

Міністерство освіти і науки України  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
Економічний факультет  
Кафедра економіки підприємства

Кваліфікаційна праця  
на правах рукопису

## **ДИПЛОМНА РОБОТА**

**здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти**

на тему:

**«Організація обліку та контроль послуг, що надаються комунальними підприємствами»**

Виконав: **Семенець Андрій Іванович**

студент заочної форми навчання

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

Д.е.н., професор Мазур Н.А.

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,

протокол №\_\_\_ від «\_\_\_»\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

м. Кам'янець-Подільський, 2020 рік

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДАННЯ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ .....	8
1.1. Поняття і суть послуги як економіко-правової категорії .....	8
1.2. Методичні підходи до формування інформації про витрати щодо надання послуг .....	14
1.3. Обліковий аспект розрахунків за надані послуги.....	22
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НАДАННЯ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ КОМУНАЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ.....	28
2.1. Економічна характеристика комунального підприємства «Слобідсько-Кульчієвецьке» .....	28
2.2. Стан та шляхи вдосконалення організації обліку витрат на надання платних послуг та формування їх собівартості.....	35
2.3. Стан організації розрахунків за надані послуги комунальним підприємством та їх вдосконалення.....	55
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ЗА ФОРМУВАННЯМ ВАРТОСТІ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА НИМИ .....	68
3.1. Контроль операцій з формування витрат по наданню платних послуг .....	68
3.2. Порядок контролю реалізації платних послуг та розрахунків за них.....	76
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ.....	93

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

КНП – комунальне неприбуткове підприємство

КП – комунальне підприємство

МВО – матеріально-відповідальна особа

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети

НП(С)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПДВ – податок на додану вартість

ПЕОМ – персональна електронно-обчислювальна машина

ПП – прізвище, ім'я, по-батькові

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ЦПХ – цивільно-правовий характер

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В економіці України, що розвивається в загальносвітовому руслі в напрямку постіндустріальної ери, спостерігається стрімкий розвиток сфери послуг, що проявляється у зростанні їх частки у валовому внутрішньому продукті та збільшенні зайнятих осіб у даній сфері. Таким чином, сфера послуг відіграє роль одного з найважливіших секторів національного господарства, а її розвиток є пріоритетним для економіки країни.

Для забезпечення добробуту населення важливе значення має обсяг і якість наданих різного роду комунальних послуг. Що, в свою чергу, залежить від ефективного функціонування підприємства, яке їх надає на ринку. Важливим напрямом підвищення ефективності функціонування такого суб'єкта господарювання є удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення контролю за його витратами та станом розрахунків за надані послуги.

Завдяки належній організації обліку та контролю досягається зниження рівня витрат та їх ефективність, покращується процес управління заборгованістю споживачів послуг, скорочується час на опрацювання інформації для підвищення оперативності формування облікових даних, необхідних для контролю й прийняття управлінських рішень. Це підвищує можливості своєчасного реагування на негативні явища, що виникають при здійсненні господарських операцій та процесів.

Дослідження різних аспектів сфери послуг знайшли своє відображення в роботах вітчизняних і закордонних учених: Калачова І. [25], Котлер Ф. [29], Любіцева О. [35], Рендер Б. [71], Резнікова В. [64], Стаханов В. [69] та інші. У той же час, питання щодо сутності поняття «послуга» залишаються дискусійними і недостатньо дослідженими.

Проблеми, пов'язані з обліком і формуванням собівартості досліджували у своїх працях такі економісти як Дерій В. [18], Кулинич М. [33], Пилипенко

А. [45], Череп А. [75], Яругова А. [77] та інші. Проте проблема побудови цілісної системи обліку, формування собівартості послуг залишається відкритою.

У розробку питань теорії та методології обліку розрахункових операцій, в тому числі за надані послуги, вагомий внесок зробили вчені: Безклубий І. [3], Бондаренко О. [7], Власова І. [12], Горбачова О. [15], Жарнікова В. [24] та інші.

Низка зазначених невирішених проблем обліку і контролю надання послуг і зумовлюють необхідність подальших досліджень.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Результати дипломної роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства економічного факультету за темою «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955, термін дії 2019-2024 рр.

**Метою** дослідження є розробка пропозицій щодо удосконалення організації обліку та контролю процесу надання послуг комунальним підприємством за результатами теоретичних досліджень та критичного аналізу існуючої практики обліку.

Для досягнення визначеної мети в процесі проведення дослідження були поставлені й вирішені такі завдання:

- уточнити економіко-правову сіть категорії «послуга»;
- проаналізувати методичні підходи щодо формування витрат при наданні послуг;
- дослідити обліковий аспект розрахунків за надані послуги;
- провести аналіз економічних показників діяльності досліджуваного підприємства;
- дослідити загальний стан організації облікового процесу на підприємстві;
- проаналізувати діючий порядок організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку формування витрат з надання послуг та окреслити

можливі шляхи його вдосконалення;

- проаналізувати діючий порядок організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку розрахунків за надані послуги та внести пропозиції щодо їх вдосконалення;

- дослідити процес контролю за формуванням витрат з надання послуг на підприємстві;

- дослідити процес контролю за станом розрахунків із споживачами наданих послуг.

**Об'єктом** дослідження є господарська діяльність комунального підприємства в частині операцій пов'язаних з обліком та контролем формування витрат на надання послуг та стану розрахунків з споживачами цих послуг.

**Предметом** дослідження є комплекс теоретичних, методичних і організаційних засад обліку та контролю наданих послуг комунальним підприємством з вивозу побутових та інших відходів.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано структурний та порівняльний аналіз (проведення аналізу показників фінансово-господарської діяльності за досліджуваній період), системний підхід (дослідження стану обліку надання послуг як цілісної системи), економічного аналізу (вивчення фінансового стану комунального підприємства), статистично-аналітичний (проведення економічних розрахунків), а також абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, узагальнення, що дало можливість вирішити поставлені завдання.

Теоретичною та інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, що регламентують як загальний порядок обліку та контролю на підприємстві так і окремих його ділянок, які пов'язані з відображенням процесу надання послуг та розрахунків за них, наукові статті, монографії, матеріали досліджень, проведених за участю автора, фінансова, бухгалтерська та статистична звітність комунального підприємства, а також дані первинних

документів та реєстрів обліку комунального підприємства в частині відображення процесу надання послуг та розрахунків і їх споживачами.

