно (наприклад, раз на 3–5 років), не списуються на витрати одразу. Вони капіталізуються як окремий компонент основного засобу і амортизуються протягом періоду до наступного масштабного днопоглиблення.

Також специфічною складовою витрат є витрати на запасні частини та виконання ремонтів. Великі вузли для імпортної техніки (наприклад, двигуни для перевантажувачів) обліковуються підприємством як основні засоби (стратегічні запчастини), якщо компанія планує використовувати їх більше одного року, а не як запаси.

Між тим, крім таких видів запасних частин, що капіталізуються, підприємством також використовуються об’єкти, що відносяться до запасів і при витрачанні списуються на витрати, що входять до собівартості наданих послуг чи інші витрати діяльності.

Специфічними видами витрат підприємства є витрати, що пов’язані з орендою причалів та землі, які враховуються відповідно до МСФЗ 16 «Оренда».

Морські термінали часто орендують причальні стінки у держави (в особі АМПУ) та великі земельні ділянки. За МСФЗ 16 компанія визнає актив з права користування та зобов'язання з оренди.

В умовах застосування МСФЗ 16 замість операційних витрат на оренду, які раніше йшли в собівартість послуг, в звіті про фінансові результати з'являються дві статті: по-перше, витрати на амортизацію активу з права користування, що включається до складу собівартості та відсотки за зобов'язаннями з оренди, які входять до фінансових витрат.

Окремою складовою витрат є витрати на створення резервів на демонтаж основних засобів та відновлення території, що враховуються за вимогами МСБО 37.

Якщо умови довгострокової оренди території термінала вимагають після закінчення строку договору повернути ділянку у первісному вигляді (наприклад, демонтувати тимчасові склади чи конвеєрні системи), МСФЗ вимагає створити резерв на демонтаж. Його дисконтована вартість включається в первісну вартість побудованих об'єктів, а потім щомісяця нараховується амортизація та фінансові витрати при дисконтуванні резерву.

На підприємстві діє практика створення таких резервів і виникають відповідні витрати під час нарахування амортизації і фінансові витрати у вигляді дисконту.

Для ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» критично важливими є два практичних аспекти обліку, де найчастіше виникають помилки.

Перший аспект стосується виду операцій «принципал проти агента».

Портовий оператор часто виступає посередником. Наприклад, клієнт просить організувати доставку вантажу залізницею, зокрема, «Укрзалізницею», від порту до кінцевого заводу.

Якщо компанія виступає в ролі принципала, то вона контролює послугу залізниці до її передачі клієнту, несе ризики, самостійно встановлює фінальну ціну. У цьому випадку дохід визнається в повному обсязі, а плата залізниці йде у витрати.

Однак, якщо компанія виступає в ролі агента, то вона просто організовує процес і отримує транзитні кошти. У такому випадку доходом ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» є лише чиста маржа (комісія) за організацію перевезень, а суми залізничних тарифів проходять транзитом, не зачіпаючи доходи і витрати. Згортання таких потоків є обов'язковим за МСФЗ 15, щоб не збільшувати виручку.

Другий аспект, притаманний підприємству, стосується курсових різниць в умовах валютних операцій, що враховуються за МСБО 21.

Ставки за перевалку міжнародних контейнерних ліній традиційно номіновані в доларах США (USD) або євро (EUR), але акти виконаних робіт та оплата здійснюються в гривні (UAH) за курсом НБУ на певну дату.

Згідно з МСБО 21, якщо функціональною валютою підприємства є гривня, то дебіторська заборгованість, яка є монетарною статтею, має переоцінюватися на кожну звітну дату та на дату погашення.

Отримані курсові різниці (позитивні чи негативні) за МСФЗ категорично заборонено включати до складу операційного доходу (виручки від реалізації послуг). Вони мають чітко класифікуватися як інші операційні доходи/витрати або фінансові доходи/витрати, що забезпечує чистоту аналізу маржинальності самого термінала.

Саме так налагоджено облік доходів і втрат від курсових різниць на підприємстві.

Звернемо увагу на специфіку документального оформлення доходів і витрат при наданні послуг на підприємстві.

Організація документообігу в ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» має чітку галузеву специфіку. Оскільки це великий морський контейнерний та вантажний термінал, стандартних бухгалтерських накладних тут зазвичай недостатньо. Документообіг ділиться на дві великі групи: технологічні (галузеві) документи, які фіксують рух суден і вантажів, та фінансово-розрахункові документи, які є підставою для бухгалтерських проведень і розрахунків за МСФЗ.

Далі наведемо детальний перелік документів, які компанія використовує для ведення обліку доходів та витрат.

1. Документи для обліку доходів від надання послуг

Доходи термінала формуються з обслуговування суден (дисбурсментські витрати, швартування), обробки вантажів (навантаження/розвантаження - стевідоринг) та їх зберігання.

Галузеві логістичні документи підтверджують факт надання послуги і включають:

- нотис про готовність (Notice of Readiness) - документ, який капітан судна подає терміналу по прибуттю. Фіксує точний час готовності судна до завантаження/розвантаження, що є критичним для розрахунку сталійного часу (часу обслуговування);

- таймшит (Time Sheet) - головний документ, де хронологічно фіксуються всі операції з судном (початок/кінець робіт, перерви через погоду, затримки). На його основі розраховується демередж (штраф за простій) або диспач (премія за дострокову обробку), що є частиною змінної винагороди за МСФЗ 15;

- коносамент (Bill of Lading) - морська накладна, яка підтверджує приймання вантажу на борт судна. Для порту це підтвердження, що зобов'язання з навантаження виконано;

- талманські розписки (Tally Sheets) - первинні документи обліку кількості вантажу, які складають талмани (обліковці) безпосередньо під час навантаження/вивантаження судна чи вагонів;

- приймально-здавальний акт - оформлюється при прийманні вантажу на склад термінала з залізничного або автомобільного транспорту (і навпаки). Є базою для розрахунку днів зберігання вантажу.

Фінансово-бухгалтерські документи у свою чергу включають:

- генеральний акт (General Fact / Акт виконаних портових робіт) - комплексний документ, що підписується між ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» та морським агентом/клієнтом після завершення обробки судна. У ньому підсумовуються всі надані послуги (навантаження, сепарація, кріплення вантажу тощо);

- дисбурсментський рахунок (Disbursement Account) - рахунок-специфікація, який портовий термінал виставляє судноплавній лінії (через морського агента) для оплати всіх зборів та послуг, наданих судну за час його стоянки;

- комерційний інвойс (Invoice) - міжнародний рахунок-фактура, що виставляється іноземним або внутрішнім клієнтам. В умовах МСФЗ інвойс

часто виконує роль первинного документа для визнання доходу, якщо це прописано в обліковій політиці;

- акт приймання-передачі наданих послуг - стандартний для України документ, що підтверджує обсяг та вартість послуг у грошовому еквіваленті;

- податкова накладна - обов'язковий документ для реєстрації зобов'язань з ПДВ для послуг, що підлягають оподаткуванню на митній території України; (експортні логістичні послуги та обслуговування суден міжнародного плавання часто мають нульову ставку або звільнені від ПДВ).

Далі розглянемо документи, що застосовуються підприємством для обліку витрат.

Витрати «ДП Ворлд ТІС Південний» складаються з утримання інфраструктури, енергоносіїв, заробітної плати, оренди та закупівлі послуг підрядників.

