

Міністерство освіти і науки України  
Національний технічний університет  
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки  
Фінансово-економічний факультет  
Кафедра обліку і аудиту  
ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

кваліфікаційної роботи ступеню **бакалавра**  
(бакалавра, магістра)

студента Черкас Ольги Іванівни  
(ПІБ)  
академічної групи 071-18зск-1  
(шифр)  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
(код і назва спеціальності)  
за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»  
(офіційна назва)

на тему: «Облік і аудит доходів і витрат від реалізації комунальних послуг  
(на прикладі КП «Васильківський ККП»)»

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Усатенко О.В.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Усатенко О.В.		

Дніпро  
2021

**ЗАТВЕРДЖЕНО:**завідувач кафедри  
обліку та аудитуПашкевич М.С.

\_\_\_\_\_

(підпис)

(прізвище, ініціали)

«\_\_» \_\_\_\_\_ року

**ЗАВДАННЯ**

на кваліфікаційну роботу

ступеню роботи ступеню **бакалавра**

(бакалавра, магістра)

Студенту Черкас О.І. академічної групи 071-18зск-1

(прізвище та ініціали)

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему:

«Облік і аудит доходів і витрат від реалізації комунальних послуг (наприкладі КП «Васильківський ККП»)»

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від \_\_\_\_\_

№ \_\_\_\_\_

Розділ	Зміст	Термін
1	ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ КП «ВАСИЛЬКІВСЬКИЙ ККП» В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	20.04.21 – 05.05.21
2	ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ	06.05.21- 22.05.21
3	АУДИТ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ	23.05.21- 06.06.21

Завдання видано

\_\_\_\_\_

(підпис керівника)

Усатенко О.В.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі 20.04.2021 р.Дата подання до екзаменаційної комісії 06.06.2021 р.

Прийнято до виконання

\_\_\_\_\_

(підпис)

Черкас О.І.

(прізвище, ініціали)

## РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 50 с., 14 рис., 21 табл., 1 додаток, 20 джерел.

ДОХОДИ, ВИТРАТИ, КОМУНАЛЬНІ ПОСЛУГИ, КОМУНАЛЬНЕ ПІДПРИЄМСТВО, РІВЕНЬ ПЛАТЕЖІВ, ОБЛІК, АУДИТ

Предмет дослідження - організація обліку комунальних послуг в ринкових умовах господарювання.

Об'єкт розроблення – чинна практика обліку та аудиту в комунальних підприємствах на прикладі КП «Васильківський ККП».

Мета роботи – оцінка практики обліку та аудиту фінансово-господарської діяльності, зокрема у частині послуг водопостачання та водовідведення на прикладі КП «Васильківський ККП», а також визначення напрямків удосконалення обліку в умовах реформування галузі.

Охарактеризовані комунальні господарства їх функції, та завдання, нормативно-правове регулювання обліку в них. Визначені особливості діяльності досліджуваного комунального підприємства та його вплив на організацію обліку. Проаналізовано організацію бухгалтерського обліку у досліджуваному КП «Васильківський ККП», зокрема охарактеризувати особливості обліку витрат, калькуляції, доходів від реалізації комунальних послуг. Досліджено діючу систему аудиту на комунальному підприємстві. Надані пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту.

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що отримані висновки спрямовані на удосконалення системи обліку і аудиту доходів і витрат від реалізації комунальних послуг відповідно до сучасних умов господарювання. Надані пропозиції з удосконалення обліку і аудиту доходів і витрат від реалізації комунальних послуг можуть знайти своє практичне застосування у КП «Васильківський ККП».

**ЗМІСТ**

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ КП «ВАСИЛЬКІВСЬКИЙ ККП» В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	7
1.1 Особливості організації обліку комунальних послуг	7
1.2 Облікова політика КП «Васильківський ККП»	14
Висновки до розділу 1	19
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ	21
2.1 Облік витрат від надання комунальних послуг	21
2.2 Калькуляція собівартості	25
2.3 Облік доходів отриманих від реалізації комунальних послуг	27
Висновки до розділу 2	33
РОЗДІЛ 3 АУДИТ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ	34
3.1 Аудит і внутрішній контроль як механізми управління комунальним господарством	34
3.2 Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту доходів і витрат комунального підприємства	38
3.3 Методика проведення аудиту доходів та витрат від реалізації комунальних послуг	41
Висновки до розділу 3	44
ВИСНОВКИ	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	48
ДОДАТКИ	51



## ВСТУП

Сьогодні, комунальне господарство – одне з найважливіших та найбільш проблемних секторів економіки країни. В умовах нестабільності йому притаманні проблеми нестачі коштів для формування базових умов життя населення. Це, в свою чергу, впливає на процес соціально-економічного розвитку держави в цілому. З метою підвищення якості та результативності діяльності комунального господарства в Україні вже понад 7 років здійснюється реформування цього сектора національної економіки. Ринкові перетворення торкнулися багатьох чинників його функціонування, але не стали фактором зростання якості надання комунальних послуг і покращення умов обслуговування населення. Однією з найважливіших передумов подолання негативних явищ, безумовно є система обліку аудиту, які здатні забезпечити підвищення ефективності господарювання, в тому числі на основі раціонального використання наявних ресурсів.

Проблемам обліку і аудиту в умовах ринкових відносин надається важливе значення, але вони ще мало вивчені й досліджені в вітчизняній науці і практиці, а особливо облік комунальних послуг підприємств водного господарства. Серед вчених які займалися вирішенням цих проблем варто виділити: В.Муравського [1], Н. Карпишина [2], С. Сисюка, Т. Кирика [3], В.О. Багацького, Н.М. Красноруцьку, Л.Л. Тишковську, О.В. Багацького [4], Вишняк І.О. [5] та інших. Попри це, дослідження, пов'язані з проблемою обліку в умовах ринкових відносин мало вивчені й досліджені, особливо щодо комунальних господарств з надання послуг водопостачання та водовідведення.

Метою даної роботи є оцінка практики обліку та аудиту фінансово-господарської діяльності, зокрема у частині послуг водопостачання та водовідведення на прикладі КП «Васильківський ККП», а також визначення напрямків удосконалення обліку в умовах реформування галузі.

Досягнення мети кваліфікаційної роботи зумовлює вирішення таких завдань:

- охарактеризувати комунальні господарства їх функції, та

завдання, нормативно-правове регулювання обліку в них;

- вивчити особливості діяльності досліджуваного комунального підприємства та його вплив на організацію обліку, дослідити організацію бухгалтерського обліку у досліджуваному КП «Васильківський ККП», зокрема охарактеризувати особливості обліку витрат, калькуляції, доходів від реалізації комунальних послуг;

- дослідити діючі систему аудиту на комунальному підприємстві;
- надати пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту.

Об'єктом дослідження є чинна практика обліку та аудиту в комунальних підприємствах на прикладі КП «Васильківський ККП».

Предметом дослідження є організація обліку комунальних послуг в ринкових умовах господарювання.

При написанні кваліфікаційної роботи використовувалися такі методи: спостереження, узагальнення, дослідження, аналіз.

В процесі написання роботи використовувалися матеріали періодичної преси, наукові праці провідних вчених, які висвітлюють проблеми бухгалтерського обліку в умовах реформування комунальної галузі. А також бухгалтерські регістри, первинні документи, нормативні акти діяльності, які використовуються в обліковій практиці КП «Васильківський ККП». В процесі дослідження вивчалась спеціальна економічна література, інструктивні та нормативні документи, матеріали наукових конференцій стосовно обліку комунальних послуг загалом, та КП «Васильківський ККП» зокрема, у сучасних умовах.

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що отримані висновки спрямовані на удосконалення системи обліку і аудиту доходів і витрат від реалізації комунальних послуг відповідно до сучасних умов господарювання. Надані пропозиції з удосконалення обліку і аудиту доходів і витрат від реалізації комунальних послуг можуть знайти своє практичне застосування у КП «Васильківський ККП».

## РОЗДІЛ 1

### ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ КП «ВАСИЛЬКІВСЬКИЙ ККП» В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

#### 1.1. Особливості організації обліку комунальних послуг

Нещодавно комунальні установи, в тому числі, КП «Васильківський ККП», були надто обмежені у правах на власну фінансово-господарську діяльність. Це пояснюється суворою регламентацією та відомчою підконтрольністю, що були притаманні економіці того часу. Останніми роками комунальні господарства потрохи починають розширювати сферу своєї діяльності, активно залучаючись до системи ринкових відносин за подальшого додержання принципів державного фінансового забезпечення. Відтак, роль бухгалтерського обліку як однієї зі складових економічного процесу значно зростає [3].

Бухгалтерський облік є основним й обов'язковим видом обліку, який веде КП «Васильківський ККП». Податкова, фінансова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник, базуються на даних бухгалтерського обліку. Метою ведення обліку і складання фінансової звітності підприємства є надання користувачам (споживачам) повної, правдивої та неупередженої інформації про результати діяльності та рух коштів установи [6]. Проте, бухгалтерський облік є складною системою, яка, у свою чергу, потребує розробки відповідного механізму оптимізації та раціонального функціонування, відповідно до виду діяльності підприємства, що надає конкретні послуги споживачам [3].

Вчені-економісти стверджують, що організація обліку має свою, методологію, методику та метод. Загалом, під методом розуміють сукупність прийомів, за допомогою яких досліджується той чи інший предмет. Тому, застосовуються загальнонаукові методи й прийоми пізнання: аналіз та синтез; індукція та дедукція; аналогія та моделювання; абстрагування та конкретизація. Крім загальнонаукових методів пізнання, в

організації бухгалтерського обліку комунальних послуг КП «Васильківський ККП» застосовуються методичні прийоми, такі як: проектний, графічний, спостереження, розрахунковий, експертних оцінок тощо [3].

КП «Васильківський ККП» як суб'єкт господарювання, що виконує чимало соціальних функцій, за своєю внутрішньою структурою являє собою складний господарський механізм. Реалізація покладених на нього завдань можлива лише за умов постійних зв'язків між структурними підрозділами та добре налагодженої системи управління. Важливу роль у зазначеному механізмі відіграє обліковий процес, який у результаті процесу обробки облікової інформації забезпечує керівництво установи інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. А оскільки здійснення облікового процесу, навіть за умов максимальної його автоматизації, неможливе без праці виконавців облікових функцій - працівників бухгалтерської служби та окремих уповноважених осіб інших структурних підрозділів, питання організації цієї праці постає як головне [7].