**Елементи наукової новизни** одержаних результатів:

уточнено:

- поняття «послуга» як економіко-правової категорії;
- облікову суть розрахунків за надані послуги.

**Апробація результатів дослідження.** Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на VIII науково-практичній конференції студентів та молодих вчених «Сталий розвиток України: проблеми та перспективи» - тема доповіді «Трактування основних понять при організації обліку розрахунків за надані послуги», а також на науковій конференції студентів і магістрантів за підсумками НДР у 2019-2020 навчальному році проведеної в КПНУ імені Івана Огієнка – тема доповіді «Особливості обліку розрахунків за надані послуги».

**Публікації.** Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «Трактування основних понять при організації обліку розрахунків за надані послуги» - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а. [66]

**Структура та обсяг роботи.** Загальний обсяг роботи 84 стор. В дипломній роботі розміщено 24 таблиці на 24 стор., 15 рисунків на 15 стор., 8 додатків на 17 стор. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел на 8 стор., який містить 77 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДАННЯ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ

#### 1.1. Поняття і суть послуги як економіко-правової категорії

На сучасному етапі розвитку суспільства спостерігається помітний ріст добробуту населення, що призводить до зміни споживчих пріоритетів і як наслідок спостерігається різке зростання ролі послуг в системі потреб населення. До такого стану речей призводить з одного боку розвиток технологій матеріального виробництва і як наслідок скорочення зайнятості осіб в даній сфері, а з другого боку підвищується якість і рівень життя населення, що потребує задоволення забезпечення зростаючих потреб в різних сферах, в тому числі і в створенні належних соціально-побутових умов.

Протягом останніх років Україна перебуває у стані реформування усіх сфер суспільного життя, включаючи і сферу соціально-побутових послуг.

Виникає необхідність осмислення і уточнення сутності поняття «послуга» як економічної, а також і юридичної категорії для виявлення специфіки її функціонування, належної організації обліку в даній сфері діяльності.

Виникнення послуги як економічної категорії і як виду діяльності пов'язано з періодом, коли людина почала обмінюватися результатами праці, коли склались виробничі відносини. Незважаючи на те, що в економічній літературі склалося певне установлене уявлення про сферу послуг, досі не вироблено загальноприйнятого визначення поняття «послуги». Така ситуація впливає з того, що послугу можна розглядати під різними кутами:

- як економічну категорію;
- як вид діяльності;
- як сферу;
- як грошовий потік [67].

Термін «послуга» був уперше введений Ж.Б. Сеєм у 1803 році [5].



До сьогодні триває дискусія щодо сутності «послуги» як економічної та правової категорії. При цьому думки вчених досить суттєво різняться.

Так, за визначенням Ф. Котлера, «послуги – це об'єкти продажу у вигляді дій, вигод або задоволення» [29, с.638]. Далі характеризуючи «послугу» він відзначає, що це будь-яка діяльність або вигода від неї яку одна сторона договору пропонує іншій і при цьому є невідчутною і відсутнім є перехід права власності на готовий продукт. При цьому виробництво послуг може бути, а може і не бути пов'язане з товаром у його матеріальному вигляді [30]. Це є досить широка характеристика «послуги» і автор зазначає, що «послуга» в порівнянні із звичайними товарами має певні особливості, до яких відносить:

- невідчутність;
- невіддільність;
- непостійність;
- недовговічність;
- відсутність права власності [30, с. 820-828].

Невідчутність послуги означає, що її не можна продемонструвати споживачу, її неможливо оцінити за допомогою органів відчуття, які властиві людині. Відсутність відчутних характеристик послуги до початку її купівлі-продажу створює певні проблеми як для продавця, так і покупця. Перший зобов'язаний переконати покупця в необхідності придбання цієї послуги, пояснити, за що він платить гроші, а другий має оцінити корисність послуги, хоча деякі види послуг буває важко оцінити не лише до придбання, а й після нього.

Невіддільність означає, що створення, продаж і споживання послуги відбуваються одночасно, й усі ці стадії її життя як певного продукту є нерозривно пов'язаними. Оскільки, процеси виробництва і споживання послуги відбуваються одночасно, продавці можуть мати певні проблеми при стрімкому зростанні попиту на послугу.

Непостійність послуги означає, те що її якість залежить від того, хто її

надає, а також від того, коли вона надається. Якість надання послуги та її реалізація в значній мірі залежить від персоналу.

Недовговічність означає, що послугу не можливо зберегти з метою продажу чи використання в майбутньому. Недовговічність послуги виникає в результаті того, що її не можливо використати без продавця, її не можливо використати повторно без придбання її знову.

Відсутність права власності означає, що споживач послуги має доступ до неї тільки протягом обмеженого періоду часу, протягом якого саме цю послугу використовує споживач. Тобто споживач послуги володіє тільки результатом, корисним ефектом, який виникає від використання послуги.

Гаврилишин С. В. Визначає послугу як особливу споживчу вартість процесу праці, виражену в корисному ефекті, що задовольняє потреби людини, колективу й суспільства [23].

Тобто можемо говорити про те, що дані автори [30, 23] розглядають послугу як певне благо, користь чи певну вигоду.

Інша група дослідників розглядає «послугу» як якусь дію чи діяльність. Зокрема до таких точок зору належать наступні.

Л.П. Хмелевська визначає послугу товаром, специфіка якого виявляється у фізичній неосяжності, невіддільності від свого джерела, у неможливості накопичення та зберігання, в індивідуальності та плинності якісних характеристик, у відсутності речового змісту. І при цьому наводить наступне визначення: «Послуга – це діяльність, яка виконана для задоволення чийось потреб, господарчих або інших зручностей, що надаються будь-кому» [72, с. 32].

І.В. Калачова визначає послугу: «як результати економічної діяльності, які не набувають матеріально-речової форми і задовольняють певні потреби – особисті, колективні, суспільні» [25, с. 24].

Стаханов В.Н. визначає послугу як: «продукт праці, корисний ефект якого виступає не у формі предмету, а у формі діяльності, яка направлена на предмет або на людину» [69, с. 9].

На погляд Любіцевої О.О., яка зазначає, що послуга є ніщо інше як цілеспрямована діяльність, результати якої є прояв у корисному ефекті [35].