Витрати на експлуатацію техніки, матеріали та енергоносії оформлюються такими документами, як:

- акти приймання-передачі електроенергії та комунальних послуг. Порт споживає величезну кількість електроенергії для роботи портальних та причальних кранів. Ці акти є основою для відображення прямих виробничих витрат на надання послуг;

- подорожні листи спецтехніки (навантажувачів, тягачів) та Акти списання палива - підтверджують витрати дизельного палива та мастильних матеріалів на переміщення вантажів по терміналу;

- лімітно-забірні картки або накладні-вимоги на внутрішнє переміщення - використовуються для виписки зі складів запчастин для капітальних та поточних ремонтів кранів та іншого термінального обладнання.

Не менш важливою складовою собівартості наданих послуг є витрати на оплату праці, які оформлюються такими документами, як:

- табель обліку робочого часу - має критичне значення для порту, оскільки докери-механізатори та берегові працівники працюють позмінно (зазвичай 12 чи 24 години) та в нічний час;

- наряди на відрядну роботу (рапорти про виробіток) - оскільки праця докерів часто оплачується за відрядно-преміальною системою залежно від перелопаченої/перевантаженої тоннажу вантажу, ці документи підтверджують прямі витрати на оплату праці за конкретними суднами чи напрямками;

- розрахунково-платіжні відомості - використовуються для нарахування зарплати, премій, відпускних та єдиного соціального внеску.

Окремий блок первинної документації пов’язаний з відображенням взаємовідносин з підрядниками та орендодавцями, який включає:

- акти виконаних робіт від ДП «АМПУ» (Адміністрація морських портів України) та інших контрагентів - ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» активно взаємодіє з державним портом щодо використання акваторії, забезпечення безпеки судноплавства тощо;

- договори оренди та щомісячні довідки-розрахунки - оскільки причали та земля перебувають в оренді, бухгалтерія використовує графіки платежів за договорами оренди для розрахунку амортизації активів з права користування та відсотків за зобов'язаннями;

- акти приймання-передачі залізничних послуг (від «Укрзалізниці») - використовуються для обліку витрат на подачу та забирання вагонів на залізничні колії термінала тощо.

Також в якості первинної облікової документації застосовуються внутрішні бухгалтерські довідки, зокрема:

- бухгалтерська довідка-розрахунок амортизації – амортизація розраховується окремо для портового обладнання (крани, техніка) та інших основних засобів за методами, що відповідають МСБО 16;

- бухгалтерська довідка щодо дисконтування та нарахування резервів - це документ, яким оформлюється нарахування відсотків за довгостроковими зобов’язаннями з оренди за МСФЗ 16 або створення резервів на майбутні демонтажі основних засобів та виплати персоналу відповідно до МСБО 37 та інші.

У ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» є певна особливість в обробці документації. Так, компанія входить до міжнародної групи DP World, тому більшість зазначених первинних документів проходять через внутрішню корпоративну ERP-систему та спеціалізовані термінальні операційні системи (TOS). Дані з логістичних систем автоматично трансформуються у фінансові транзакції для обліку доходів і витрат за стандартами МСФЗ.

2.4. Напрями поліпшення обліку доходів і витрат з надання послуг у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»

Удосконалення системи обліку доходів і витрат у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» має базуватися на специфіці його діяльності як великого контейнерного та стивідорного оператора, а також на необхідності повного узгодження внутрішніх процесів із вимогами МСФЗ 15 та МСФЗ 16. Оскільки компанія інтегрована в міжнародну групу DP World, ключовими векторами розвитку облікової системи є автоматизація, підвищення точності розподілу витрат та оптимізація таймінгу визнання виручки.

Основними напрямами покращення облікового процесу на підприємстві є такі:

1. Повна синхронізація логістичної IT-системи (TOS) з фінансовим модулем ERP.

Наразі рух вантажів і суден фіксується в спеціалізованій термінальній системі, а фінансовий облік ведеться окремо.

Відповідно доречним представляється налаштування автоматичного експорту даних з логістичної системи до бухгалтерської.

Суть полягає в тому, щоб, як тільки талман фіксує навантаження контейнера на судно або завершення доби зберігання вантажу на складі, у фінансовому модулі міг автоматично формуватися «невиставлений дохід». Це дозволить уникнути розриву в часі між фактичним наданням послуги та її

відображенням в обліку на межі місяців, забезпечуючи точне виконання визнання доходу протягом часу.

2. Впровадження автоматизованих алгоритмів для оцінки змінної винагороди відповідно до МСФЗ 15.

Облік портових штрафів за простій (демередж/детеншн) та ретроспективних знижок для великих клієнтів (волюм-дисконтів) часто ведеться вручну за допомогою таблиць Excel, що підвищує ризик помилок та суб'єктивізму. Отже, доцільно розробити та інтегрувати в облікову політику та ERP-систему матрицю автоматичного розрахунку «очікуваної вартості» змінної винагороди. Систематичний аналіз статистики спорів з клієнтами за минулі періоди допоможе дисконтувати або коригувати суму визнаного доходу до моменту підписання фінального генерального акту судна.

У результаті буде досягнута мінімізація ризику сторнування доходів у майбутніх періодах і підвищення достовірності проміжної звітності.

3. Перехід на пооб'єктний (посудновий) метод калькулювання собівартості послуг.

Для стивідорної компанії важливо розуміти рентабельність обробки кожного конкретного судна чи окремого сервісу (суднoплавної лінії). Наразі багато витрат (електроенергія кранів, заробітна плата докерів, паливо) накопичуються загальною сумою за місяць і розподіляються пропорційно загальному тоннажу.

В якості рекомендації можна запропонувати впровадити метод ABC (Activity-Based Costing), який передбачає облік витрат за видами діяльності на основі точних драйверів. Завдяки електронним нарядам докерів та лічильникам на кранах, прив'язаним до номерів суден, витрати енергії та праці мають списуватися на конкретний суднозахід.

У результаті менеджмент отримає точний інструмент для аналізу маржинальності клієнтів, що дозволить гнучко коригувати тарифи на перевалку та бачити реальну собівартість кожної технологічної операції.

4. Автоматизація обліку активів з права користування та орендних зобов'язань за МСФЗ 16.

ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» має значну кількість договорів оренди землі, причалів та техніки, умови яких (ставки, індексація, строки) періодично змінюються. Ручний перерахунок дисконтованої вартості зобов'язань при кожній модифікації договору є вельми трудомістким.

Для полегшення обліку доречним є впровадження спеціалізованого програмного модуля для обліку оренди за МСФЗ 16 в межах загальної ERP-системи.

В результаті програма самостійно перераховуватиме амортизацію активів з права користування та фінансових витрат при зміні рівня інфляції чи курсу валют, до якого прив'язана оренда причалів, усуваючи людський фактор.

5. Оптимізація тесту «принципал проти агента» для додаткових логістичних послуг.

Компанія часто організовує для клієнтів залізничне експедирування, залучаючи «Укрзалізницю» чи сторонніх автоперевізників.

Відповідно доречним представляється проведення чіткої перевірки та типізації договорів. Якщо термінал не несе ризиків за збереження вантажу в дорозі та не керує графіком залізниці, у системі SAP має бути чітко налаштований автоматичний алгоритм «згортання» транзитних потоків.

Таким чином оплата залізничного тарифу відображатиметься суто на балансових рахунках розрахунків (дебіторська/кредиторська заборгованість), а в дохід і витрати потраплятиме лише чиста експедиторська маржа термінала. Це очистить дохід від транзитних оборотів, що вимагається фундаментальними принципами МСФЗ.

Запропоновані напрями удосконалення системи обліку доходів і витрат з надання послуг дозволять ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» сформувати прозору, гнучку та високоточну систему обліку. Це не лише знизить трудовитрати бухгалтерії, а й забезпечить менеджмент підприємства оперативними даними для ухвалення стратегічних інвестиційних рішень.