КП «Васильківський ККП» є комунальним підприємством, визнане природним монополістом та виконавцем послуг по централізованому водопостачанню та водовідведенню. Структура підприємства включає ряд структурних одиниць і посадових осіб, яким вони підпорядковані.

Загальні відомості про підприємство наведені у Таблиці 1.1:

Таблиця 1.1

**Загальні відомості про підприємство КП «Васильківський ККП»**

Повне найменування юридичної особи	КОМУНАЛЬНЕ ПІДПРИЄМСТВО ВАСИЛЬКІВСЬКИЙ КОМБІНАТ КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ МИКОЛАЇВСЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ ПЕТРОПАВЛІВСЬКОГО РАЙОНУ ДНІПРОПЕТРОВСЬКОЇ ОБЛАСТІ
------------------------------------	--

Продовж.табл.1.1

Скорочена назва	КП «ВАСИЛЬКІВСЬКИЙ ККП»
Код ЄДРПОУ	31049266
Дата реєстрації	13.07.2000 р.
Розмір статутного капіталу	50,00 грн.
Організаційно-правова форма	Комунальне підприємство
Форма власності	Державна власність / власність територіальних громад

Основним видом діяльності підприємства є надання послуг централізованого водопостачання та водовідведення населенню, промисловим та іншим підприємствам і організаціям згідно укладених договорів та діючих тарифів.

Всі види діяльності КП «Васильківський ККП» наведені на Рис.1.1:

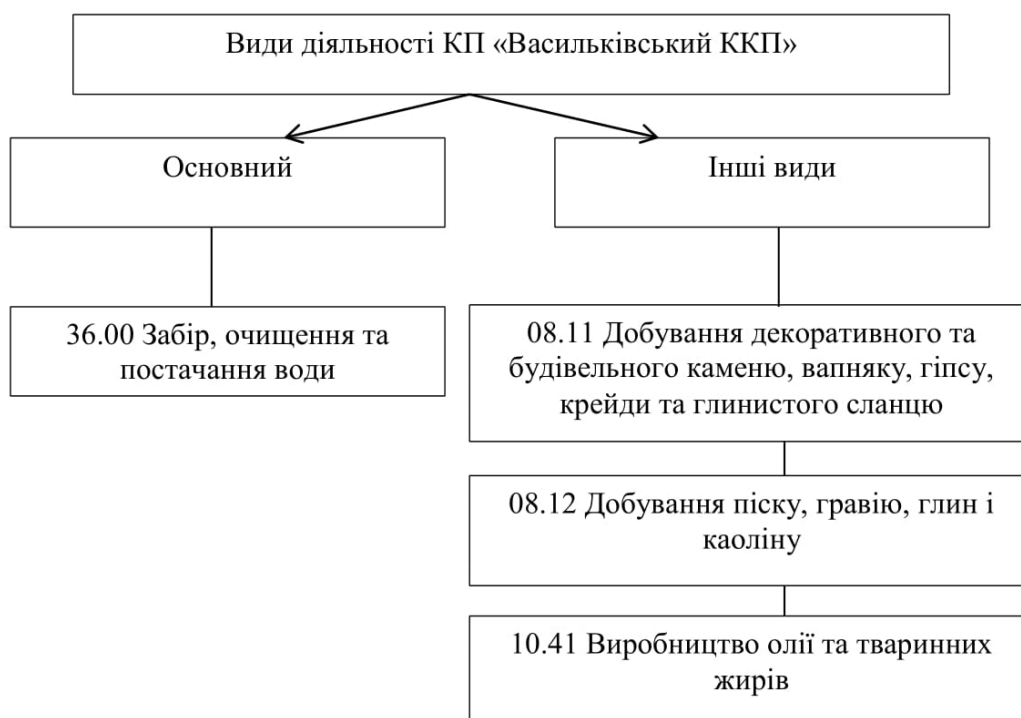


Рис. 1.1. Види діяльності КП «Васильківський ККП»

Протяжність водопровідних мереж становить у 2020 році 314,9 км., з

яких відповідно 168,2 км ветхі і аварійні. На мережі розташовано 86 водозабірних колонок.

Для прийняття та очистки стоків експлуатується 18 каналізаційно-насосних станцій та комплекс очисних споруд. Протяжність каналізаційних мереж становить у 2020 році 207,5 км. з яких 106,3 км ветхі і аварійні. Фактичний середньодобовий пропуск стічних вод становить у 2020 році 46,1 тис.м3/добу. Станом на 01.01.2020 року підприємство надавало послуги 94529 абонентам, з них 98,0% (або 92617 абоненти) складає населення. Загальна кількість абонентів, які розраховуються за спожити воду по показниках приладів обліку становить 74527 (або 97,4%), з них населення складає 72615 абоненти.

За 2020 рік КП «Васильківський ККП» реалізовано води 10428,1 тис.м3, в т.ч. населенню – 8729,4 тис.м3 або 83,7 % від загальної кількості. Об'єм водовідведення склав 9958,6 тис.м3.

Для порівняння за 2019 р. було реалізовано води 1189,3 тис.м3 тис.м3 і пропущено стоків 11141,0 тис.м3, що показано на Рис.1.2:

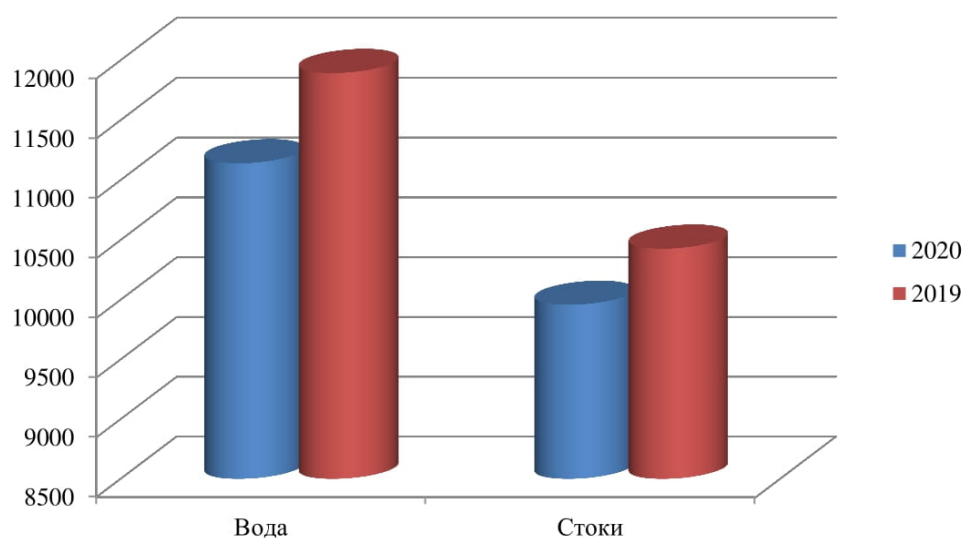


Рис. 1.2. Обсяги реалізації послуг водопостачання та водовідведення КП «Васильківський ККП» за 2019 та 2020 роки, тис. м.куб

У структурі споживання послуг з водопостачання та

водовідведення найбільшу питому вагу займає населення (рис. 1.3 та 1.4):

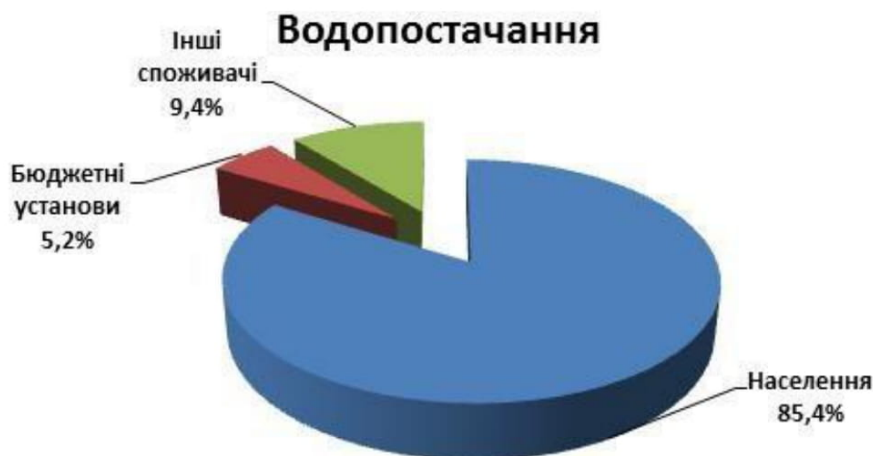


Рис. 1.3. Вага населення в структурі водопостачання у 2020 р.

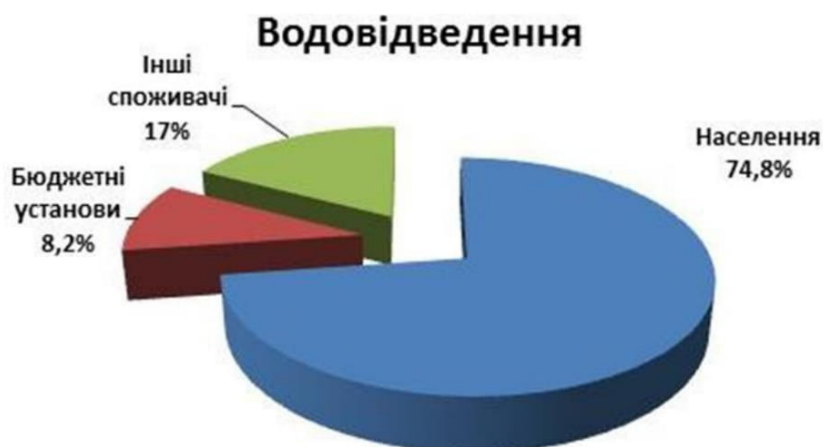


Рис.1.4. Вага населення в структурі водовідведення у 2020 р.