Л.В. Ткаченко пропонує наступне визначення послуги: «це результат корисної діяльності, яка змінює стан обличчя або товару, які представляють економічні суб'єкти один одному за попередньою згодою» [70, с. 8].

Досить глибокий аналіз концепцій сутності категорії «послуга» зробила Резнікова В.В., яка виділила сім концепцій [64], які можна узагальнити у вигляді схеми (рис.1.1).

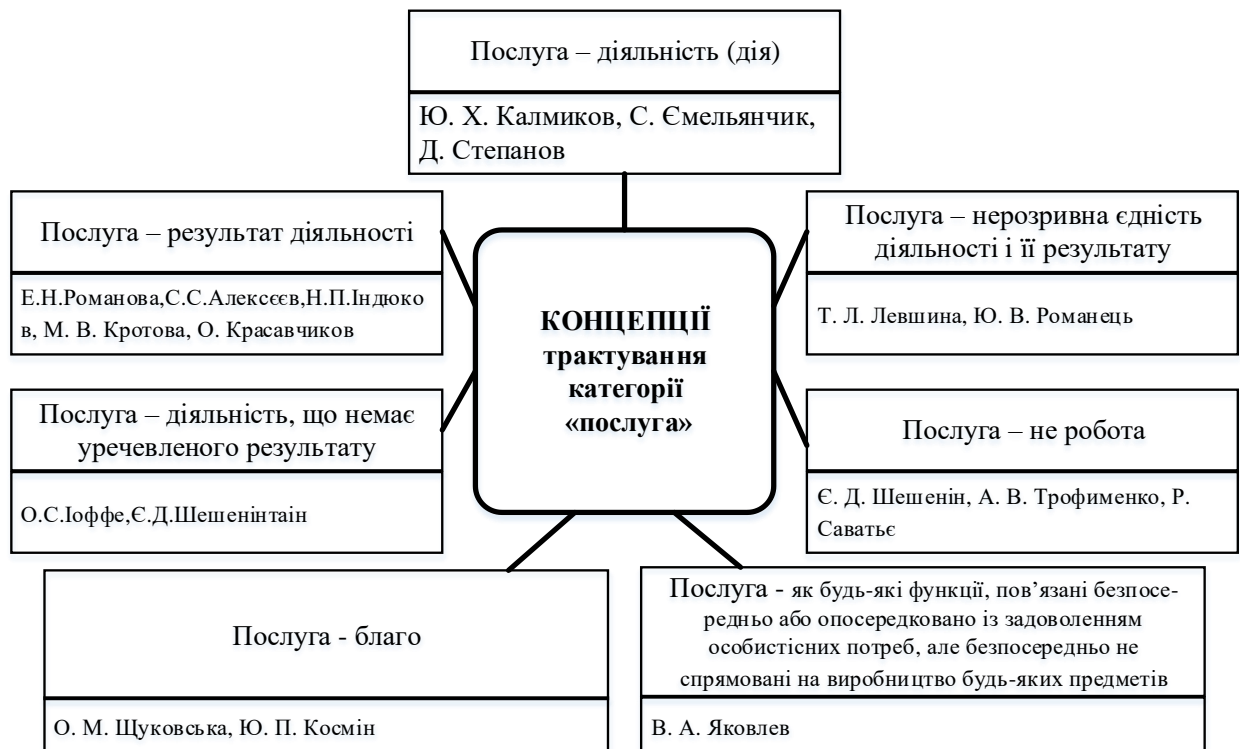


Рис.1.1. Концепції трактування категорії «послуга» за В.В. Резнікова  
Джерело: сформовано автором на основі даних [64]

Проте, всі ці концепції так чи інакше можна звести до основних двох підходів:

- послуга є дією або діяльністю;
- послуга є благом.

Як нема єдності в трактуванні послуги в науковій літературі так немає єдиного трактування послуги і в вітчизняному законодавстві.

Так поняття «послуга» в українському праві має досить розмиті межі, тлумачиться вченими і практиками по-різному і має безліч смислових відтінків.

Стаття 177 ЦК України закріплює послуги в якості об'єкта цивільних прав [73]. Однак, на відміну від інших об'єктів (наприклад, речей, інформації) не містить їх легального визначення.

За таких обставин для найбільш чіткого визначення сутності категорії «послуга» доречно розглянути відмінності між продуктом і послугою (рис.1.2).



Рис.1.2. Порівняльна характеристика продукту і послуги

Джерело: побудовано автором на основі даних [71, 1, 19]

Можна говорити про те, що послуга повинна містити наступні компоненти:

- потреба;
- мета;
- мотив діяльності;
- сам процес діяльності;
- предмет, на який вона націлена;
- засоби, спрямовані на досягнення мети;
- результат діяльності.

До послуг відносять, як правило, всі види корисної діяльності, які не створюють матеріальних цінностей. Головним критерієм віднесення тієї чи іншої діяльності до сфери послуг визначають нематеріальний характер виробленого продукту. Послуга існує тільки в процесі її здійснення.

Послуга, як і будь-який інший продукт може бути об'єктом купівлі-продажу, купується на основі вільного вибору, має споживчу вартість, що підтверджує її товарну сутність, невіддільність від категорії товару. При цьому продається не сам результат, а діяльність, яка до нього привела.

Окремо слід зазначити, що послуги створюють умови для нормального або більш ефективного функціонування всіх учасників ринку, забезпечуючи повсякденний комфорт, підвищуючи якість життя в суспільстві, сприяючи збільшенню вільного часу та звільненню основних видів діяльності від виконання функцій обслуговування виробництва та забезпечуючи його нормальне функціонування. Тобто, можна стверджувати, що послуги мають інфраструктурний характер.

Таким чином ми прийшли до висновку, що послуга є економічною діяльністю, в результаті якої утворюються блага які є специфічним товаром інфраструктурного характеру, який є невідчутний і не тягне за собою права власності на кінцевий продукт, і який спрямовано на забезпеченням ефективного функціонування учасників ринку.

## **1.2. Методичні підходи до формування інформації про витрати щодо надання послуг**

Організаційно-правовою базою формування витрат підприємства і визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) є нормативні документи законодавчої та виконавчої влади держави, зокрема: Закони України «Про підприємництво» [61], «Про господарські товариства» [52], «Про оплату праці» [60], «Про фінансовий облік та фінансову звітність в Україні» [50], Податковий кодекс України [47], Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [41]; галузеві методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) та інші.