Висновки до розділу 2

На основі матеріалів другого розділу кваліфікаційної роботи, присвяченого діючій практиці обліку в ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний», можна сформулювати такі висновки:

1) ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» є стратегічно важливим стивідорним підприємством, що входить до глобальної мережі DP World (ОАЕ). Незважаючи на воєнні ризики, компанія демонструє високу фінансову стійкість: у 2024 році чистий дохід від реалізації зріс майже утричі, завдяки відновленню роботи морського коридору та інтенсифікації перевалки вантажів.

2) Облікова політика підприємства повністю інтегрована з Міжнародними стандартами фінансової звітності, що є вимогою іноземного інвестора. Ключовими аспектами є визнання доходів протягом періоду надання послуг, застосування моделі очікуваних кредитних збитків для дебіторської заборгованості та використання прямолінійного методу амортизації для капіталомістких активів (причалів, кранів).

3) Облік доходів за МСФЗ 15 базується на п'ятикроковій моделі, що враховує специфіку портового бізнесу. Складність полягає у необхідності ідентифікації окремих зобов'язань (перевалка, зберігання, зважування) та оцінці змінної винагороди, такої як демередж (штрафи за простій) або ретроспективні знижки для великих трейдерів.

4) Витрати підприємства мають капіталомісткий характер. Специфічними елементами є витрати на підтримувальне днопоглиблення, які капіталізуються як компонент основних засобів, та облік оренди причалів згідно з МСФЗ 16, що передбачає визнання активів з права користування та зобов'язань з оренди. Також важливим є розмежування ролі компанії як «принципала» чи «агента» при організації залізничних перевезень, що впливає на відображення валової виручки.

5) Документообіг компанії поєднує стандартні бухгалтерські форми з галузевими логістичними документами, такими як таймшити, нотиси та талманські розписки, які є базою для розрахунку вартості послуг. Підприємство використовує внутрішню ERP-систему, яка автоматизує трансформацію логістичних даних у фінансові транзакції.

6) Напрями удосконалення обліку підприємства включають повну синхронізацію логістичної системи з фінансовим модулем для автоматичного формування «невиставленого доходу», впровадження методу ABC (Activity-Based Costing) для пооб'єктного (посуднового) калькулювання собівартості, а також автоматизацію розрахунків за МСФЗ 16 та оцінки змінної винагороди за МСФЗ 15. Це дозволить підвищити точність аналізу маржинальності та знизити трудовитрати персоналу.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ І ВИТРАТ З НАДАННЯ ПОСЛУГ У ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ»

3.1. Мета, завдання і джерела аудиту доходів і витрат з надання послуг

Метою аудиту доходів і витрат у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» є формування незалежної професійної думки щодо того, чи відображає фінансова звітність підприємства в усіх суттєвих аспектах реальні результати його діяльності з перевалки та зберігання вантажів. Оскільки компанія є частиною міжнародної групи DP World, аудит також має на меті підтвердити прозорість фінансових показників для іноземних інвесторів та забезпечити довіру з боку глобальних логістичних партнерів.

Для досягнення цієї мети в процесі перевірки вирішуються такі основні завдання:

1) Перевірка реальності та повноти доходів й підтвердження того, що всі надані послуги (навантаження, розвантаження, швартування) були задокументовані та включені до звітного періоду відповідно до п’ятикрокової моделі МСФЗ 15.

2) Підтвердження правильності розподілу ціни договору, аудит правильності розмежування доходів між різними зобов’язаннями, такими як безпосередньо стивідорні роботи та технологічне зберігання вантажу.

3) Контроль собівартості наданих послуг, перевірка обґрунтованості витрат на експлуатацію дорогої портової техніки (STS та RTG крани), витрат на енергоносії та ремонтні роботи тощо.

4) Оцінка обліку специфічних об'єктів, підтвердження правильності капіталізації та амортизації витрат на днопоглиблення та обліку оренди причалів згідно з МСФЗ 16 тощо.

5) Аналіз валютних операцій, перевірка правильності розрахунку курсових різниць, оскільки ставки за перевалку часто номіновані в іноземній валюті та інші.

6) Тестування системи внутрішнього контролю підприємства, оцінка надійності документообігу та автоматизованої термінальної системи управління та інше.

Джерела аудиту доходів і витрат підприємства можна розділити на декілька груп:

1) Нормативно-правове забезпечення, яке охоплює: Міжнародні стандарти фінансової звітності, зокрема МСФЗ 15 та МСФЗ 16, Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту та інші документи, а також внутрішні політики групи DP World;

2) Облікова політика підприємства;

3) Фінансова звітність Товариства, зокрема: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності;

4) Податкова звітність, включаючи Податкові декларації з податку на прибуток, з податку на додану вартість тощо;

5) регістри бухгалтерського обліку: Головна книга та оборотно-сальдові відомості за рахунками 70, 71, 73, 90, 92, 93, 94, 79 та іншими, картки рахунків, аналіз рахунків тощо.

6) Галузева первинна і технологічна документація: нотіси про готовність судна, таймшити, коносаменти та талманські розписки, що підтверджують фактичні обсяги оброблених вантажів.

7) Фінансово-розрахункові документи: генеральні акти виконаних портових робіт, дисбурсментські рахунки, комерційні інвойси та акти приймання-передачі послуг тощо.

8) Витратні документи: акти споживання електроенергії кранами, подорожні листи спецтехніки, наряди на відрядну роботу докерів та акти залізничних послуг від «Укрзалізниці» та інша документація.

Така комплексна інформаційна база дозволяє аудитору детально відстежити процес формування доходів, витрат і фінансового результату - від моменту прибуття судна в акваторію порту до відображення чистого прибутку в річній звітності.

3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві

Система внутрішнього контролю (СВК) у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» організована як комплексний механізм, спрямований на забезпечення достовірності фінансової звітності, дотримання законодавства та підвищення ефективності операційної діяльності в умовах високих воєнних ризиків. Оскільки підприємство на 51% належить глобальному оператору DP World, його СВК базується на жорстких корпоративних стандартах материнської компанії. Розглянемо її більш докладно, орієнтуючись на таких напрямах, як:

1. Контрольне середовище та організаційна структура.

Основою СВК Товариства є чітка ієрархічна структура управління, яка залишалася незмінною протягом 2024–2025 років.

Вище керівництво - Генеральний директор та Головний бухгалтер - несе пряму відповідальність за розробку та впровадження процедур внутрішнього контролю, що виключають суттєві викривлення звітності внаслідок помилок чи шахрайства. Підприємство активно впроваджує глобальні політики та процедури групи DP World, що дозволяє уніфікувати управлінські процеси з міжнародними практиками.

2. Інформаційні системи та автоматизація контролю.

Особливістю СВК Товариства є високий рівень діджиталізації.

Облік базується на інтеграції спеціалізованої термінальної операційної системи (TOS) та внутрішньої корпоративної ERP-системи. Це забезпечує автоматичну трансформацію логістичних даних (рух суден, навантаження контейнерів) у фінансові транзакції, що мінімізує вплив людського фактора.

3. Процедури контролю та комплаєнс.

Підприємство демонструє високий рівень податкової дисципліни, про що свідчить його включення до «Клубу білого бізнесу» - переліку платників податків із високим рівнем добровільного дотримання законодавства.

Це підтверджує ефективність внутрішніх контролів щодо розрахунків із бюджетом. Також компанія щоденно вдосконалює систему безпеки та охорони праці, досягнувши 86% відповідності міжнародним вимогам DP World.

4. Оцінка ризиків.

Керівництво Товариства на постійній основі здійснює моніторинг специфічних ризиків, серед яких ключовими є:

- воєнні ризики через ракетні удари по інфраструктурі та блокада морських шляхів;

- фінансові ризики через валютні коливання та обмеження щодо виплати дивідендів за кордон;

- ризики персоналу, які стосуються психологічного стресу працівників та мобілізацію та інші.