Зважаючи на значні обсяги діяльності досліджуваного підприємства, в ньому значна увага приділяється організації бухгалтерського обліку. Організацію бухгалтерського обліку господарської діяльності в досліджуваному підприємстві здійснює обліковий підрозділ (бухгалтерія), до функцій якого належать: контроль за економним використанням матеріальних, фінансових ресурсів; організація обліку основних засобів, грошових коштів, товарно- матеріальних цінностей, своєчасне відображення



на рахунках бухгалтерського обліку операцій пов'язаних з їх рухом, облік витрат, реалізації робіт, послуг, результатів господарської діяльності.

Варто відзначити, що бухгалтерія також здійснює контроль за оформленням бухгалтерських документів, використанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів, проводить інвентаризацію грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів; бере участь у роботі з вдосконалення і розширення сфери дій внутрішньогосподарських розрахунків у розрізі планової і облікової документації організації, забезпечує своєчасне складання бухгалтерської звітності, первинних документів і бухгалтерських засобів, надання їх у встановленому порядку у відповідні органи.

У структуру бухгалтерії КП «Васильківський ККП» входять:

- головний бухгалтер;
- провідний бухгалтер;
- головний економіст;
- бухгалтер I категорії;
- касир - завідувач складом.

Їхні обов'язки та завдання викладено у посадових інструкціях.

Доцільно відмітити, що всю бухгалтерію щодо надання комунальних та інших послуг у КП «Васильківський ККП» зобов'язується вести автоматизовано, та використовувати робочий план рахунків розроблений спеціально для підприємства. Комп'ютеризований облік з програмним забезпеченням «Парус»,

«1С.Бухгалтерія», дає змогу вести облік заробітної плати, облік матеріалів та всіх господарських операцій підприємства, а також, з кожного рахунку ведуться машинограми, в яких зазначається залишок на початок звітного періоду, обороти по дебету з розшифровкою по рахунках, аналогічно обороти по кредиту і залишок на кінець звітного періоду. Машинограми ведуться в аналітиці, де зазначається всі партнери, кожна господарська операція. Машинограми служать основою для заповнення меморіальних ордерів та Головної книги, інших форм звітності підприємства.



У КП «Васильківський ККП» розроблений лінійний тип організаційної структури, що передбачає пряме підпорядкування працівників бухгалтерської служби її керівникові – головному бухгалтерові (рис. 1.5):

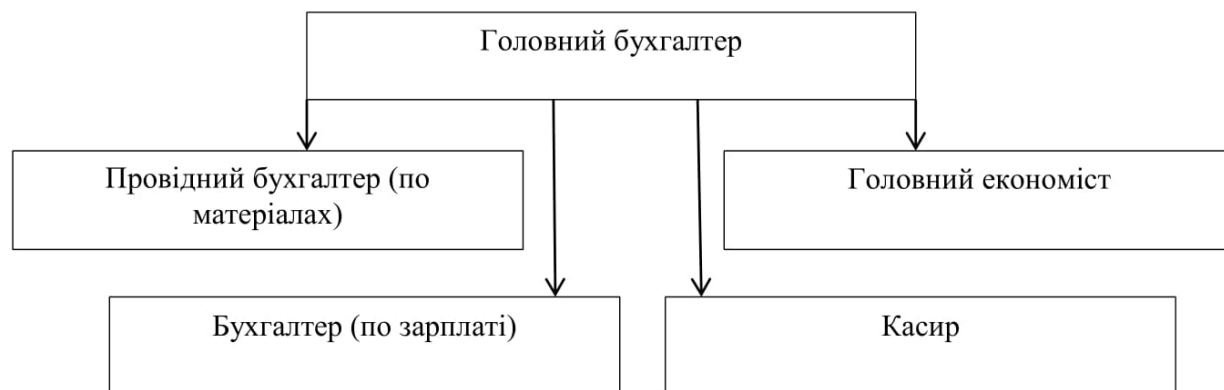


Рис. 1.5. Лінійна організаційна структура апарату бухгалтерії  
КП «Васильківський ККП»

Аналізуючи досліджуване підприємство можна достовірно точно стверджувати, що формування структурних зв'язків бухгалтерської служби є одним із найважливіших напрямків організації роботи апарату бухгалтерії. Тому, зазначений процес починається з розробки та затвердження системи посад за штатним розкладом. Установлюючи посадовий склад працівників, керуються штатними нормативами. На водоканалі кількість штатних одиниць залежить від обсягів діяльності установи та від можливості відповідного бюджету забезпечити заплановані кошторисом її видатки.

На комунальному підприємстві КП «Васильківський ККП» питання організації бухгалтерського обліку перебувають у віданні головного бухгалтера. В окремих випадках керівник бухгалтерського підрозділу може передавати зазначені функції заступникові. Заступником головного бухгалтера у КП «Васильківський ККП» є провідний бухгалтер. Також, головний бухгалтер призначається та звільняється з посади керівником установи. У своїй роботі як керівник одного зі структурних підрозділів установи він підпорядковується керівникові водоканалу. Права та обов'язки

головного бухгалтера регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8], а також посадовою інструкцією.

## **1.2 Облікова політика КП «Васильківський ККП»**

Основою внутрішнього регулювання обліку щодо надання послуг є облікова політика установи.

У обліковій політиці підприємства та статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами [8], викладено основні принципи організації бухгалтерського обліку й фінансової звітності та їх вплив на облік, аналіз та контроль. До них належать: автономність, обачність, повне висвітлення, послідовність, безперервність, періодичність, нарахування й відповідність доходів та витрат, єдиний грошовий вимірник.

Для надання нормативно-правового статусу облікову політику КП «Васильківський ККП» формують у вигляді наказу. Проект наказу з додатками та розрахунками складає головний бухгалтер та подає на підпис керівнику підприємства. Наказ про облікову політику набуває чинності з 1 січня щороку і є обов'язковим для виконання всіма працівниками та службами установи. Наказ може діяти декілька років, однак при уточненні окремих положень (у зв'язку зі зміною ліміту розрахунків готівкою, внесення змін до законодавчих й нормативних документів чи інших важливих факторів) до нього можуть бути внесені зміни. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії наказу про встановлення та зміни облікової політики.

А також, у наказі вказано, що слід застосовувати сукупність принципів, методів та облікових процедур, визначених обліковою політикою, для відображення в обліку господарських операцій, складання та подання фінансової, податкової, статистичної та іншої звітності підприємства. Створити необхідні умови для правильного та безперервного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма

підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Облікова політика установи повинна активно сприяти покращенню структури активів, а також якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості. Облікова політика КП «Васильківський ККП» передбачає:

1. За порушення вимог оформлення документів, несвоєчасне складання первинної документації, а також недостовірність відображених в них даних адміністрація має право притягати посадових осіб до дисциплінарної відповідальності.

2. Документи з бухгалтерського, податкового обліку та звітності, тобто первинна документація (накладні, чеки, квитанції, касові, банківські документи, акти тощо), облікові реєстри (головна книга, журнали, розроблювальні таблиці тощо), зарплатні відомості (розрахунково-платіжні) відомості (табуляграми) на видачу заробітної плати, матеріальної допомоги та інших виплат), фінансова, статистична, податкова та інші види звітності підприємства (декларації, розрахунки, звіти, відомості, довідки тощо) мають зберігатися протягом певного строку, а потім передаватися до архіву чи знищуватися.

3. Первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська і податкова звітність, створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних паперових документів.

4. Забезпечити безперервність відображення операцій, достовірну оцінку активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат в бухгалтерському обліку шляхом автоматизації окремих ділянок бухгалтерського обліку, з подальшою повною автоматизацією обліку з застосуванням спеціального програмного забезпечення.

5. Складати реєстри бухгалтерського обліку щомісяця. Облікові реєстри (журнали, відомості, таблиці аналітичних даних, аркуші-розшифровки) за всіма господарськими операціями заповнюються в гривнях і копійках, а реєстри, що ведуться окремо за операціями в іноземних валютах у відповідних вимірниках іноземної валюти. Роздруківки з комп'ютерної програми підписувати виконавцями-бухгалтерами, які відповідають за складання відповідного облікового документа.

6. Дозволити головному бухгалтеру за об'єктивної потреби своїм рішенням вводити до робочого плану рахунків додаткові субрахунки другого, третього, четвертого або ще вищого порядку.

7. Головний бухгалтер відображає в оборотно-сальдовій відомості дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і бухгалтерських довідок з подальшою їх роздруківкою. Дані оборотно-сальдової відомості відображає у головній книзі, що є підставою для складання фінансової звітності підприємства.

8. Установити, що комерційною таємницею підприємства є облікова інформація, реєстри бухгалтерського обліку і внутрішньої бухгалтерської звітності, які не зазначені в постанові Кабінету Міністрів України «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» [9]. Особи, що мають доступ до облікової інформації, яка міститься в зазначених реєстрах бухгалтерської та управлінської звітності, зобов'язані дотримуватися комерційної таємниці. Підприємство може затвердити окремим наказом Положення про конфіденційну інформацію та комерційну таємницю і регламентувати порядок використання облікової інформації.

9. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності проводити інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань, відповідно до Закону про бухоблік, Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань та інших нормативних документів [10].

10. Інвентаризація активів та зобов'язань, під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження, стан та дається

оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік).

11. Інвентаризація проводиться перед складанням річної фінансової звітності в обов'язковому порядку з 01 жовтня по 31 грудня. Точний час і порядок її проведення, відповідальні особи визначаються окремим наказом.

12. За відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО застосовувати аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО–МСФЗ (IAS–IFRS) на підставі того, що національні не можуть суперечити міжнародним стандартам.

Застосування регламентації ряду питань з організації обліку в обліковій політиці дозволило підприємству на належному рівні використати кошти, обсяги яких передбачаються на здійснення діяльності. Ведення бухгалтерського обліку у КП «Васильківський ККП» здійснюється за меморіально-ордерною формою обліку. З метою забезпечення єдності бухгалтерського обліку наказом Державного казначейства України затверджена «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [11]. При меморіально-ордерній формі обліку перевірені й прийняті до обліку документи систематизуються по датах здійснення операцій та оформляються меморіальними ордерами-накопичувальними відомостями, яким привласнюються відповідні номери.