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати є загальноекономічною категорією, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними розуміють «витрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат зумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів [75].

Бухгалтерськими називають витрати, які враховують фактичні грошові витрати факторів виробництва. Іншими словами, бухгалтерські витрати включають лише явні витрати, у формі платежів за ресурси (сировина, паливо, транспортні послуги, енергія і ін.) [41].

Бухгалтерські витрати є для керівника підприємства вагомим інформацією, проте значна частина управлінських рішень базується саме на економічних витратах.

Економічні витрати відрізняються від бухгалтерських тим, що вони включають вартість послуг факторів виробництва, які є власністю фірми (неявні витрати): праця підприємця-власника, відсоток за вкладений ним капітал. Крім того, до неявних витрат відноситься також «нормальний прибуток», необхідний для того, щоб підприємство успішно функціонувало.

Рівень витрат на надання послуг є одним з основних оціночних показників рентабельності його функціонування, що характеризує ступінь використання виробничих ресурсів, ефективність виробничого процесу і системи управління в цілому. Дж. Шанк і В.Говіндараджан підкреслюють: «Глибоке розуміння структури витрат будь-якої компанії може значно просунути її при пошуку шляхів досягнення стійкої конкурентної переваги» [20, с. 14].

На даний час собівартість є основним критерієм, як для визначення ціни послуги, так і для розробки стратегії діяльності підприємства.

Інформація про витрати формується в рамках фінансового обліку, втім для прийняття тактичних і стратегічних рішень її недостатньо. Варто враховувати галузеву специфіку підприємства, що припускає використання конкретних уніфікованих форм документів і спеціальних облікових реєстрів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності вимагає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [41].

Відповідно до П(С)БО під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено. Це відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і

витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, вони відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому їх було здійснено [40].

Нормами П(С)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства (рис. 1.1).



Рис. 1.3. Умови визнання витрат

*Джерело: побудовано автором на основі даних [41]*

Так, витрати визнаються за таких умов:

Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів.

Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства.



Можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів і документально підтверджена.

Витрати підприємства відрізняються за складом, економічним призначенням, залежністю від обсягів виробництва тощо.

Проблема обліку витрат на виробництво турбує науковців з часів А. Сміта та Д. Рікардо. Економісти всього світу з метою більш детального і глибокого пізнання суті витрат досліджують і вносять свої пропозиції щодо удосконалення класифікації витрат. А. Яругова вважає, що класифікація витрат зумовлюється різними варіантами їх обліку, що, в свою чергу, позначається на організації й управлінні виробництвом [77, с. 58].

К.Друрі виділяє три напрями класифікації витрат залежно від обраного методу обліку витрат виробництва:

- визначення собівартості виготовленої продукції і одержання прибутку;
- прийняття рішень і планування;
- здійснення контролю і регулювання [22, с. 40].

У П(С)БО 16 «Витрати» витрати класифікують за цілим рядом різних ознак [41]:

- видами діяльності: витрати звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової) та витрати надзвичайної діяльності;
- способом перенесення вартості на собівартість продукції виділяють прямі та непрямі витрати;
- ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні витрати;
- статтями витрат: перелік статей витрат встановлюється підприємством самостійно;
- елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

У методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [39] витрати класифікуються за ознаками, наведеними в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

### Класифікація витрат на виробництво

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Групи витрат
1	2	3
1	За центрами відповідальності (місцями виникнення витрат)	витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2	За видами продукції, робіт, послуг	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію
3	За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноеlementні, комплексні
4	За видами витрат	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5	За способом перенесення вартості на продукцію	витрати прямі, непрямі
6	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	витрати змінні, постійні
7	За календарними періодами	витрати поточні, довгострокові, одноразові
8	За доцільністю використання	витрати продуктивні, непродуктивні
9	За відношенням до собівартості продукції	витрати на продукцію, витрати періоду

*Джерело: сформовано автором на основі даних [54]*

Однією із вимог, що ставляться до класифікації, є орієнтування на вирішення конкретних завдань, досягнення певних цілей. Ми вже зазначали, що в системі бухгалтерського обліку виділяються фінансовий облік, управлінський облік, податкові розрахунки. Кожна з підсистем має специфічні цілі, вирішує різні завдання. Відповідно, класифікації витрат можна співвідносити з цільовою спрямованістю підсистем обліку (табл. 1.2), що забезпечить як виконання традиційних завдань фінансового обліку, так і надання керівництву необхідної інформації для прийняття рішень, проведення податкових розрахунків.

**Ознаки класифікації витрат, що застосовуються  
в різних підсистемах обліку**

Класифікаційні ознаки	СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ		
	Управлінський облік	Фінансовий облік	Податкові розрахунки
	За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	За економічним змістом (елементами витрат)	
		За відношенням до виробничого процесу	
	За видами діяльності		
	За еластичністю		
	За єдністю складу		
	За способом віднесення на собівартість окремих видів продукції		
	За порядком віднесення витрат на період генерування прибутку		
	За часом виникнення		
	За можливістю планування		
	За можливість контролю		

*Джерело: сформовано автором на основі даних [41, 47, 54]*

В даний час у бухгалтерському обліку доходи повинні співвідноситися з витратами на їхнє одержання (принцип співвідношення доходів і витрат). Виробничі і накладні витрати складають повну собівартість продукції (робіт, послуг). Схему формування повної собівартості наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Формування повної собівартості

*Джерело: побудовано автором на основі даних [41, 54]*

Формування повної собівартості не відповідає принципам зовнішнього фінансового обліку, але в управлінському обліку аналіз повної собівартості має важливе значення для формування конкурентоздатної цінової політики підприємства. З урахуванням ефективності облікової системи по відношенню до витрат на її функціонування можливо два варіанти. Перший варіант найкращий для середніх та малих підприємств. Рахунки управлінського та фінансового обліку, що відображають витрати на виробництво, формуються в єдиній системі бухгалтерського обліку без відокремлення в системі управлінського обліку калькуляційних рахунків.

На підприємствах формування витрат здійснюється за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, інші витрати [41]. Для обліку кожного елемента, як і в міжнародній практиці, є можливість вести окремий рахунок бухгалтерського обліку і більш детальний облік – на аналітичних рахунках.