5. Моніторинг системи внутрішнього контролю та виявлені недоліки в процесі проведення аудиту.

Окрему увагу звернемо на оцінку системи контролю у частині доходів від надання послуг.

Система контролю доходів базується на жорсткому дотриманні п'ятикрокової моделі МСФЗ 15 та специфічному документообігу морського термінала.

Контроль повноти доходів забезпечується перехресною перевіркою технологічних документів (нотіси, таймшити, талманські розписки) та

фінансових інвойсів. Це мінімізує ризики несанкціонованого надання послуг без їх відображення в обліку.

СВК Товариства забезпечує чітке розмежування доходів між різними зобов'язаннями (перевалка, зберігання, зважування), що запобігає маніпуляціям із фінансовим результатом між звітними періодами.

Дані про рух вантажів із термінальної операційної системи (TOS) автоматично трансформуються у фінансові транзакції, що зменшує вплив людського фактора на визнання виручки.

На підприємстві існують процедури контролю за нарахуванням штрафів (демередж) та ретроспективних знижок, хоча аудит вказує на доцільність подальшої автоматизації цих розрахунків.

Також на підприємстві створена система контролю витрат з надання послуг та інших витрат діяльності.

Контрольне середовище щодо витрат зосереджене на управлінні капіталомісткими активами та операційною ефективністю.

В частині управління собівартістю Товариством впроваджено контроль за цільовим використанням ресурсів через систему подорожніх листів спецтехніки, актів споживання електроенергії кранами та нарядів на відрядну роботу докерів.

Також СВК Товариства забезпечує моніторинг численних договорів оренди причалів і землі, контролюючи правильність нарахування амортизації активів із права користування та фінансових витрат.

Діють чіткі критерії розмежування витрат на підтримувальне днопоглиблення (витрати періоду) та капітальне днопоглиблення (збільшення вартості основних засобів).

Загальний висновок: Система внутрішнього контролю підприємства є розвиненою та інтегрованою у міжнародні корпоративні стандарти. Вона демонструє високу надійність у частині операційного документообігу та автоматизації обліку доходів і витрат, проте потребує посилення контрольних

процедур щодо оцінки фінансових інструментів та резервів у відповідності до вимог МСФЗ 9.

Незважаючи на загальну ефективність, зовнішній аудит за 2024 рік виявив певні недоліки в системі внутрішнього контролю підприємства, що призвело до формування думки із застереженням.

Основними зауваженнями аудиторів стали:

1) Відсутність належної процедури оцінки знецінення грошових коштів, які перебувають під арештом (корабельні збори на суму понад 1,26 млрд грн).

2) Несвоєчасне нарахування резерву під очікувані кредитні збитки за позикою пов’язаній стороні.

Також система контролю змушена працювати в умовах високої невизначеності через загрози ракетних обстрілів та енергетичну нестабільність.

На підставі проведеної оцінки можна зробити такий висновок, що система внутрішнього контролю ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» є розвиненою та відповідає міжнародним корпоративним стандартам.

Проте, наявність арештованих активів та складність оцінки фінансових інструментів за МСФЗ 9 вимагають посилення контрольних процедур у частині управління дебіторською заборгованістю та оцінки знецінення активів.

3.3. Методичні аспекти аудиту доходів з надання послуг на підприємстві

Методика аудиту доходів у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» базується на перевірці дотримання вимог МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та врахуванні галузевих особливостей стивідорного бізнесу.

Оскільки підприємство інтегроване у глобальну мережу DP World, аудитор має підтвердити, що процеси визнання виручки відповідають не лише національному законодавству, а й корпоративним стандартам групи.

Методика аудиту доходів на підприємстві охоплює такі основні складові:

1. Аудит застосування п’ятикрокової моделі визнання доходу.

Основним методичним прийомом є тестування кожного етапу моделі МСФЗ 15.

На стадії ідентифікації договору аудитор перевіряє наявність довгострокових рамкових контрактів та специфікацій на конкретні судна (нотіси, карго-плани).

Важливо впевнитися, що кожна модифікація замовлення (наприклад, додаткова сепарація вантажу) обліковується як окрема угода або зміна існуючої.

На стадії визначення зобов’язань до виконання слід врахувати, що специфіка порту вимагає розділення комплексної послуги на окремі компоненти: приймання вантажу, переміщення, технологічне накопичення на складах та навантаження на судно.

Аудитор має підтвердити, що дохід не визнається підсумком у момент відходу судна, а розподіляється між зобов’язаннями, від яких клієнт отримує вигоду окремо.

На стадії оцінки ціни угоди перевірці підлягають змінні компоненти винагороди, такі як демередж (штраф за простій судна) та об’ємні знижки для великих трейдерів.

Аудитор оцінює обґрунтованість визнання таких доходів з огляду на ймовірність їх оскарження клієнтами.

На стадії розподілу ціни та моменту визнання враховується таке. Оскільки клієнт споживає вигоди одночасно з наданням послуг (зберігання, охорона), дохід визнається протягом часу.

Методично аудитор перевіряє точність оцінки ступеня завершеності робіт на звітну дату (наприклад, пропорційно фактично завантаженим тоннам відносно загального карго-плану).

2. Перевірка статусу «принципал проти агента».

Критичним аспектом аудиту для Товариства є перевірка операцій із залученням третіх сторін, зокрема «Укрзалізниці».

Аудитор має встановити, чи контролює підприємство послуги залізниці до її передачі клієнту.

Якщо компанія виступає агентом, доходом має визнаватися лише чиста комісія, а не повна сума залізничного тарифу, щоб не допустити штучного завищення виручки.

3. Перевірка операцій за джерелами технологічної документації. Методика аудиту передбачає перехресну перевірку фінансових інвойсів із портовими документами: таймшитами для підтвердження сталійного часу та розрахунку штрафів/премій; коносаментами як доказами фактичного переходу контролю над послугою з навантаження; талманськими розписками для перевірки фізичних обсягів оброблених вантажів тощо.

4. Аналітичні процедури та валютний контроль З огляду на те, що ставки за перевалку часто номіновані в іноземній валюті (USD/EUR), аудитор проводить перерахунок курсових різниць згідно з МСБО 21.

Важливо підтвердити, що такі різниці класифіковані як інші операційні доходи, а не включені до складу виручки від реалізації.

У свою чергу аналітичні процедури включають порівняння доходів 2024 та 2025 років. Наприклад, у 2024 році дохід зріс у 3,1 раза (до 1,118 млрд грн), завдяки морському коридору, а у 2025 році було залучено нову контейнерну лінію ZIM, що потребує перевірки нових джерел доходу.

5. Аудит інтеграції систем (TOS та ERP).

Методично важливим є тестування автоматичного перенесення даних із термінальної системи (TOS) до бухгалтерського модуля ERP.

Аудитор оцінює надійність формування «невиставленого доходу» (наприклад, за добу зберігання вантажу), що мінімізує ризики викривлення звітності на межі звітних періодів.

Отже, можна зробити висновок, що в цілому методика аудиту доходів у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» зміщується від простої перевірки актів до

глибокого аналізу логістичних ланцюжків та ІТ-контролів, що забезпечує достовірність фінансового результату в умовах складного ціноутворення та воєнних ризиків.

Методика перевірки доходів від надання послуг ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» для цілей оподаткування має враховувати особливості Податкового кодексу України. Оскільки підприємство включено до «Клубу білого бізнесу», перевірка також має на меті підтвердження статусу платника з високим рівнем добровільного дотримання законодавства.

Нижче наведено основні етапи методики перевірки доходів для цілей оподаткування:

1. Узгодження бухгалтерського доходу з податковою базою

Основним завданням є перевірка правильності трансформації фінансового результату до оподаткування у податкову базу.