Меморіальні ордери – накопичувальні відомості у комунальному підприємстві формуються не пізніше третього числа місяця, наступного за звітним. Вони підписуються особою, що склала запис у меморіальному ордері, і головним бухгалтером. Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації в книзі «Журнал-головна», де облік ведеться в розрізі субрахунків.

Аналітичний облік у КП «Васильківський ККП» ведеться в облікових реєстрах (у картках, книгах, накопичувальних відомостях тощо). Підставою для

відображення записів в облікових реєстрах є належним чином оформлені первинні документи. Первинні документи, оформлені неналежним чином, не підлягають прийняттю відділом бухгалтерського обліку до обліку і повертаються контрагенту протягом двох днів. Доцільно також відзначити, що для контролю за правильністю бухгалтерських записів по рахунках синтетичного й аналітичного обліку на підприємстві складаються оборотні відомості по кожній групі аналітичних рахунків, поєднаних відповідним синтетичним рахунком. Підсумки оборотів і залишки по кожному аналітичному рахунку оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів.

### *Висновки до розділу 1*

Дослідження особливостей функціонування КП «Васильківський ККП» в сучасних умовах господарювання дозволило зробити наступні висновки:

1. КП «Васильківський ККП» як суб'єкт господарювання, що виконує чимало соціальних функцій, за своєю внутрішньою структурою являє собою складний господарський механізм. Реалізація покладених на нього завдань можлива лише за умов постійних зв'язків між структурними підрозділами та добре налагодженої системи управління. Важливу роль у зазначеному механізмі відіграє обліковий процес, який у результаті процесу обробки облікової інформації забезпечує керівництво установи інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

2. На комунальному підприємстві КП «Васильківський ККП» питання організації бухгалтерського обліку перебувають у віданні головного бухгалтера. В окремих випадках керівник бухгалтерського підрозділу може передавати зазначені функції заступникові. Заступником головного бухгалтера у КП «Васильківський ККП» є провідний бухгалтер. Також, головний бухгалтер призначається та звільняється з посади керівником установи. У своїй роботі як керівник одного зі структурних підрозділів установи він підпорядковується керівникові водоканалу. Права та обов'язки головного бухгалтера регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також посадовою інструкцією.

3. Для надання нормативно-правового статусу облікову політику КП «Васильківський ККП» формують у вигляді наказу. Проект наказу з додатками та розрахунками складає головний бухгалтер та подає на підпис керівнику підприємства. Наказ про облікову політику набуває чинності з 1 січня щороку і є обов'язковим для виконання всіма працівниками та службами установи. Наказ може діяти декілька років, однак при уточненні окремих положень (у зв'язку зі зміною ліміту розрахунків готівкою, внесення змін до законодавчих й нормативних документів чи інших важливих

факторів) до нього можуть бути внесені зміни. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії наказу про встановлення та зміни облікової політики.



## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ

#### 2.1 Облік витрат від надання комунальних послуг

Основним завданням фінансового обліку є формування інформації про фінансовий стан підприємства, в особливості достовірного обліку фінансових результатів. Це завдання, на сьогоднішній день, вирішується шляхом обліку та співвідношення доходів та витрат.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, які безпосередньо пов'язані з виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт та наданням послуг [13].

Завдяки працям видатних вчених, економістів, теоретиків та практиків до початку 2000-х років була побудована система обліку витрат і калькулювання собівартості, яка дозволяла виконувати підрахунки всіх фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом й реалізацією продукції (робіт, послуг), проаналізувати структуру витрат тощо. Однак з переходом на ринкові відносини й заміною форми власності у більшості комунальних підприємств з'явилися нові вимоги до облікової інформації. Тоді до вже існуючих традиційних завдань обліку слід було додати наступні:

- оперативне інформаційне забезпечення керівництва про фактичний розмір витрат для прийняття рішень з врахуванням їх економічних наслідків;
- наявність інформації про зміни витрат залежно від змін обсягів виробництва, надання послуг.

Таким чином, можна визначити, що в бухгалтерському обліку

комунальних послуг такі економічні категорії як «витрати», «собівартість» – мають грошову оцінку витрат підприємства, але по обсягам, що охоплюють ту чи іншу інформацію досить різняться. Схематично залежність цих категорій можна зобразити на Рис.2.1:

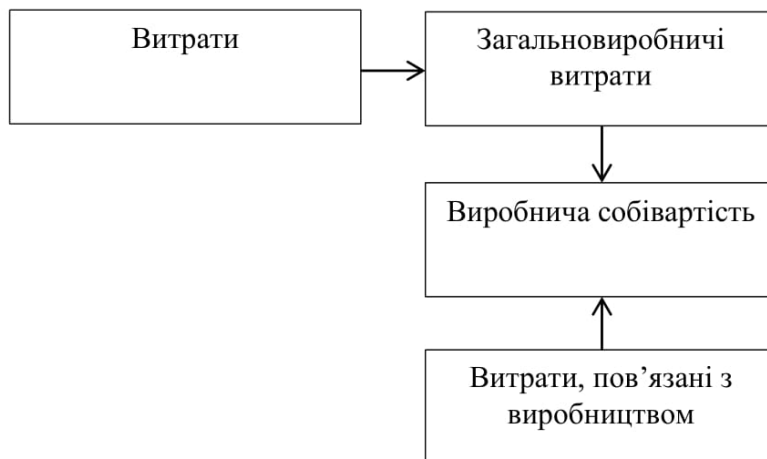


Рис. 2.1. Взаємозв'язок категорій «витрати» та «собівартість»

У комунальній галузі одним із головних напрямків здійснення діяльності є цінова політика підприємства водопостачання та водовідведення, що не відокремлюється від облікового процесу, адже саме данні з обліку витрат є основою для формування тарифів на надання різних видів послуг. Побудова обліку витрат на виробництво робіт (послуг) на КП «Васильківський ККП» проводиться відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» та нормативно-правових актів, що регламентують особливості формування витрат [13]. Облік витрат підприємства ведеться із застосуванням плану рахунків класу 9 «Витрати діяльності» [12].

Формування витрат проводиться за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, а також по інших наданих послугах згідно Методики розподілу витрат між видами ліцензованої діяльності (виробництво, транспортування та постачання теплової енергії) та іншими видами діяльності. Слід зазначити, що доходи і витрати включаються до складу звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності і відображати в бухгалтерському обліку та фінансових звітах у

тих періодах, до яких вони відносяться. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів. Собівартість реалізованих продукції, послуг, товарів (робіт) відображається одночасно з визнанням відповідного доходу.

На КП «Васильківський ККП» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування виробничого персоналу (+ інші нарахування, в т.ч. військовий збір);
- амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом теплової енергії, її транспортуванням і постачанням, наданням послуг централізованого опалення і підігріву води, виконанням робіт;
- інші прямі витрати, а саме, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;
- розподілені загальновиробничі витрати.

Найбільшу питому вагу у структурі витрат КП «Васильківський ККП» мають витрати на електроенергію (32,25%), ділі йдуть витрати на оплату праці (29,89%) та єдиний соціальний внесок (9,18%) (рис. 2.2).

Облік витрат КП «Васильківський ККП», основою операційної діяльності якого є виконання робіт, надання комунальних послуг (водопостачання та водовідведення), здійснювати за дебетом рахунка 23 «Виробництво», з застосуванням відповідних субрахунків за кожним видом продукції, робіт, послуг та рахунку 90 «собівартість реалізації» субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а за кредитом цих рахунків

відображаються суми списаних витрат щомісячно або у кінці звітнього року. Наприклад, виробнича собівартість послуги по водопостачанню враховує усі витрати по її підйому, очищенню та доставці споживачам.

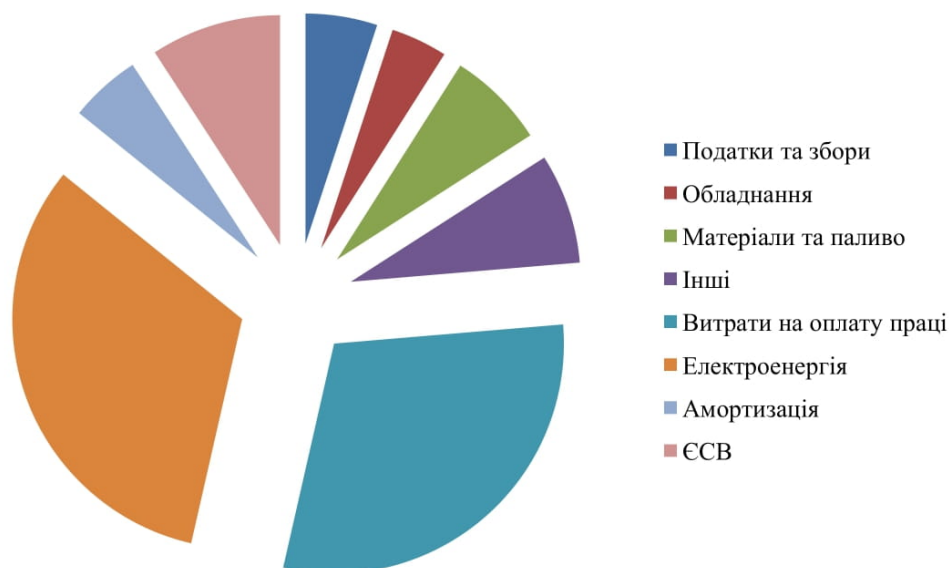


Рис. 2.2 Структура витрат КП «Васильківський ККП» за 2020 р., %

Слід підкреслити, що суттєвою відмінною в обліку витрат на виробництво комунальних послуг водоканалу є те, що підприємство не використовують в робочому плані рахунків рахунок 26 «Готова продукція» і тому здійснюються бухгалтерські записи, що представлені в таблиці 2.1:

Таблиця 2.1

**Відображення в обліку витрат на виробництво і реалізацію комунальних послуг (виконаних робіт) у КП «Васильківський ККП»**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	Передана сировина (покупна вода, теплова енергія), основні і допоміжні матеріали у виробництво.	23	201	200