З метою управління на підприємстві організують облік витрат за статтями витрат. Перелік статей витрат встановлюється підприємством самостійно. При цьому перелік елементів витрат строго визначений, а перелік калькуляційних статей кожне підприємство встановлює самостійно.

Основна перевага використання першого варіанту є - скорочення кількості бухгалтерських кореспонденцій, не дивлячись на збільшення числа рахунків.

Другий варіант доцільно використовувати на великих та середніх підприємств, які потребують надійну систематизовану інформацію для управління поточними витратами та собівартістю.

Традиційні системи калькулювання собівартості відповідають цілям зовнішнього фінансового обліку не потребують розрахунку точної собівартості конкретних виробів.

Інформація про індивідуальну собівартість конкретних виробів важлива для виявлення рентабельних видів продукції чи послуг, управління витратами

їх виробництва, отже, рішення задач забезпечення конкурентноздатності підприємства на ринку.

Інше обмеження традиційних систем калькулювання в тому, що облікові операції в рамках цих систем направлені на виявлення та відображення в кінцевому підсумку фактичної собівартості після того, як продукція вже вироблена й управлінський вплив стає неприйнятним. В рамках традиційних систем фактична собівартість складається шляхом безпосереднього обліку фактичних витрат, що ускладнює управління процесом виробництва.

До переваг сучасних «ринкових» систем обліку витрат слід віднести не тільки гнучкість та простоту їх практичного застосування при короткострокових розрахунках, але й здатність забезпечити інформацією для прогнозування економічних наслідків прийнятих тактичних та стратегічних рішень.

Сучасне калькулювання полягає в оцінці виконання плану, прийнятого підприємством чи центром відповідальності. Воно необхідне для аналізу причин відхилень від планових завдань по собівартості. Дані фактичної калькуляції використовуються для обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів щодо підвищення рентабельності та якості продукції.

Перехід від обліку собівартості за фактичними показниками до «ринкових», в основі яких нормативний метод, потребує певних змін в обліковій політиці підприємства.

В основу нормативного методу покладено систематичний облік змін та відхилень від встановлених норм витрат на одиницю по причинах та винуватцях виникнення цих відхилень. При розрахунку собівартості продукції чи виконаних робіт нормативна собівартість коригується шляхом додавання чи віднімання з неї виникаючих в звітному періоді відхилень від норм та змін норм.

Ведення управлінського обліку на українських підприємствах законодавчо не регламентовано.

Спостерігаючи сучасні тенденції перетворень на українських підприємствах, слід констатувати перехід від традиційного способу планування та обліку витрат методом калькуляції до бюджетної форми планування та обліку витрат на якість.

### **1.3. Обліковий аспект розрахунків за надані послуги**

В сучасних економічних умовах діяльність суб'єктів господарювання є предметом уваги значної кількості учасників ринкових відносин, які зацікавлені в інформації щодо результатів його функціонування. Можливості виходу українських підприємств на рівень більш ефективного функціонування безпосередньо залежать від прозорості і достовірності даних фінансової звітності, на підставі яких інвестор приймає рішення про доцільність та обсяг інвестицій, здійснює контроль за їх ефективним використанням. Одним з ключових моментів при цьому виступають питання пов'язані із станом розрахунків з контрагентами.

Розрахунки виступають важливим інструментом регулювання економічних відносин між суб'єктами господарської діяльності, а також невід'ємним і необхідним елементом процесу розширеного відтворення, формування, розподілу (перерозподілу) суспільного продукту.

Як один з основних інструментів регулювання ринкових взаємовідносин розрахунки мають важливе значення та потребують ґрунтовного дослідження поняття «розрахунки» з різних точок зору: економічної, бухгалтерської, податкової, юридичної.

Жарнікова В.В. зазначає: «на практиці переважає трактування розрахунку, як підрахунку чого-небудь чи здійснення платежів за що-небудь чи виконання грошових зобов'язань, або, як документу складеного на основі розрахунку. В науковій літературі досліджуване поняття розглядається, як грошові взаємовідносини, що виникають між організаціями по товарних інетоварних операціях, як зобов'язання покупця оплатити у встановлений

термін вартість заборгованостей, після виконання договірних зобов'язань» [24].

Відмінність у трактуваннях свідчить про поєднання в досліджуваному понятті змісту платежу, взаємовідносин та зобов'язань, що в свою чергу об'єднує юридичну та економічну суть поняття.

Відзначимо, відмінність у підходах до визначення поняття «розрахунків» в довідковій та науковій літературі (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

### Визначення поняття «розрахунки» у фаховій літературі

№ з/п	Джерело	Трактування
1	2	3
1	Азрилияна А.Н. [6, с.383]	Розрахунок : 1) підрахунок чого-небудь 2) здійснення платежів за що-небудь, виконання грошових зобов'язань
2	Бутинець Ф.Ф. [9, с. 162]	Розрахунки - грошові взаємовідносини, що виникають між підприємствами по операціях товарного і нетоварного характеру
3	Пантелеєв В.П., Сніжко О.С. [43, с.160]	Розрахунок: 1) сплата грошей за зобов'язанням 2) документ, складений на основі розрахунку
6	Парашутін Н.В., Козлова Е.П. [44, с.22]	Під розрахунковими відносинами розуміють зобов'язання покупця оплатити у встановлений термін вартість матеріальних цінностей, послуг і іншої заборгованості, після виконання постачальником своїх договірних зобов'язань чи право постачальника вимагати платіж від покупця за відвантажену йому продукцію чи зроблені послуги
7	Чацкіс Ю.Д., Лисюк О.М., Михайлова Т.П. [74, с.117]	Розрахунки - це система взаємовідносин між підприємствами і громадянами, заснована на грошовому погашенні вартості товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг

*Джерело: побудовано автором на основі даних [6, 9, 43, 44, 74]*

Проведені дослідження свідчать про поєднання юридичного та економічного змісту поняття «розрахунки». Вузьке розуміння поняття «розрахунки» зумовлене видимою частиною - здійснення платежу відповідно до попередньо нарахованих зобов'язань, що залишає поза увагою причини та умови здійснення платежу.

Розглянемо більш детально юридичну сутність поняття «розрахунки», зокрема відмінність з термінами «розрахункові відносини» та «розрахункові платежі», «грошове зобов'язання».