При тому проводиться аналіз податкових різниць та перевірка коригувань бухгалтерського прибутку на різниці, що виникають згідно з розділом ІІІ ПКУ (наприклад, через нарахування резервів під очікувані кредитні збитки, які в обліку склали 40,7 млн грн).

Важливим напрямом контролю є також перевірка відповідності моменту визнання доходу за МСФЗ 15 (протягом періоду надання послуг) правилам податкового обліку.

Аудитор має впевнитися, що доходи від тривалого зберігання вантажів відображені у відповідних звітних періодах.

2. Аудит операцій з податку на додану вартість (ПДВ)

Для стивідорного підприємства критичним є правильне застосування ставок ПДВ, особливо перевірка нульової ставки - контроль послуг, що підлягають оподаткуванню за ставкою 0% (обслуговування суден міжнародного плавання та експортних логістичних послуг).

Не менш важливе значення має документальне підтвердження операцій щодо реалізації і відповідного відображення податкових зобов’язань з ПДВ. При тому виконується співставлення податкових накладних із галузевими

документами (коносаментами, талманськими розписками), які підтверджують факт експортної операції або міжнародного рейсу.

Окремо виконується контроль контрактних зобов'язань, зокрема, перевірка відображення зобов'язань за отриманими авансами (які у 2024 році зросли до 191,4 млн грн) та їхнього впливу на податковий кредит і зобов'язання.

3. Контроль трансфертного ціноутворення (ТЦУ)

Оскільки 51% акцій належить глобальному оператору DP World, а обсяг операцій із пов’язаними сторонами у 2024 році склав 187 млн грн, ТЦУ є зоною підвищеної уваги:

Аудитор має перевірити дотримання принципу «витягнутої руки», і виконати перевірку того, чи відповідають ставки за перевалку та консультаційні послуги для споріднених структур ринковим рівням.

Важливим напрямом перевірки є контроль документації з ТЦУ і аналіз наявності та якості звітності з ТЦУ, підготовку якої Компанія замовляє у зовнішніх консультантів.

4. Перевірка повноти і правильності оформлення первинних документів для оподаткування й перевірка цілісності ланцюжка документів, що обґрунтовують дохід.

Аудитор здійснює зіставлення таймшитів та генеральних актів із сумами, вказаними в інвойсах та податкових накладних, а також виконує перевірку того, щоб у податкову базу з доходу не потрапляли транзитні кошти (наприклад, залізничні тарифи), якщо Компанія виступає агентом при організації перевезень через «Укрзалізницю».

3.4. Методичні засади аудиту витрат з надання послуг на підприємстві

Методика аудиту витрат у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» спрямована на підтвердження повноти, достовірності та законності відображення

операційних витрат, що формують собівартість стивідорних послуг. Оскільки у 2024 році собівартість реалізації зросла більш ніж удвічі (до 508,4 млн грн) через інтенсифікацію перевалки, аудит має сфокусуватися на обґрунтованості змінних та постійних витрат.

Методика аудиту витрат з надання послуг та інших витрат діяльності охоплює ряд кроків, зокрема таких, як:

1. Перевірка складу та класифікації собівартості наданих послуг Товариством.

Основним методичним прийомом є тестування правильності розподілу витрат за статтями згідно з Приміткою 7 до фінансової звітності, які включають:

- витрати на оплату праці (148,3 млн грн) - аудитор перевіряє відповідність нарахованої зарплати докерів-механізаторів фактичним обсягам перевалки (2,5 млн тонн насипних вантажів) через аналіз нарядів на відрядну роботу та рапортів про виробіток;

- витрати на отримання комплексу залізничних послуг (84,7 млн грн) - важливим аспектом є перевірка статусу компанії як «принципала». Аудитор має впевнитися, що у витрати потрапляють лише ті послуги «Укрзалізниці», які компанія контролює, а не транзитні кошти клієнтів;

- витрати на ремонт і технічне обслуговування (25,7 млн грн) – аудитором перевіряється обґрунтованість списання запчастин для STS та RTG кранів. Окремій перевірці підлягають витрати на ремонт пошкодженого внаслідок обстрілу причального крана (2,16 млн грн) на предмет їх віднесення до витрат періоду.

2. Аудит амортизації та капітальних витрат.

З огляду на велику вартість основних засобів на балансі Товариства (834,1 млн грн), методичні процедури аудиту включають:

- перевірку витрат на формування днопоглиблення. При тому аудитор перевіряє дотримання критеріїв розмежування: витрати на підтримувальне

днопоглиблення мають списуватися на витрати періоду, тоді як капітальні витрати - амортизуватися протягом строку до наступного циклу робіт.

Аудитор перевіряє правильність визначення витрат на амортизацію з урахуванням застосованих методів амортизації, зокрема, прямолінійного методу для причалів (строк 30–50 років) та машин (5–30 років) згідно з обліковою політикою Товариства.

3. Аудит витрат з оренди та фінансових витрат згідно з МСФЗ 16. Оскільки Товариство орендує причали та землю у держави, аудит зосереджується на:

- правильності розрахунку активів з права користування (14,3 млн грн) та відповідних зобов'язань з оренди, а також відображення витрат з амортизації активів з права користування;

- перевірці фінансових витрат (2,4 млн грн), які складаються виключно з відсотків за орендними зобов’язаннями. Аудитор має перерахувати дисконтовану вартість платежів із застосуванням середньозваженої ставки запозичень (17,46% у 2024 році).

4. Аудиторські процедури щодо перевірки резервів та втрат знецінення згідно з МСБО 36, МСБО 37, МСФЗ 9 тощо.

Це найбільш критична зона аудиту, яка охоплює перевірку резерву під очікувані кредитні збитки (40,7 млн грн): Аудитор тестує обґрунтованість нарахування резерву за позикою пов’язаній стороні (Примітка 20), з’ясовуючи причини його несвоєчасного визнання у попередніх періодах.

За питанням знецінення активів важливою є перевірка відсутності оцінки знецінення арештованих коштів (1,26 млрд грн). Методика аудиту вимагає оцінити ризик неповернення цих коштів через судові спори та їх вплив на витрати від знецінення.

5. Документальна перевірка витрат та контроль правильності застосування принципу відсікання періодів (процедура Cut-off). Для підтвердження витрат аудитор застосовує метод зіставлення:

- актів споживання електроенергії з показниками лічильників на кранах;

- подорожніх листів спецтехніки з актами списання пального;

- перевірку операцій наприкінці грудня 2024 року, щоб впевнитися, що витрати на послуги сторонніх організацій (охорона, зв'язок) не були штучно перенесені на 2025 рік.

Отже, методика аудиту витрат ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» базується на поєднанні стандартних процедур перевірки первинних документів із глибоким аналізом оціночних зобов'язань та резервів. Особлива увага приділяється капіталомістким статтям (амортизація, оренда) та проблемним аспектам знецінення обмежених у використанні активів, що мають суттєвий вплив на фінансовий результат

3.5. Аналіз доходів і витрат від надання послуг, а також показників рентабельності ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний»

Аналіз доходів від реалізації послуг ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» за видами та структурою на основі даних фінансової звітності за 2024 рік (у порівнянні з 2023 роком) наведено в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз доходів від реалізації послуг ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» за 2023–2024 рр.