Продовж.табл.2.1

2.	Нарахована заробітна плата працівникам основного та допоміжного виробництва.	23	661	800
3.	Нараховані відрахування на соціальні заходи виробничим працівникам.	23	65	304
4.	Нарахована пряма амортизація основних засобів виробничого призначення.	23	131	240
5.	Віднесені на виробництво витрати по водопостачанню, водовідведенню.	23	631	1400
6.	Витрати допоміжних цехів, розподілені на основне виробництво	23	23.1	110
7.	Відображено зміні загальновиробничі витрати.	911	23.2	850
8.	Відображено постійні загальновиробничі витрати.	912	23.3	170
9.	Списані зміні загальновиробничі витрати на собівартість комунальних послуг.	23	911	850
10.	Розподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість послуг, виконаних робіт	23	912	150
11.	Списані витрати не реалізованих послуг і виконаних робіт.	903	23	4054
12.	Списані нерозподілені загальновиробничі витрати	903	912	20

## 2.2 Калькуляція собівартості

Для контролю за складом витрат по місцях їх виникнення необхідно знати не тільки те, що витрачено в процесі надання послуг, а й з якою метою, тобто враховувати витрати по напрямках діяльності, в залежності до технологічного процесу. Такий облік на підприємстві дозволяє аналізувати собівартість за її основними частинами та по деяких видах послуг, встановлювати обсяги витрат окремих структурних підрозділів. Вирішення цих питань здійснюється за рахунок застосування класифікації витрат за статтями калькуляції. А, отже, калькулювання потрібне для вирішення низки економічних завдань: обчислення рентабельності, обґрунтування цін на послуги, аналізу витрат на надання платних послуг, визначення економічної ефективності. Тому, важливим є те, що у КП «Васильківський ККП», зазначаючи в обліковій політиці, встановлюють самостійно склад статей калькулювання собівартості реалізованих робіт, послуг по рахунках таблиця 2.2:

Таблиця 2.2

**Склад статей калькулювання реалізованих робіт і послуг по  
рахунках КП «Васильківський ККП»**

Статті калькулювання	Характеристика
23 «Виробництво»	Включається вартість робіт (послуг) виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами і організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності. До них належать: користування водомережами сторонніх підприємств. Вартість робіт (послуг) виробничого характеру визначається виходячи з їх обсягів та цін (тарифів).
91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати»	Відносяться витрати на оплату послуг банківських установ та розрахункових центрів по прийманню та розробленню платежів від населення при прийманні платежів водоканалом; будь-які витрати платника податків, що пов'язані з утриманням та експлуатацією основних фондів природоохоронного призначення, включаючи санітарні та охоронні зони, які знаходяться в його власності або на балансі; витрати на утримання територій санітарних зон охорони (охорона, озеленення, освітлення, утримання в належному санітарному стані тощо).
93 «Витрати на збут»	Крім витрат типової номенклатури, включаються також витрати на виготовлення бланків договорів, рахунків, розрахункових книжок та довідок.
94 «Інші витрати операційної діяльності»	До таких витрат крім витрат типової номенклатури, відносяться відрахування за геологорозвідувальні роботи відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 645 (645-95-п).
95 «Фінансові витрати»	До них відносяться витрати підприємства, що пов'язані із залученням позикового капіталу. Тобто, витрати за відсотками по кредитах, облігаціях, амортизація дисконту, витрати на фінансову оренду тощо. За дебетом рахунку 95 відображається сума визнаних фінансових витрат, а за кредитом - їх списання на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій». Виходячи з методу нарахування, відсотки відносяться до витрат того звітного періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть сплачені грошові кошти.
97 «Інші витрати»	До них належать витрати на перевезення працівників до місця роботи; платежі з обов'язкового страхування майна підприємства, а також життя окремих категорій працівників; витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування тощо.

Також, особливістю даної галузі є те, що водопровідно-каналізаційне господарство, крім типових статей калькуляції, застосовує статтю «Вода для використання з технологічною метою». Витрати по даній статті включаються в собівартість робіт (послуг) по виробничій собівартості води. Також, калькуляційними одиницями для комунальних підприємств водопровідно- каналізаційного господарства є один кубометр води та один

кубометр стічних вод.

У КП «Васильківський ККП» на підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво бухгалтерією складаються калькуляції фактичної собівартості, що використовуються для контролю за дотриманням планових калькуляцій як окремих робіт, послуг, так і всього обсягу виробництва чи діяльності. Звітні калькуляції складаються на усі виконані комунальним підприємством роботи та надані послуги.

Також, на підприємстві управлінський облік витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) та подання облікової інформації для калькулювання, оцінки, контролю та інших управлінських цілей внутрішнім користувачам здійснюється установою самостійно на основі внутрішніх регламентів.

Особливістю даної галузі є й те, що водопровідно-каналізаційне господарство, крім типових статей калькуляції, застосовує статтю «Вода для використання з технологічною метою». По даній статті витрати включаються у собівартість робіт (послуг) по виробничій собівартості води.

До статті «Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання», крім витрат типової номенклатури, КП «Васильківський ККП» включають витрати на аварійно-відновлювальні роботи (запасні частини, енергоресурси, зарплата працівників, аварійних бригад, тощо) в тій частині, яка не відноситься у капітальні витрати, за винятком аварій, які відносяться до надзвичайних (аварії на каналізаційних системах, на очисних спорудах стічних вод промислових підприємств).

### **2.3 Облік доходів отриманих від реалізації комунальних послуг**

Відображенню доходу від надання виконаних робіт та послуг відображається у П(С)БО 15 «Дохід» [14], в якому зазначається, що дохід, пов'язаний з наданням послуг визнається доходом, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції та виконуються наведені умови.

Аналіз цих положень свідчить про те, що визнання доходу при виробництві послуг ґрунтується на суб'єктивізмі, оскільки слова можливість та ймовірність не описують чітко встановлених критеріїв визнання.

Дослідження теоретичних основ комунальних підприємств дає можливість стверджувати, що бухгалтерський облік доходів від реалізації комунальних послуг організовується по кожному об'єкту за відповідними групами споживачів, для яких відкривається окремий субрахунок. Як правило, на підприємствах водопровідно-каналізаційних господарств, використовується субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та субрахунок 704 «Вирахування з доходу».

На КП «Васильківський ККП» облік доходів від надання комунальних послуг відображається у П(С)БО 15 «Дохід». Тому, варто підкреслити, що доходи від реалізації водопостачання та водовідведення визнаються підприємством тоді, коли існує впевненість, що економічні вигоди, які випливають з проведеної операції, будуть отримані та обсяг доходу буде визначено достовірно. А доходи за вирахуванням відповідних податків (ПДВ) визнаються в період, коли покупцю були надані послуги чи відвантажені товари. В бухгалтерському обліку доходи відображаються у звітному періоді виконання послуг (робіт).

Дохід КП «Васильківський ККП» складається із доходів від основної, іншої операційної діяльності, фінансових та інших доходів.

Доходи від основної операційної діяльності включають:

- дохід від виробництва водопровідно-каналізаційних послуг; транспортування їх магістральними та місцевими (розподільчими) водними мережами, постачання води, в тому числі виробленої на когенераційних установках, для водопостачання споживачів міста;
- дохід від інших видів діяльності, передбачених статутом підприємства.

Найбільшу питому вагу у структурі доходів традиційно займає дохід від надання послуг централізованого водопостачання та водовідведення для



населення – 63,52 % (рис. 2.3):

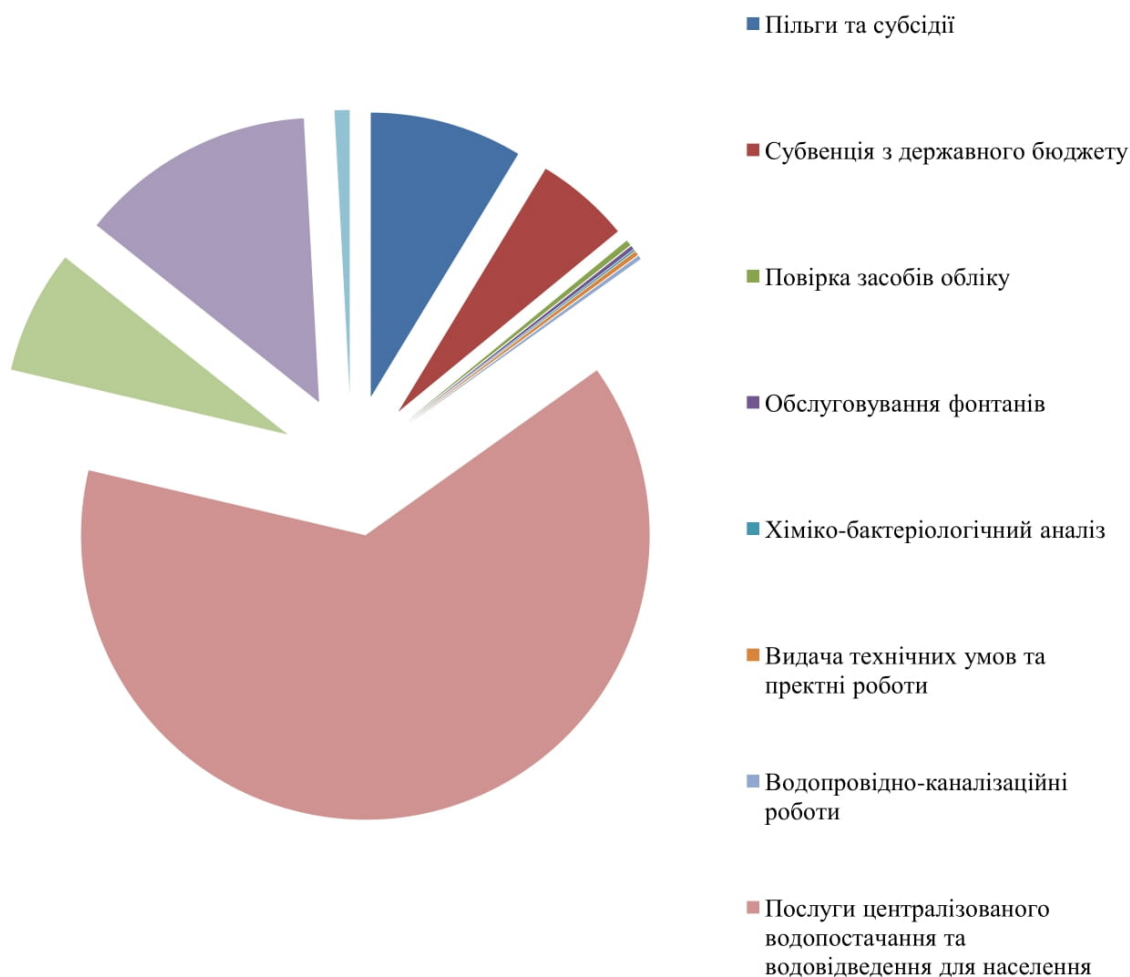


Рис. 2.3 Структура доходів КП «Васильківський ККП» за 2020 р.,%

Облік доходів від основної операційної діяльності здійснюється на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», з можливим застосуванням субрахунків третього порядку за кожним видом ліцензованої діяльності підприємства. Тому, у разі отримання підприємством доходів за кількома видами ліцензованої діяльності однією сумою розподіл доходів здійснюється пропорційно встановленим тарифам.