В юридичній літературі трактування поняття «розрахунки» залежить від галузі права, зокрема з точки зору цивільного права, основою розрахунків виступає договір та волевиявлення сторін у цих відносинах, натомість фінансово-правовий аспект розрахунків полягає у широкому організаційно-правовому підході зі сторони позицій держави, а також уповноваженого на регулювання цих відносин Національного банку України. Тобто договір виступає важливою, але все-таки лише однією зі складових частин, елементом економічних, господарських відносин обміну і грошового обігу, формою реалізації якого у господарських відносинах є розрахунки.

У бухгалтерському обліку розрахункові операції є об'єктом обліку, по-перше, як динамічний процес (проведення платежу до, одночасно чи після одержання товарів, робіт, послуг) і, по-друге, як статичний стан, тобто заборгованість між суб'єктами розрахунків [12, с.17]. Оскільки розрахунки включають в себе одночасно двосторонній рух і грошових коштів, і товарів (робіт та послуг), відповідно документи при проведенні розрахункових операцій поділяються на дві такі ж складові: фінансові та товарно-розрахункові.

Заборгованість є однією з важливих видів оборотних активів підприємства. У той же час надмірний обсяг, порушення термінів її погашення чи неможливість погашення взагалі є досить негативними ознаками стану фінансів підприємства. Заборгованість, формуючись в результаті проведення розрахункових операцій, так чи інакше, пов'язана з рухом грошових коштів. Грошові кошти або рух грошових потоків є одним з найважливіших і перспективних елементів планування і управління діяльністю підприємства. Для їх ефективності необхідним є визначення взаємозв'язків і взаємозалежностей між структурними компонентами як оборотних коштів, так і джерел їхнього формування. Встановлення і виявлення таких



взаємозв'язків та взаємозалежностей неможливо без проведення класифікації об'єктів, у даному випадку класифікації заборгованості.

Будь-яке підприємство, за Б. Райаном [63], створюється на основі взаємовідносин, які утворюються шляхом укладання зобов'язань. Взаємовідносини як внутрішні, так і зовнішні передбачають, передусім, певний набір рішень. З цього випливає, що за кожним рішенням, яке приймає керівництво або персонал підприємства, виникають ті чи інші зобов'язання. Однак, не вся сукупність зобов'язань підприємства стає ними з фінансової точки зору, тобто «передбачає обмін ресурсами, що мають грошовий вимір». Для цього зобов'язання повинно бути локалізовано у часі, тобто повинні бути момент початку дії зобов'язання і період часу, на протязі якого воно діє; а також «юридично обґрунтовано».

Відповідно до концепції зобов'язань Б. Райана [63, с.55], слід розмежувати зв'язки між поняттями «зобов'язання», «розрахунки» та «заборгованість». Зобов'язання мають масштабний характер і проникають в усі сфери діяльності підприємства. Вони виникають з моменту прийняття будь-якого рішення, але не кожне зобов'язання є дійсним. В разі прийняття рішення про практичну реалізацію зобов'язання, яке передбачає обмін ресурсами, та набуття ним юридичного оформлення, його можна вважати фінансовим зобов'язанням. Виконання фінансового зобов'язання відбувається через систему розрахунків, які виникають та припиняються в момент руху тих чи інших ресурсів (або грошових коштів, або товарів, робіт, послуг). Стан розрахунків в будь-який момент їх існування характеризується дебіторською та кредиторською заборгованістю для кожного учасника.

За цих умов в бухгалтерському обліку мають відобразитися не зобов'язання як такі, а саме розрахунки за фінансовими зобов'язаннями, оскільки вони виникають за належним чином юридично оформленою угодою та з моменту її практичного виконання: з дати появи заборгованості до дати її погашення .

Таким чином облікова суть «розрахунків» зводиться до таких моментів:

- визначення умов платежу;
- відображення дебіторської чи кредиторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності.

Трактування поняття «розрахунки», з позиції системи взаємовідносин між юридичними і фізичними особами, передбачає виникнення розрахунків у момент практичного виконання юридично оформлених фінансових зобов'язань при здійсненні товарних і нетоварних операцій.

Основним вітчизняним нормативно – правовим документом, який регулює відображення в бухгалтерському обліку дебіторської заборгованості є П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Згідно з ним дебіторська заборгованість визначається як сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Під дебіторами слід розуміти юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [41].

В Україні довгострокова дебіторська заборгованість у момент її визнання оцінюється за первісною вартістю, якщо на неї нараховуються відсотки – за теперішньою. Поточна дебіторська заборгованість у момент її визнання оцінюється за первісною вартістю одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а на дату складання балансу – за чистою вартістю реалізації.

При регулюванні відносин, що складаються в процесі взаємодії підприємства з його клієнтами основна роль відводиться Цивільному кодексу України де міститься спеціальна глава, присвячена загальним положенням про надання послуг, в якій закріплено положення щодо договорів такого типу. Сторонами за договором про надання послуг є виконавець та замовник. Виконавець зобов'язується за завданням замовника надати послугу, яка споживається у процесі вчинення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу.

Виконавець повинен надати послугу особисто. Виконавець має право залучати до договору іншу особу тільки тоді, коли це передбачено договором.

Особливістю договору є те, що виконавець відшкодовує збитки, завдані невиконанням або неналежним виконанням договору про безоплатне надання послуг [73].

Досить важливого значення в обліку та контролі дебіторської заборгованості набуває Наказ про облікову політику підприємства, адже саме в ньому висвітлені всі елементи щодо її обліку, які є специфічними для даного підприємства, тобто в обліковій політиці вказано, який з альтернативних варіантів запропонованих П(С)БО було обрано і має бути застосовано на практиці.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НАДАННЯ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ КОМУНАЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

#### 2.1. Економічна характеристика комунального підприємства «Слобідсько-Кульчієвецьке»

Комунальне підприємство «Слобідсько-Кульчієвнцьке» Слобідсько-Кульчієвецької сільської ради є суб'єктом господарювання, утвореним у формі комунального унітарного підприємства.

Засновником підприємства є Слобідсько-Кульчієвецька об'єднана територіальна громада, в особі Слобідсько-Кульчієвецької сільської ради.