Вид послуг	2024 рік	Питома вага 2024, %	2023 рік	Питома вага 2023, %	Відхилення, +/-	Темп росту, %
1	2	3	4	5	6	7
Послуги з перевалки вантажів	1 083 233	96,83%	311 459	85,78%	+771 774	347,8%
Зберігання вантажів	24 197	2,16%	28 960	7,98%	-4 763	83,6%
Корабельний збір	0	0,00%	7 879	2,17%	-7 879	0,0%
Причальний збір	4 112	0,37%	1 616	0,45%	+2 496	254,5%

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7
Контейнерні операції	210	0,02%	0	0,00%	+210	-
Інші послуги (пов'язані з перевалкою)	6 935	0,62%	13 160	3,62%	-6 225	52,7%
УСЬОГО чистий дохід	1 118 687	100,0%	363 074	100,0%	+755 613	308,1%

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності Товариства



Рис.3.1. Структура доходів від надання послуг Товариства в 2024 році

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності Товариства

Висновки: На підставі проведеного аналізу було встановлено стрімке зростання загального доходу в 2024 році. Так, чистий дохід підприємства у 2024 році збільшився більш ніж у 3 рази (+755,6 млн грн) порівняно з 2023 роком. Це відбулося завдяки відновленню роботи морського коридору та значному збільшенню фізичних обсягів перевалки насипних вантажів (з 408 тис. тонн у 2023 р. до 2 522 тис. тонн у 2024 р.).

При аналізі структури доходів було виявлено домінування перевалки в структурі. Послуги з перевалки вантажів є ключовим джерелом доходу, їхня частка в структурі зросла з 85,8% до 96,8%.

У 2024 році дохід від корабельного збору повністю відсутній, оскільки з 25 квітня 2023 року компанія втратила право на його стягнення згідно з наказом профільного Міністерства. Це право наразі оскаржується підприємством у суді.

Був виявлений високий рівень концентрації доходів, зокрема, доходи від п'яти найбільших клієнтів складають 78% від загального обсягу реалізації, що свідчить про значну залежність від ключових замовників, хоча цей показник знизився порівняно з 91% у 2023 році.

Поява доходів від контейнерних операцій (210 тис. грн) в 2024 році сигналізує про початок відновлення цього напряму, який було зупинено через війну.

Крім доходу від реалізації, вагомий вплив на фінансовий результат мали курсові різниці (168,9 млн грн прибутку) та фінансові доходи від відсотків за банківськими рахунками (38,7 млн грн).

Далі проаналізуємо склад та структури витрат ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» за функціональним призначенням на основі даних фінансової звітності за 2024 рік у порівнянні з 2023 роком.

Таблиця 3.2

Аналіз складу та структури витрат ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ» за 2023–2024 рр.

Вид послуг	2024 рік	Питома вага 2024, %	2023 рік	Питома вага 2023, %	Відхилення, +/-	Темп росту, %
1	2	3	4	5	6	7
Собівартість реалізації	508 412	66,7%	228 706	61,9%	+279 706	222,3%
Адміністративні витрати	73 516	9,6%	66 193	17,9%	+7 323	111,1%
Інші операційні витрати (без резервів)	11 058	1,5%	56 399	15,3%	-45 341	19,6%
Резерв під очікувані кредитні збитки	40 738	5,3%	0	0,0%	+40 738	-

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5	6	7
Фінансові витрати	2 418	0,3%	1 151	0,3%	+1 267	210,1%
Витрати з податку на прибуток	126 267	16,6%	17 057	4,6%	+109 210	740,3%
УСЬОГО витрат	762 409	100,0%	369 506	100,0%	+392 903	206,3%

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності Товариства



Рис.3.2. Структура витрат ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ»

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності Товариства

Висновки: На підставі аналізу витрат було встановлено, що сукупні витрати підприємства у 2024 році зросли більш ніж удвічі (+392,9 млн грн). Це зумовлено інтенсифікацією діяльності та зростанням доходів, що потягло за собою збільшення як операційних витрат, так і податкових зобов'язань.

Найбільшу частку у структурі займає собівартість реалізованих послуг (66,7%). Вона зросла на 279,7 млн грн через збільшення витрат на оплату праці виробничого персоналу, комплекс залізничних послуг та послуги з оренди техніки, необхідної для перевалки значно більших обсягів вантажів.

Попри загальне зростання, стаття «Інші операційні витрати» суттєво скоротилася. У 2023 році компанія витратила 46,8 млн грн на простої через блокаду портів, тоді як у 2024 році термінал працював безперебійно, і такі витрати були відсутні.

Витрати на управління зросли лише на 11%, що свідчить про ефективний контроль над постійними витратами на тлі стрімкого масштабування операційної діяльності.

У 2024 році компанія визнала значну суму витрат (40,7 млн грн) на формування резерву під кредитні збитки, що пов'язано переважно з нарахуванням резерву за позикою пов'язаній стороні.

Витрати з податку на прибуток зросли у 7,4 раза. Це прямий наслідок отримання високого чистого прибутку у 2024 році (573,4 млн грн проти 81,7 млн грн у 2023-му).

Далі зупинимося на аналізі рентабельності Товариства (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз рентабельності у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний», %

Показники	2021	2022	2023	2024	2025
1	2	3	4	5	6
Рентабельність активів	15,7	9,5	2,9	18,9	7,2
Рентабельність власного капіталу	16,9	10,8	3,1	21,3	7,6
Рентабельність за чистим прибутком	32,6	57,5	22,5	51,2	24,8
Валова рентабельність собівартості	90,1	26,0	58,8	120,0	47,2
Рентабельність операційних витрат	594,4	40,9	109,6	487,0	243,3

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності

Висновки: На підставі аналізу рентабельності видно, що Товариство протягом всіх років з 2021 по 2025 зберігало високий рівень прибутковості.

Так, рентабельність активів у 2025 році склала 7,2%, рентабельність власного капіталу 7,6%, рентабельність діяльності за чистим прибутком – 24,8%, валова рентабельність собівартості – 47,2%, рентабельність операційних витрат – 243,3%.

Між тим, самим прибутковим для Товариства був 2024 рік, а у 2025 році показники рентабельності погіршилися, що чітко видно по відповідній динаміці всіх значень (рис.3.3).