Доходи підприємства (без ПДВ) за 2020 р. становлять 78117,0 тис.грн., що на 4288 тис. грн. більше ніж за 2019 рік. Доходи від надання послуг з централізованого водопостачання та водовідведення (без ПДВ) становлять 72389,8 тис.грн., або 92,7% усіх доходів підприємства.

Аналіз бухгалтерського обліку підприємства показав, що доходи від іншої операційної діяльності включають доходи, що відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід», з застосуванням субрахунків за видами отриманих доходів. До складу доходів іншої операційної діяльності належать:

- реалізація інших оборотних активів;
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від страхових відшкодувань;
- доходи від безоплатно одержаних оборотних активів;
- доходи від списання кредиторської заборгованості;
- доходи з відшкодування раніше списаних активів;
- одержані доходи штрафів, пені, неустойки;
- доходи від отриманого цільового фінансування (дотацій, субвенції, тощо);
- доходи від реалізації поточних інвестицій, операцій з векселями, тощо;
- доходи від реалізації одиниць скорочення викидів газів (забруднення);
- доходи від надання послуг з видачі технічних умов, перевірки лічильників тощо;
- інші доходи операційної діяльності.

Щодо інші фінансових доходів, то вони складаються з доходів за одержаними банківськими відсотками та інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій, що обліковуються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Інші доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності складаються з доходів, що обліковуються на рахунку 74 «Інші доходи» з застосуванням субрахунків другого (третього) порядку за видами отриманих доходів. До іншої звичайної діяльності відносяться:

- дохід від відновлення корисності активів;

– дохід від безоплатно одержаних активів (пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів);

– інші доходи від звичайної діяльності (надлишки необоротних активів та інше).

На водоканалі аналітичний облік доходів від реалізації організовується абонентським відділом за видами комунальних послуг (водопостачання, водовідведення, гаряче водопостачання) і групами споживачів (підприємства, бюджетні установи, населення тощо) або за іншими напрямками діяльності підприємства. А дані по рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображаються в журналі-ордері № 6.

Статті доходів водоканалу (кредит рахунку 703) включають:

- доходи від реалізації послуг з водопостачання;
- доходи від реалізації послуг водовідведення.

В таблиці 2.3 наведено кореспонденції рахунків з обліку доходів підприємства:

Таблиця 2.3

**Облік доходів від реалізації комунальних послуг (виконаних робіт) на  
КП «Васильківський ККП»**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Визнання доходу від надання комунальних послуг, в.ч. ПДВ	361	703
2.	Відображення податку на додану вартість	703	641
3.	Списання собівартості реалізованих послуг (робіт).	903	23
4.	Надійшли грошові кошти споживачів в оплату послуг	311	361
6.	Відображення фінансового результату основної діяльності	703	791
		791	903
		791	441

В діяльності КП «Васильківський ККП» мають місце господарські операції з відображення в бухгалтерському обліку доходу від цільового фінансування коштів з бюджету у вигляді субсидії і пільг окремим категоріям громадян з оплати послуг теплопостачання, дотації, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів на реалізацію певних заходів (охорона природи, капітальні інвестиції) та інших цільових внесків юридичних та фізичних осіб.

## *Висновки до розділу 2*

Дослідження обліку доходів і витрат від реалізації комунальних послуг дозволило зробити наступні висновки:

1. Організацію бухгалтерського обліку господарської діяльності в досліджуваному КП «Васильківський ККП» здійснює обліковий підрозділ (бухгалтерія), до функцій якого належать: контроль за економним використанням трудових, матеріальних, фінансово-економічних ресурсів; організація обліку основних засобів, грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, вчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій пов'язаних з їх рухом, облік витрат, доходів, реалізації робіт, послуг.

2. На методику формування тарифів послуги водопостачання в найбільшій мірі впливають такі чинники як: організаційна структура виробництва і управління; методика формування калькуляційних статей собівартості продукції; методика розподілу витрат.

3. Грошові надходження від надання послуг на дослідженому підприємстві спрямовуються на покриття витрат, пов'язаних з їх організацією та наданням.

4. Особливістю комунального господарства є те, що окремим верствам населення надаються знижки за плату послуг (субсидій, пільг). У бухгалтерському обліку дохід від фінансування субсидій, пільг населенню та нарахованих дотацій збільшується в момент нарахування підприємством дебіторської заборгованості бюджету за звітний період.

5. В діяльності КП «Васильківський ККП» мають місце господарські операції з відображення в бухгалтерському обліку доходу від цільового фінансування коштів з бюджету у вигляді субсидії і пільг окремим категоріям громадян з оплати послуг тепlopостачання, дотації, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів на реалізацію певних заходів (охорона природи, капітальні інвестиції) та інших цільових внесків юридичних та фізичних осіб.

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ КОМУНАЛЬНИХ ПОСЛУГ

#### **3.1 Аудит і внутрішній контроль як механізми управління комунальним господарством**

Зробити комунальне підприємство потенційно більш рентабельним, конкурентним, а головне – відкритим для громадськості, здатна лише зміна підходів до управління діяльністю КП, підняття управління цими підприємствами на більш високий професійний рівень шляхом створення наглядових рад [15].

Із набуттям чинності з 01.10.2018 р. Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [16], яким приведено у відповідність із законодавством Євросоюзу (Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту ЄС 537/2014) норми національного законодавства України у сфері аудиторської діяльності, до повноважень наглядових рад було додано нові функції. Крім того, з'явилася вимога щодо обов'язковості створення наглядових органів для підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Так, згідно ст. 34 Закону, великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган.

Аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, або орган (підрозділ), на який покладено наглядові функції, має забезпечити:

- інформування загальних зборів акціонерів (учасників) або іншого вищого органу управління відповідно до законодавства, органу управління або наглядового органу підприємства про результати

обов'язкового аудиту фінансової звітності;

- моніторинг процесу складання фінансової звітності та надання рекомендацій і пропозицій щодо забезпечення достовірності інформації;

- оцінку ефективності систем внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту) та управління ризиками підприємства;

- моніторинг виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

- оцінку незалежності суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту;

- проведення прозорого конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності та обґрунтування рекомендацій за його результатами.

Фактична ситуація у ряді областей свідчить про проблеми у вирішенні цього питання: незрозуміння депутатами місцевих рад і їх керівниками ролі наглядових рад, формальний підхід до їх утворення на рівні органів місцевого самоврядування, і як наслідок – проведення формального або непроведення аудиту фінансової звітності взагалі.

Всі рішення ці органи щодо використання майна громади, його обліку, контролю й аудиту приймають самостійно, виходячи з принципів автономії.

Наразі Урядом України прийнято Порядок оприлюднення інформації про діяльність державних унітарних підприємств та господарських товариств [17]. На часі розроблення та затвердження критеріїв віднесення державних і комунальних унітарних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій аудиторській перевірці.

Зважаючи на необхідність внесення коригувань до показників (характеристик) категорій підприємств, сформулюємо рекомендації для органів місцевого самоврядування стосовно критеріїв обрання незалежних аудиторів (аудиторських фірм) для проведення обов'язкового аудиту річної фінансової звітності комунальних підприємств (Рис.3.1):