Місцезнаходження підприємства: Україна, 32389, Хмельницька область, Кам'янець-Подільський район, с. Слобідка-Кульчієвецька, вул. Механізаторів, 45.

Підприємство є юридичною особою, має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків, печатки та штампи зі своєю назвою.

Підприємство може надавати досить широкий спектр послуг, серед яких: здійснення заходів з утримання території населених пунктів у належному стані, їх санітарного очищення, збереження об'єктів загального користування, а також природних ландшафтів; роботи з вивозу сміття, побутових та інших відходів; охорона та відновлення зелених насаджень, що знаходяться на території обслуговування підприємства; утримання дорожньої мережі та освітлення вулиць; будівництво та ремонт шляхів сполучення, надання агротехнічних послуг; виконання комплексу робіт з ритуальних послуг; надання комунальних послуг; будівництво і експлуатація малих архітектурних форм та інші види діяльності. Однак основною його діяльністю є благоустрій території та роботи з вивозу побутових та інших відходів.

Свої послуги підприємство надає побутовим споживачам, комерційним структурам та бюджетним установам.

Підприємство працює з частковим фінансуванням за рахунок бюджетних дотацій, які спрямовані на зниження тарифу для побутових споживачів.

Вартість активів досліджуваного підприємства незначна (табл. 2.1), на початок року вона становила лише 127,9 тис.грн. проте на кінець 2019 р. вона зросла більше ніж у 10 разів і склала вже 1529,9 тис.грн.

Таблиця 2.1

**Аналіз динаміки майнового стану  
КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за 2019 р.**

Показники	I квартал	За півріччя	За 9 місяців	За 2019р.	Відхилення (+,-)
Вартість активів	127,9	136,9	138,2	1529,9	1402,0
Вартість розрахунково-грошового майна	126,6	50,7	53,1	57,6	-69,0
Частка виробничих оборотних фондів в обігових коштах	0,0102	0,0995	0,0954	0,2480	0,2379
Первинна вартість основних засобів	449,4	468,2	463,2	1802,1	1352,7
Залишкова вартість основних засобів	0,0	18,6	11,4	1327,2	1327,2
Знос основних засобів	449,4	449,6	451,8	474,9	25,5
Частка основних засобів в активах	0,0000	0,1359	0,0825	0,8675	0,8675
Коефіцієнт зносу основних засобів	1,0000	0,9603	0,9754	0,2635	-0,7365
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,0000	0,0402	-0,0108	0,7430	0,7430
Коефіцієнт мобільності активів		0,6985	0,7384	0,0527	0,0527

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Аналогічна ситуація склалася і з вартістю основних засобів. Якщо на початок періоду первинна вартість складала 468,2 тис.грн. то на кінець року вона збільшилась на 1352,7 тис.грн. і склала 1802,1 тис. грн. при цьому безперечно позитивним моментом є постійне та систематичне оновлення об'єктів. Адже на кінець першого кварталу основні засоби, які були у користуванні підприємством були повністю зношеними. На кінець же коефіцієнт зносу основних засобів склав лише 26,4 %, тобто вдалося досягти досить високого показника оновленості на рівні 74,3 відсотків.

Загалом досліджуване підприємство в аналізованому періоді було прибутковим (табл.2.1 та 2.2).

Таблиця 2.2

## Аналіз результатів діяльності (поквартально)

## КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за 2019 р.

Показники	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Всього за рік
Чистий дохід від реалізації послуг	161,3	63,4	79,9	63,7	368,3
Інші операційні доходи	99,1	30	96,6	185,4	411,1
<b>Разом доходів</b>	260,4	93,4	176,5	249,1	779,4
Собівартість реалізованої послуг	162,1	71,5	87,6	130,6	451,8
Інші операційні витрати	38,3	58,8	78,6	110,4	286,1
<b>Разом витрат</b>	200,4	130,3	166,2	241	737,9
Фінансовий результат до оподаткування	60	-36,9	10,3	8,1	41,5
Податок на прибуток	0	0	0	7,5	7,5
<b>Чистий прибуток</b>	60	-36,9	10,3	0,6	34

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Так, за результатами роботи в 2019 р. підприємство отримало 34 тис. прибутку. Однак, якщо проаналізувати даний показник в розрізі кварталів 2019 р., то слід відмітити, що за результатами першого кварталу чистий прибуток підприємства склав 60 тис.грн., в другому ж кварталі спостерігаються збитки в сумі 36,9 тис.грн., проте, наростаючим підсумком було отримано позитивний результат в сумі 23,1 тис. грн.

Таблиця 2.3

## Аналіз результатів діяльності (наростаючим з початку року)

## КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за 2019 р.

Показники	I квартал	За півріччя	За 9 місяців	За 2019 р.
Чистий дохід від реалізації послуг	161,3	224,7	304,6	368,3
Інші операційні доходи	99,1	129,1	225,7	411,1
<b>Разом доходи</b>	260,4	353,8	530,3	779,4
Собівартість реалізованих послуг	162,1	233,6	321,2	451,8
Інші операційні витрати	38,3	97,1	175,7	286,1
<b>Разом витрат</b>	200,4	330,7	496,9	737,9
Фінансовий результат до оподаткування	60	23,1	33,4	41,5
Податок на прибуток				7,5
<b>Чистий прибуток</b>	60	23,1	33,4	34

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Наступні квартали 2019 р. вдалося завершити з мінімальними прибутками, що дало можливість досягти зазначеного позитивного

фінансового результату.

Однак, слід зазначити, що досягти позитивного результату підприємство не змогло б без отримання дотацій та субвенцій з місцевого бюджету об'єднаної територіальної громади, сума яких склала за результатами роботи в 2019 році загалом 411,1 тис.грн. При цьому слід зазначити, що сума таких дотацій в четвертому кварталі 2019 р. суттєво зросла.

Ефективність отриманих результатів розглянемо через призму відносних показників рентабельності (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Аналіз показників рентабельності КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»  
за 2019 р.**

Показники	I квартал	За півріччя	За 9 місяців	За 2019 р.	Відхилення (+,-)
Рентабельність активів	79,63	17,45	24,28	4,08	-75,55
Рентабельність виробничих фондів	1071,43	181,18	162,14	4,99	-1066,44
Рентабельність власного капіталу	200,00	30,56	34,67	4,23	-195,77
Рентабельність (збитковість) продаж по операційному прибутку без дотацій	-0,50	-3,96	-5,45	-22,67	-22,18
Рентабельність продаж по операційному прибутку з врахуванням дотацій	37,75	33,97	39,43	42,03	4,28

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Аналізуючи дані таблиці 2.4 можемо констатувати той факт, що практично усі розраховані показники рентабельності (збитковості) мають позитивне значення, за виключенням рентабельності (збитковості) продаж по операційному прибутку розрахованому без дотацій з бюджету.