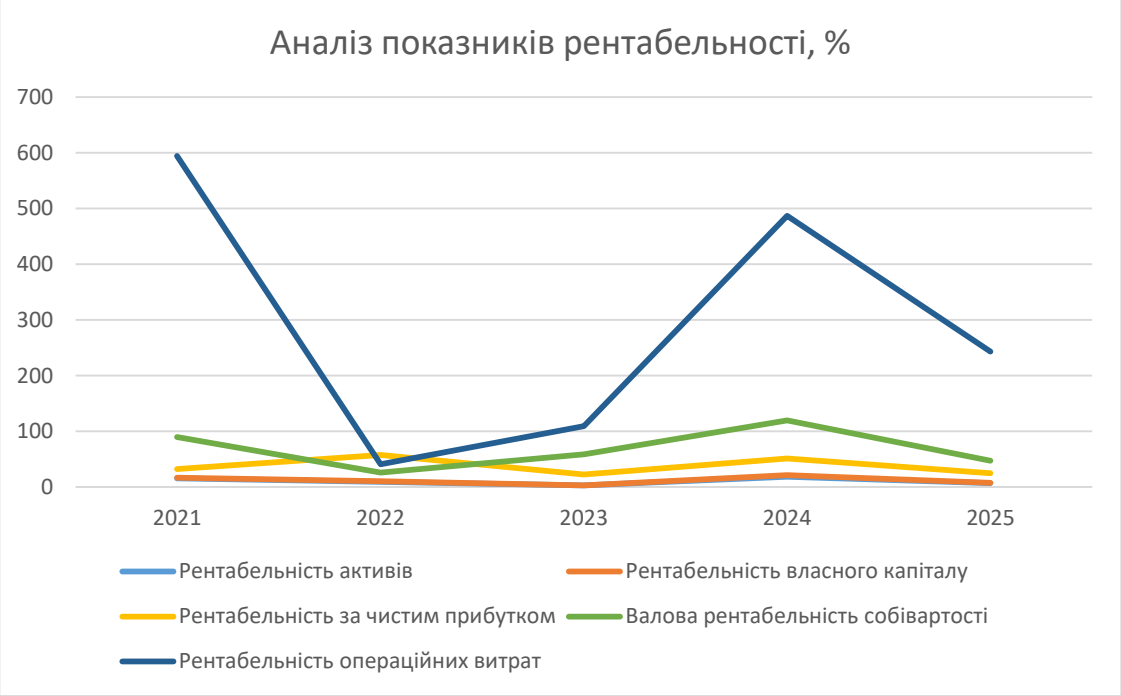


Рис.3.3. Аналіз показників рентабельності Товариства в 2021-2025 роках

Джерело: складено автором на підставі фінансової звітності

Висновки до розділу 3

На основі проведеного дослідження в межах третього розділу кваліфікаційної роботи, присвяченого аудиту та аналізу діяльності ТОВ «ДП ВОРЛД ТІС ПІВДЕННИЙ», можна сформулювати такі висновки:

1) Мета та інформаційне забезпечення аудиту підпорядковані необхідності підтвердження прозорості фінансових показників для іноземних інвесторів групи DP World та забезпечення довіри глобальних партнерів. Основними завданнями аудиторської перевірки є підтвердження повноти

доходів за моделлю МСФЗ 15, контроль собівартості експлуатації портової техніки та оцінка правильності обліку оренди причалів за МСФЗ 16.

2) Джерельна база аудиту має комплексну структуру, де поряд із фінансовою звітністю критичне значення має галузева технологічна документація (таймшити, коносаменти, нотіси), що дозволяє підтвердити фактичні обсяги оброблених вантажів.

3) Оцінка системи внутрішнього контролю (СВК) свідчить про високий рівень її регламентації та діджиталізації через інтеграцію термінальної системи (TOS) та ERP-модулів, що мінімізує людський фактор у визнанні виручки.

4) Підприємство демонструє високий рівень податкової активності, будучи учасником «Клубу білого бізнесу» та дотримуючись міжнародних стандартів безпеки (HSE) на 86%. Проте аудит виявив суттєві недоліки в частині процедур оцінки знецінення арештованих коштів (понад 1,26 млрд грн) та несвоєчасного нарахування резервів під очікувані кредитні збитки, що потребує посилення контрольних функцій бухгалтерської служби.

5) Методика аудиту доходів базується на тестуванні п’ятикрокової моделі МСФЗ 15, де особлива увага приділяється розподілу ціни договору між окремими зобов’язаннями (перевалка, зберігання, зважування) та оцінці змінної винагороди, такої як демередж.

6) Для цілей оподаткування методика передбачає контроль за застосуванням нульової ставки ПДВ при обслуговуванні суден міжнародного плавання та дотримання принципу «витягнутої руки» в операціях із пов’язаними сторонами, обсяг яких у 2024 році склав 187 млн грн.

7) Аудит витрат фокусується на обґрунтованості формування собівартості, яка у 2024 році зросла до 508,4 млн грн через інтенсифікацію перевалки.

Методичні аспекти аудиту витрат включають перевірку правильності капіталізації витрат на днопоглиблення, розрахунок амортизації активів із права користування та верифікацію відсотків за орендними зобов’язаннями.

8) Результати аналізу доходів і витрат підтвердили стрімке зростання масштабів діяльності: чистий дохід у 2024 році збільшився у 3,1 раза (до 1,118 млрд грн) завдяки функціонуванню морського коридору.

Перевалка вантажів домінує у структурі доходів, займаючи 96,8%. Попри зростання операційних витрат, компанія є високоприбутковою (чистий прибуток - 573,4 млн грн), однак на фінансовий результат суттєво вплинули такі чинники, як дохід від курсових різниць (168,9 млн грн) та відсотки за залишками на рахунках.

Головними фінансовими ризиками залишаються висока концентрація клієнтів (78% доходу припадає на 5 замовників) та невизначеність щодо повернення арештованих коштів корабельного збору.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження обліку, аналізу та аудиту операцій з надання послуг у ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» за період 2021-2025 рр., можна сформулювати такі основні висновки і рекомендації:

1. В ході дослідження встановлено, що послуга як об’єкт обліку має специфічні характеристики (невідчутність, синхронність виробництва й споживання), які зумовлюють складність ідентифікації моменту визнання доходу. Основним інструментом обліку доходів визначено п’ятикрокову модель МСФЗ 15, де ключовим є принцип передачі контролю над послугою.

Для стивідорної діяльності доведено переважність визнання доходу протягом часу, оскільки клієнт отримує вигоду безпосередньо в процесі навантаження судна чи зберігання вантажу.

Методологія обліку витрат за МСФЗ вимагає суворого розмежування виробничої собівартості та витрат періоду, а також застосування принципів нарахування та відповідності для об’єктивного вимірювання маржинальності видів діяльності і окремих замовників.

2. ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» є стратегічно важливим морським терміналом, що входить до глобальної мережі DP World.

Підприємство демонструє високу адаптивність. Незважаючи на воєнні дії та ракетні обстріли (зокрема пошкодження крана у 2024 р.), воно забезпечує енергонезалежність та безперебійну перевалку зерна, олії, металу та вугілля.

Облікова політика Товариства повністю відповідає МСФЗ. Ключовими особливостями є капіталізація витрат на днопоглиблення як компонента основних засобів та облік оренди причалів за МСФЗ 16, що передбачає визнання активів з права користування.

Підприємство має статус учасника «Клубу білого бізнесу», що підтверджує високий рівень податкової прозорості.

3. Аналітичне дослідження за 2023–2025 рр. виявило значну волатильність показників, зумовлену геополітичними факторами. 2024 рік

став рекордним: чистий дохід зріс у 3,1 раза (до 1,118 млрд грн) завдяки роботі морського коридору. Структура доходів на 96,8% складається з перевалки вантажів.

Собівартість реалізації у 2024 р. склала 508,4 млн грн. Компанія успішно ліквідувала витрати на простої, які у 2023 р. становили 46,8 млн грн.

Чистий прибуток у 2024 р. склав 573,4 млн грн, однак у 2025 р. спостерігається зниження прибутковості (208,3 млн грн), що свідчить про стабілізацію ринку та вплив зростаючих витрат на страхування та логістику.

В ході дослідження виявлено критичну концентрацію клієнтів (78% доходу забезпечують 5 контрагентів) та наявність арештованих коштів корабельного збору на суму понад 1,3 млрд грн, що обмежує інвестиційний потенціал Товариства.

4. Аудит фінансової звітності за 2024 р. був завершений із застереженням, за 2025 рік аудит ще не завершено.

До числа проблемних аспектів за результатами аудиту віднесено наступне: керівництво не провело належної оцінки знецінення арештованих активів (1,26 млрд грн) та несвоєчасно визнало резерви за позиками пов’язаним сторонам (40,7 млн грн у 2024 р.).

Система внутрішнього контролю Товариства може бути визнана розвиненою, з високим рівнем автоматизації (інтеграція системи TOS та ERP). Рівень відповідності міжнародним стандартам безпеки HSE складає 86%.

5. З метою зміцнення фінансового стану та підвищення достовірності обліку доходів і витрат з надання послуг і в цілому фінансової звітності ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» пропонується:

1) В частині облікової політики та автоматизації доцільно забезпечити синхронізація систем і налаштувати автоматичний експорт даних з термінальної системи (TOS) до ERP для формування «невиставленого доходу» на кінець кожного місяця. Це дозволить уникнути часових розривів у визнанні виручки за МСФЗ 15.