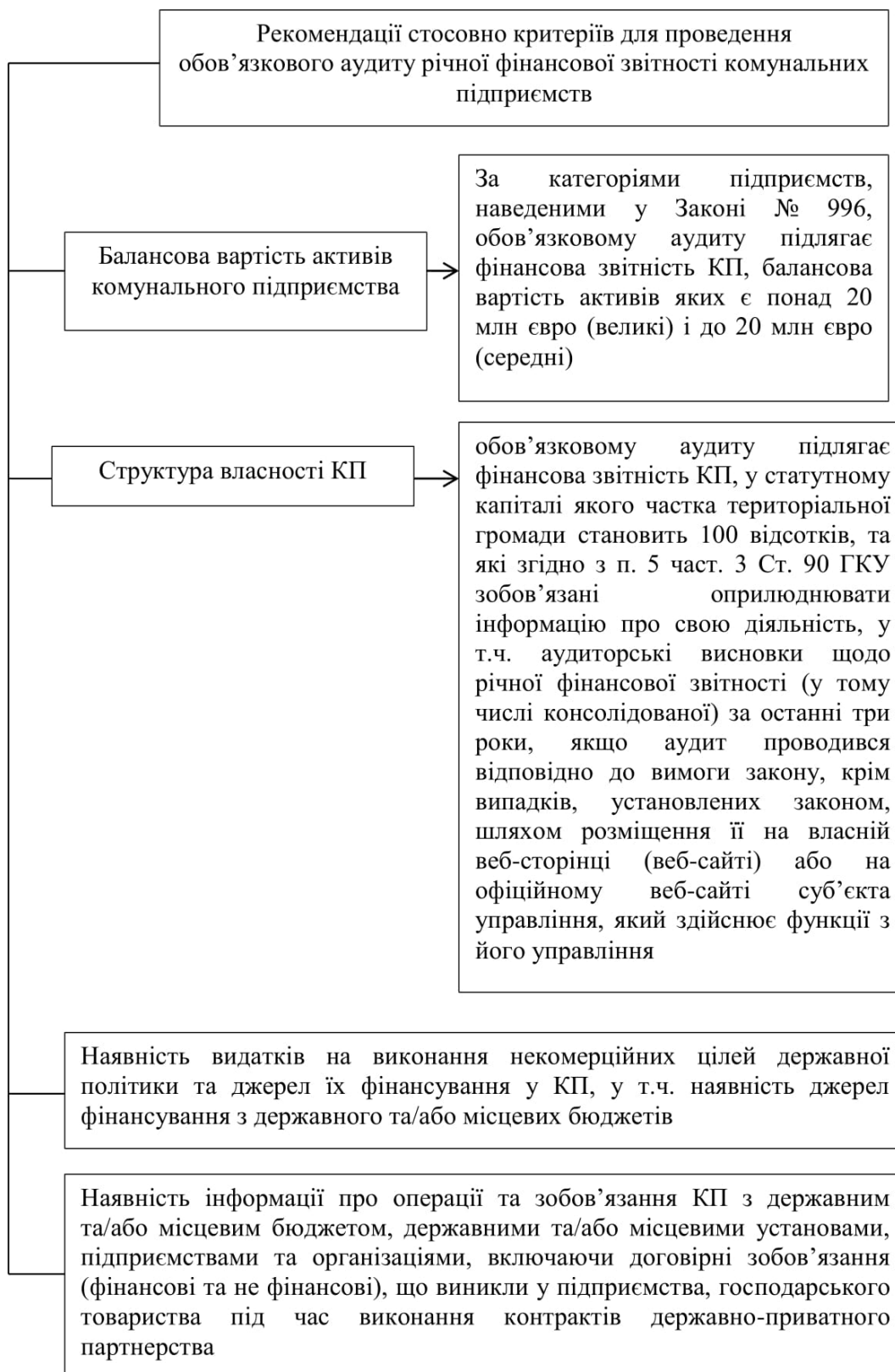


Рис. 3.1. Рекомендації стосовно критеріїв для проведення обов'язкового аудиту річної фінансової звітності комунальних підприємств



Однак, незважаючи на створені законодавчі умови для забезпечення доступу до фінансових і економічних показників діяльності та підвищення ефективності управління комунальним господарством органів місцевого самоврядування, існує низка проблемних питань, які потребують вирішення.

На загальнодержавному ринку потребується забезпечення додаткових умов до підвищення прозорості і ефективності управління комунальними ресурсами, підзвітності і підконтрольності перед населенням територіальних громад.

Низька прибутковість або збитковість комунальних підприємств, неналежний контроль діяльності КП з боку місцевих рад негативно впливає не лише на спроможність цих підприємств бути суспільно корисними, а й на забезпечення реалізації державою її соціальних, регуляторних і контрольних функцій.

Відсутня імплементація міжнародно визнаних стандартів і європейських принципів управління великими корпораціями на КП міст України.

Законодавством не закріплені норма щодо обов'язковості створення наглядових рад для КП і визначення відповідних повноважень щодо цього з боку районних і обласних рад. Наразі така має носити рекомендаційний характер і тільки для КП, які створюються рішенням сесій сільських, селищних та міських рад.

Відсутні критерії віднесення державних і комунальних унітарних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій аудиторській перевірці. Це не сприяє здійсненню системного контролю за виконанням бюджетів в регіонах та ефективним управлінням комунальним майном та проведенню щорічного обов'язкового аудиту фінансової звітності за єдиними підходами.

Функції наглядових рад мають відповідати тим, що визначені у законодавстві про бухгалтерський облік і аудиторську діяльність. Крім того, на сучасному етапі розвитку економіки країни вважаємо за доцільне

врахувати підходи до класифікації підприємств для цілей бухгалтерського обліку, які було подані у Законі [18], для характеристики (показників) КП, в яких доцільно створювати наглядові ради і обирати незалежного аудитора для проведення обов'язкового аудиту річної фінансової звітності.

### **3.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту доходів і витрат комунального підприємства**

Метою аудиту операцій з обліку доходів і витрат операційної діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат та визнання доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку таких витрат та доходів операційної діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації, інших операційних доходів, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України за період, що перевіряється.

Результати проведеного економічного аналізу, які надають аудитори, опираються на інформаційні потреби користувачів. Оскільки зазвичай виділяються дві основні групи користувачів, то і їх вимоги щодо обсягу доступної їм інформації різні. Виокремлюють внутрішніх та зовнішніх користувачів. Внутрішні користувачі (а саме: керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів господарюючого суб'єкта) встановлюють перед системою аудиту цілі щодо діагностики й оцінювання поточного стану та подальших перспектив діяльності, а також результатів та ефективності їх управлінських дій. Потреби внутрішніх користувачів можна поділити на дві групи:

а) це потреби тих, що безпосередньо зацікавлені у результативності роботи господарюючого суб'єкта (тобто власників, акціонерів, кредиторів,

партнерів);

б) потреби тих, що захищають інтереси попередньої групи (а саме: контролюючих органів, аудиторів, профспілкових організацій, мас-медіа тощо) [19].

Метою аудиту обліку витрат і доходів діяльності підприємства, на думку О. В. Наконечного, є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат і доходів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат і доходів підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта [20].

Виходячи із поставленої мети аудиту перед ним впливають ряд завдань). Предметом аудиту операцій з обліку витрат підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Джерела інформації для проведення аудиту та використання прийомів економічного аналізу у ньому підрозділяються на облікові та поза облікові. До облікових джерел відносяться: бухгалтерський облік і звітність; статистичний облік і звітність; оперативний облік і звітність; вибіркові облікові дані. Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать важливим джерелом аналізу. Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності. Вибіркові облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства.

Проте головним джерелом інформації при аудиті і аналізі витрат і доходів операційної діяльності є бухгалтерський облік. Використання даних бухгалтерського обліку додає аналітичним висновкам документальну

обґрунтованість. Разом із тим вимоги аналізу витрат підприємства враховуються при розробці системи показників, що підлягають обліку, форм звітності і первинних документів.

Позаоблікова інформація, що є джерелом для проведення аудиту, міститься у: матеріалах попереднього внутрішнього та зовнішнього аудиту; матеріалах лабораторного контролю (зокрема якості продукції); матеріалах перевірок державною фіскальною службою; матеріалах виробничих нарад; матеріалах та протоколах зборів трудових колективів; матеріалах доступних засобів масової інформації; матеріалах, які отримані в результаті особистих контактів аудитора із виконавцями; також інформація, одержана від споживачів продукції.

Документування операцій з обліку витрат і доходів операційної діяльності досліджуваного підприємства КП «Васильківський ККП» проводиться безперервно. Для цього використовується чимало первинних та зведених документів, які слугуватимуть джерелами облікової інформації для проведення аудиту та економічного аналізу (рис. 3.2):

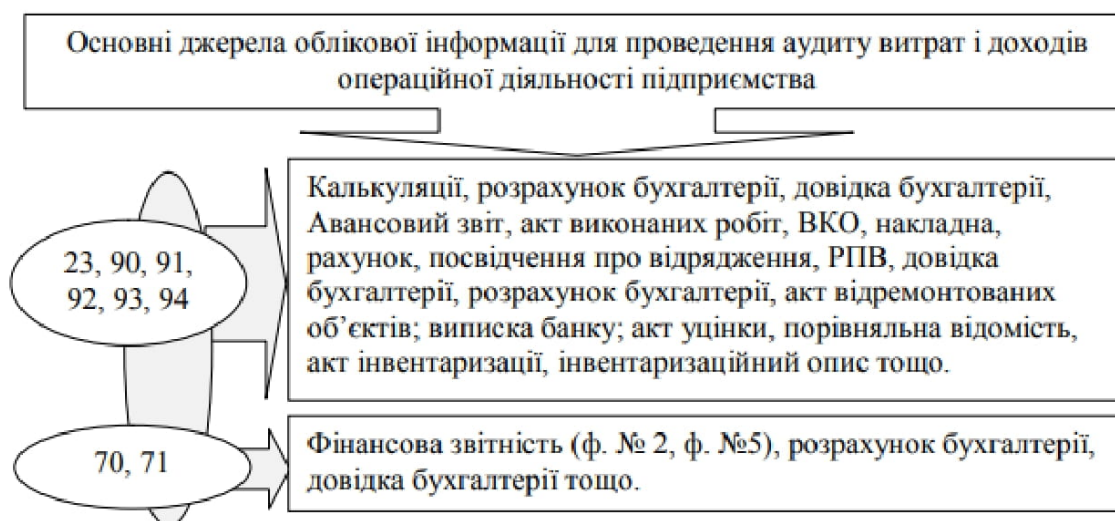


Рис. 3.2. Джерела облікової інформації для проведення аудиту

Отже, організація і методика аудиту витрат і доходів від операційної діяльності визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора, що є досить актуальним, адже інформація про

витрати і доходи операційної діяльності є основою самого аудиторського процесу. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації і класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва.

### **3.3 Методика проведення аудиту доходів та витрат від реалізації комунальних послуг**

На КП «Васильківський ККП» розроблені Наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції працівників бухгалтерії та інші документи, що регламентують питання ведення обліку на підприємстві в цілому, так і операційних витрат та доходів зокрема.

Основними методами, які необхідно використовувати при аудиті витрат і доходів діяльності є: опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

У процесі опитування аудитор повинні:

- мати змогу з'ясувати облікову політику КП «Васильківський ККП» відносно необоротних активів, методів нарахування амортизації і постійність їх застосування;
- встановити, що змін облікової політики і методів нарахування амортизації на протязі звітного періоду не було;
- дослідити наявність необхідних пояснень у Ф. № 5 – примітках до річної фінансової звітності.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу отримати загальне уявлення про організацію обліку витрат і доходів діяльності на даному підприємстві. Під час фактичної перевірки варто застосовувати тестові питання, відповіді на які допоможуть встановити правомірність відображення в обліку витрат та доходів операційної діяльності. На етапі основного аудиту проводиться вже безпосередня документальна перевірка. Проте, перед тим, як перейти до основного –

операцій з обліку витрат діяльності і доходу діяльності, необхідно вивчити наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат і доходів діяльності підприємства.

Аудит операцій з обліку витрат і доходів діяльності рекомендується проводити наступним чином у такому порядку:

1. Перевірка Звіту про фінансові результати (Ф. №2 Звіту про сукупний дохід).