2) Також доречно забезпечити автоматизацію обліку оренди і відповідних витрат. Товариству доречно впровадити спеціалізований програмний модуль для перерахунку орендних зобов'язань за МСФЗ 16 при зміні індексів інфляції чи курсів валют, до яких прив'язані договори оренди причалів.

3) З метою оцінки змінної винагороди доречно розробити алгоритм автоматичного розрахунку «очікуваної вартості» демереджу на основі статистики минулих періодів, щоб мінімізувати ризики сторнування доходів.

4) В частині управління витратами та аналізу доцільним є впровадження методу ABC (Activity-Based Costing). Зокрема, підприємству доречно перейти від загального розподілу витрат до пооб'єктного (в розрізі судов) калькулювання. Це дозволить точно визначати рентабельність кожної судноплавної лінії та гнучко коригувати тарифи. При тому оскільки витрати на енергоресурси є значними, рекомендується встановити індивідуальні лічильники на кожен причальний кран (STS) для точного списання витрат на конкретний суднозахід.

5) В частині управління фінансовими ризиками та аудиту необхідно налагодити розрахунки зі створення резервів за МСФЗ 9, зокрема, провести комплексну юридичну та фінансову оцінку ймовірності повернення арештованих коштів корабельного збору. Необхідно нарахувати обґрунтований резерв під знецінення цих коштів, щоб отримати безумовно-позитивний аудиторський висновок у наступному періоді.

6) Враховуючи високу концентрацію (78% доходу від 5 клієнтів), підприємству слід активно нарощувати обсяги обробки контейнерів через залучення нових ліній (наприклад, розвиток співпраці з лінією ZIM, розпочатий у листопаді 2025 р.).

7) З точки зору соціальних та стратегічних аспектів Товариству необхідно продовжувати практику бронювання кваліфікованого персоналу та інвестування у програми GoodHabitz і курси англійської мови для утримання кадрового потенціалу в післявоєнний період.

Також позитивною практикою є продовження реалізації плану із декарбонізації та отримання необхідних екологічних дозволів для підтвердження статусу екологічно відповідального бізнесу перед міжнародними інвесторами DP World.

ТОВ «ДП Ворлд ТІС Південний» має унікальний потенціал для лідерства на ринку стивідорних послуг України. Реалізація запропонованих рекомендацій дозволить удосконалити бухгалтерський облік як інструменту стратегічного менеджменту, забезпечивши інвестиційну привабливість підприємства на глобальному рівні.

Список використаних джерел

1. Амалян А.В. Облік операцій з продажу в рамках партнерських бонусних програм у світлі нової глобальної концепції обліку (МСФЗ 15). *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2015. № 5–6. С. 149–156. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2015_5-6_18 (дата звернення: 03.05.2024).

2. Безкоровайна Л. В. Проблеми формування показників фінансової звітності підприємств України за МСФЗ. *Підприємництво і торгівля*. 2023. № 39. С. 17–24. URL : https://doi.org/10.32782/2522-1256-2023-39-02 (дата звернення: 05.05.2026).

3. Войтенко Т. Визнання доходу за МСФЗ 15 : ключові моменти. *Бухгалтер 911*. 18.11.2019. URL : https://buhgalter911.com/uk/news/news-1046534.html (дата звернення: 05.05.2026).

4. Голов С.Ф. Суттєвість як ключовий принцип розкриття інформації у фінансовій звітності за МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. №10, С. 15–22.

5. Застосовуємо на практиці МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами". *Ліга-Закон.* 2024. URL : https://buh.ligazakon.net/analitycs/168516_zastosovumo-na-praktits-msfz-15-dokhd-vd-dogovorv-z-klntami (дата звернення: 05.05.2026).

6. Зубілевич С.Я., Мазіна О.І., Рогозний С.А., Карпачова О.В., Дядюн О.О. МСФЗ: Короткий курс для практиків. Навчальний посібник. Київ: ТОВ «МІК», 2020. 376 с.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями). URL: Інструкція про застосування План... | від 30.11.1999 № 291 (rada.gov.ua) (дата звернення: 05.05.2026).

8. Калабухова С.В. Аналітичне забезпечення управління суб’єктами господарювання : дис. … д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2020. 620 с.

9. Концептуальна основа фінансової звітності. Дата оновлення: 2018 рік. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 05.05.2026).

10. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. К.: Інтерсервіс, 2016. 276 с.

11. Кузь В.І. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Чернівці : Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2019. 224 с

12. Костякова А. А. Звітність без кордонів: українські реалії в контексті МСФЗ. *Економіка та суспільство*. 2025. № 74. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-108 (дата звернення: 05.05.2026).

13. Лоханова Н.О. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні : Монографія / За ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. 234 с.

14. Макаренко А.П., Кутова М.В. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С.18-23.

15. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/12_ukr/117.pdf

16. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201 (1).pdf (дата звернення: 05.05.2026).

17. Міжнародний стандарт аудиту 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201 (1).pdf (дата звернення: 05.05.2026).

18. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази». URL:https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf (дата звернення: 05.05.2026).

19. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формування думки у звіті незалежного аудитора». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf (дата звернення: 05.05.2026).

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL:https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1% D0%91%D0%9E%201_ukr_2024.pdf (дата звернення: 05.05.2026).

21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 05.05.2026).

22. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності» (переклад станом на 01.01.2025 року). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2018_2025.pdf (дата звернення: 05.05.2026).

23. Микитюк Н.О., Дунаєвська А.В. Проблемні питання розкриття інформації при формуванні системи фінансової звітності на основі таксономії за МСФЗ. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 6. Том 2. С. 273–279.

24. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій : Наказ Міністерства фінансів від 30.11.99 р. № 291. URL: Про затвердження Плану рахунків ... | від 30.11.1999 № 291 (rada.gov.ua) (дата звернення: 05.05.2026).

25. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 зі змінами і доповненнями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 05.05.2026).

26. Полятикіна Л. І., Бур'ян Н. Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. № 33. URL : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/33_2_2020ua/7.pdf (дата звернення: 05.05.2026).

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 05.05.2026).

28. Реформування обліку, аналізу і аудиту в умовах інституціональних перетворень: монографія / за ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2024. С. 361-392.

29. Харламова О. В. Фінансова звітність за Міжнародними стандартами : методологія формування та практика імплементації в Україні : Монографія / О. В. Харламова. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 376 с.

30. Чалий І.В. МСФЗ 15: не лише про доходи. *Вісник МСФЗ*. 2014. № 13. URL : http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000623 (дата звернення: 05.05.2026).

31. Чалий І.В. Визнання доходу: новий МСФЗ 15. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. № 101 (2218). С. 20–22.

32. Шкуліпа Л.В. Концепції розвитку бухгалтерського обліку в контексті Міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2021. 626 с.

33. Шкуліпа Л.В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика: монографія. Ніжин: ТПК «Орхідея», 2020. 616 с.

34. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. URL : http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15 (дата звернення: 05.05.2026).

35. IRYNA SHCHYRBA, NATALIIA LOKHANOVA, NATALIIA HOLIACHUK, VALENTYNA SHEVCHENKO, YEVHENIIA KARPENKO. THE IMPACT OF DIGITAL TECHNOLOGIES ON ACCOUNTING TRANSFORMATION. Journal of Theoretical and Applied Information

Technology. 30th September 2025. Vol.103. No.18. URL : https://www.jatit.org/volumes/Vol103No18/3Vol103No18.pdf (Scopus) (дата звернення: 05.05.2026).

36. You Control. Інформаційно-аналітична платформа. 2026. URL : https://youcontrol.com.ua. (дата звернення: 05.05.2026).

ДОДАТКИ