2. Визначення суттєвості окремих груп доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а саме – суму доходу, питома вага в загальному обсязі доходів, встановлення суттєвості:

- рах. 70 «Дохід від реалізації» із відповідними субрахунками;

- рах. 71 «Інший операційний дохід» із відповідними субрахунками.

3. Перевірка доходу від реалізації готової продукції (субрахунок 701), доходу від реалізації товарів (субрахунок 702), доходу від реалізації робіт (послуг) (субрахунок 703), інший операційний дохід (рахунок 71) за планом.

4. Перевірка дотримання умов визнання витрат і доходів діяльності підприємства.

5. Перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг). При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно вимог П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Тобто, здійснюючи перевірку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно, передусім, дослідити правильність включення витрат до собівартості.

При аудиті витрат, що формують собівартість виготовленої продукції, тобто аудиту виробничої діяльності, необхідно встановити:

1) обґрунтованість об'єктів і номенклатури статей витрат;

2) правильність документального оформлення операцій з обліку витрат і оприбуткування готової продукції;

3) достовірність обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції;

4) достовірність формування, розподілу та відображення в обліку загальновиробничих витрат;

5) повноту оприбуткування продукції та правильність відображення в обліку.

У процесі перевірки витрат виробництва на промисловому підприємстві особливу увагу необхідно приділити наступним основним показникам:

- наявність віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції сум, які не мають прямого відношення до собівартості;

- правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції;

- віднесення на собівартість позавиробничих витрат.

При аудиті витрат на виробництво встановлюється наявність калькуляцій (планових і звітних). Необхідно перевірити правильність складання звітів по собівартості продукції, записи в бухгалтерських документах для виявлення необґрунтованих списань різних витрат на виробництво. Крім того, звітні калькуляції підприємства звіряють з первинними документами та записами в облікових регістрах. При проведенні перевірки аудитором потрібно перевірити дотримання встановленого порядку обліку і калькулювання собівартості продукції за окремими виробами.



### *Висновки до розділу 3*

Дослідження аудиту доходів і витрат від реалізації комунальних послуг дозволило зробити наступні висновки:

1. Кожен аудит операційної діяльності комунального підприємства закінчується остаточним висновком. Аудитор повинен визначити, чи інформація, що міститься у фінансовій звітності щодо витрат та доходів від операційної діяльності, у всіх суттєвих аспектах стосується нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік, складання та подання фінансової звітності та фактичну діяльність підприємства.

2. Було встановлено, що у КП «Васильківський ККП» не організовано систему внутрішнього аудиту та залучаються зовнішні аудитори. Але брак ресурсів не повинен перешкоджати впровадженню системи внутрішнього аудиту комунального підприємства, оскільки це підвищує інтерес держави та місцевих органів влади на такі підприємства і допускає обмеження підприємництва ризик. Організація системи внутрішнього аудиту на комунальному підприємстві виявить резерви щодо збільшення ефективності роботи підприємства, зменшить власні витрати та збільшить прибуток.

3. На КП «Васильківський ККП» розроблені Наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції працівників бухгалтерії та інші документи, що регламентують питання ведення обліку на підприємстві в цілому, так і операційних витрат та доходів зокрема. При організації аудиту доходів та витрат від реалізації комунальних послуг, основними методами є: опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.



## ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення основ обліку та аудиту доходів та витрат від реалізації комунальних послуг. У результаті дослідження отримано наукові результати теоретичного та практичного спрямування, зокрема:

1. КП «Васильківський ККП» як суб'єкт господарювання, що виконує чимало соціальних функцій, за своєю внутрішньою структурою являє собою складний господарський механізм. Реалізація покладених на нього завдань можлива лише за умов постійних зв'язків між структурними підрозділами та добре налагодженої системи управління. Важливу роль у зазначеному механізмі відіграє обліковий процес, який у результаті процесу обробки облікової інформації забезпечує керівництво установи інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень.

2. На комунальному підприємстві КП «Васильківський ККП» питання організації бухгалтерського обліку перебувають у віданні головного бухгалтера. В окремих випадках керівник бухгалтерського підрозділу може передавати зазначені функції заступникові. Заступником головного бухгалтера у КП «Васильківський ККП» є провідний бухгалтер. Також, головний бухгалтер призначається та звільняється з посади керівником установи. У своїй роботі як керівник одного зі структурних підрозділів установи він підпорядковується керівникові водоканалу. Права та обов'язки головного бухгалтера регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також посадовою інструкцією.

3. Для надання нормативно-правового статусу облікову політику КП «Васильківський ККП» формують у вигляді наказу. Проект наказу з додатками та розрахунками складає головний бухгалтер та подає на підпис керівнику підприємства. Наказ про облікову політику набуває чинності з 1 січня щороку і є обов'язковим для виконання всіма працівниками та службами установи. Наказ може діяти декілька років, однак при уточненні окремих положень (у зв'язку зі зміною ліміту розрахунків готівкою, внесення

змін до законодавчих й нормативних документів чи інших важливих факторів) до нього можуть бути внесені зміни. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії наказу про встановлення та зміни облікової політики.

4. Організацію бухгалтерського обліку господарської діяльності в досліджуваному КП «Васильківський ККП» здійснює обліковий підрозділ (бухгалтерія), до функцій якого належать: контроль за економним використанням трудових, матеріальних, фінансово-економічних ресурсів; організація обліку основних засобів, грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, вчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій пов'язаних з їх рухом, облік витрат, доходів, реалізації робіт, послуг.

5. На методику формування тарифів послуги водопостачання в найбільшій мірі впливають такі чинники як: організаційна структура виробництва і управління; методика формування калькуляційних статей собівартості продукції; методика розподілу витрат.

6. Грошові надходження від надання послуг на дослідженому підприємстві спрямовуються на покриття витрат, пов'язаних з їх організацією та наданням.

7. Особливістю комунального господарства є те, що окремим верствам населення надаються знижки за плату послуг (субсидій, пільг). У бухгалтерському обліку дохід від фінансування субсидій, пільг населенню та нарахованих дотацій збільшується в момент нарахування підприємством дебіторської заборгованості бюджету за звітний період.

8. В діяльності КП «Васильківський ККП» мають місце господарські операції з відображення в бухгалтерському обліку доходу від цільового фінансування коштів з бюджету у вигляді субсидії і пільг окремим категоріям громадян з оплати послуг теплопостачання, дотації, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів на реалізацію певних заходів (охорона

природи, капітальні інвестиції) та інших цільових внесків юридичних та фізичних осіб.

9. Кожен аудит операційної діяльності комунального підприємства закінчується остаточним висновком. Аудитор повинен визначити, чи інформація, що міститься у фінансовій звітності щодо витрат та доходів від операційної діяльності, у всіх суттєвих аспектах стосується нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік, складання та подання фінансової звітності та фактичну діяльність підприємства.

10. Було встановлено, що у КП «Васильківський ККП» не організовано систему внутрішнього аудиту та залучаються зовнішні аудитори. Але брак ресурсів не повинен перешкоджати впровадженню системи внутрішнього аудиту комунального підприємства, оскільки це підвищує інтерес держави та місцевих органів влади на такі підприємства і допускає обмеження підприємництва ризик. Організація системи внутрішнього аудиту на комунальному підприємстві виявить резерви щодо збільшення ефективності роботи підприємства, зменшить власні витрати та збільшить прибуток.

11. На КП «Васильківський ККП» розроблені Наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції працівників бухгалтерії та інші документи, що регламентують питання ведення обліку на підприємстві в цілому, так і операційних витрат та доходів зокрема. При організації аудиту доходів та витрат від реалізації комунальних послуг, основними методами є: опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Муравський В. Облік і контроль отриманих комунальних послуг з використанням автоматизованих лічильників енергоресурсів. Бухгалтерський облік і аудит, 2015, 7: 17-25.
2. Карпишин Н. Формування доходів місцевого бюджету від оренди та приватизації комунального майна. Світ фінансів. 2014. Вип. 2. С. 118-125
3. Сисюк С. Облік орендних операцій з комунальним майном. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2011. № 1 (55). С. 147-149.
4. Багацький, В. О., et al. Система обліку та контролю комунальних послуг з точки зору споживача. Вісник Вінницького політехнічного інституту, 2005, 73-78.
5. Вишняк, І. О. Комерційний облік у сфері надання комунальних послуг. Держава та регіони. Серія: Державне управління, 2014, 4: 19-25.
6. Споживання послуг – що це таке? Дебет – Кредит. 2014. № 47. С.25-29.
7. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник. К.: КНЕУ, 2006. 483 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 28.05.2021)
9. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.08.1993 № 611 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/611-93-%D0%BF> (дата звернення: 28.05.2021)
10. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ; Мінфін України від 02.09.2014 № 879 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14> (дата звернення: 28.05.2021)

11. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : Наказ; Мінфін України від 08.09.2017 № 755 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1416-17> (дата звернення: 28.05.2021)

12. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99> (дата звернення: 28.05.2021)

13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 31.12.1999 № 318 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 28.05.2021)

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 29.11.1999 № 290 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99> (дата звернення: 28.05.2021)

15. Аудит і внутрішній контроль в органах місцевого самоврядування як механізми управління комунальним господарством. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/regionalniy-rozvitok/audit-i-vnutrishniy-kontrol-v-organakh-miscevogo> (дата звернення: 28.05.2021)

16. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19> (дата звернення: 30.05.2021)

17. Про затвердження Порядку оприлюднення інформації про діяльність державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі, а також господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави в яких

становить 100 відсотків : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 09.11.2016 № 1067 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1067-2016-%D0%BF> (дата звернення: 30.05.2021)

18. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Угода; Україна від 27.06.2014 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/go/984\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/go/984_011) (дата звернення: 30.05.2021)

19. Ларина А. А. Методические основы применения циклического подхода при составлении программы аудита. URL: <http://www.uchet.rsue.ru/4-2011.pdf#page=44> (дата звернення: 30.05.2021)

20. Наконечний О. В. Методика аудиту витрат видів діяльності. Вісник аудитора. 2007. № 5. С. 10–16.