Якщо розглядати показники рентабельності за результатами роботи за 2019 р. то слід зазначити, що вони є не надто високими. Так рентабельність активів складає лише 4,08 %, а рентабельність власного капіталу складає лише 4,99 %.

Через регулювання тарифів на надання комунальних послуг рентабельність (збитковість) надання послуг підприємством приносить йому

досить суттєві збитки і рівень збитковості за результатами 2019 р. склав 22,67 %, а це зумовлює необхідність дотацій з місцевого бюджету на покриття таких збитків та на забезпечення подальшого розвитку комунального підприємства і з врахуванням таких дотацій рівень рентабельності продаж послуг підприємства склав 42,03 відсотки.

Досліджуване підприємство впродовж усього 2019 р. було високоліквідним (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Аналіз показників ліквідності КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за 2019 р.

Показники	I квартал	За півріччя	За 9 місяців	За 2019 р.	Відхилення (+,-)
Робочий капітал, тис грн.	60,0	10,6	22,0	52,0	-8,0
Коефіцієнт покриття	1,8837	1,2319	1,5995	3,1138	1,2
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,8645	1,1094	1,4469	2,3415	0,5
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,5390	0,7090	0,3270	0,9593	-0,6
Показник співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	0,4557	0,6679	2,1186	3,6705	3,2
Частка оборотних коштів в активах	1,0000	0,4112	0,4247	0,0501	-0,9
Частка запасів в поточних активах	0,0102	0,0995	0,0954	0,2480	0,2
Частка чистих оборотних активів у покритті запасів	46,1538	1,8929	3,9286	2,7368	-43,4

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

При невисокому рівні робочого капіталу від 60 тис.грн. в першому кварталі та 52 тис.грн. на кінець 2019 р. підприємство в змозі повністю розрахуватися з усіма своїми кредиторами за рахунок мобілізації оборотних активів, адже коефіцієнт покриття на кінець усіх кварталів 2019 року перевищував одиницю, крім того, на кінець 2019 р. значення даного показника склало 3,1138 пунктів, що є фактично максимальним бажаним рівнем.

При цьому усі свої зобов'язання підприємство в змозі погасити за рахунок лише високоліквідних активів, про що свідчать значення показника швидкої ліквідності, який був завжди більше одиниці, а на кінець року склав 2,3415 пунктів (при нормативному значенні в рамках від 0,5 і вище).



Покриття своїх зобов'язань підприємство може здійснити і за допомогою лише вільних грошових коштів та їх еквівалентів, адже коефіцієнт абсолютної ліквідності на кінець 2019 р. наближається до одиниці і складає 0,9539 пунктів при нормативному значенні показника від 0,1 до 0,2 пунктів.

Не дивлячись на такі високі можливості підприємства в погашенні своїх зобов'язань, на жаль, можемо констатувати і окремі негативні моменти, адже такі високі значення, які перевищують їх максимально бажані вищерозглянутих показників свідчать про можливе нераціональне використання активів, про неефективну стратегію управління фінансовими ресурсами, при цьому значна частина і так невеликого капіталу підприємства відволікається на формування непродуктивних активів.

На сьогоднішній день важливе місце відводиться питанню фінансової незалежності будь-якого підприємства (табл. 2.6)

Таблиця 2.6

**Аналіз показників фінансової стійкості  
КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за 2019 р.**

Показники	I квартал	Півріччя	За 9 місяців	За 2019 р.	Відхилення (+,-)
Власні обігові кошти, тис.грн	60,0	10,6	22,0	52,0	-8,0
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	0,4691	0,1883	0,3748	0,6789	0,2097
Маневреність робочого капіталу	0,0217	0,5283	0,2545	0,3654	0,3437
Маневреність власних обігових коштів	1,7417	3,0566	0,5455	0,4538	-1,2878
Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів	46,1538	1,8929	3,9286	2,7368	-43,4170
Коефіцієнт покриття запасів	98,3846	10,0536	10,4821	4,0316	-94,3530
Коефіцієнт автономії	0,4691	0,6662	0,7344	0,9839	0,5148
Коефіцієнт фінансової залежності	2,1317	1,5011	1,3616	1,0163	-1,1153
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,4691	0,0774	0,1592	0,0340	-0,4351
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,5309	0,3338	0,2656	0,0161	-0,5148
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,8837	0,2319	0,5995	2,1138	1,2302
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,4691	0,6662	0,7344	0,9839	0,5148

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Загалом можемо говорити про те що КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за результатами роботи в 2019 році є фінансово стійким, адже коефіцієнт автономії дуже високий і досягає 0,9839 пунктів при нормативі 0,4-0,6 пунктів. В свою чергу обернений показник коефіцієнт концентрації позикового капіталу складає лише 0,0161 пунк, що свідчить про фактичну відмову від залучення позикових коштів.

КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» проводить досить активну роботу спрямовану на покращення ефективності використання своїх активів. Коротко охарактеризуємо значення показників ділової активності (табл. 2.7)

Таблиця 2.7

**Аналіз показників ділової активності**  
**КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за 2019 р.**

Показники	I квартал	За півріччя	За 9 місяців	За 2019 р.	Відхилення (+,-)
Оборотність активів	2,1	1,7	2,2	0,4	-1,7
Фондовіддача		24,1613	20,3067	0,5503	0,5503
Коефіцієнт оборотності обігових коштів	2,1407	2,4397	5,2974	5,4442	3,3035
Коефіцієнт оборотності запасів	28,9464	67,7101	57,3571	36,7317	7,7853
Період одного обороту запасів (днів)	12	5	6	10	-3
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	14,5973	11,1238	10,2559	10,0354	-4,5619
Тривалість погашення дебіторської заборгованості (днів)	25	32	35	36	11
Період погашення кредиторської заборгованості (днів)	70	58	26	11	-59
Коефіцієнт оборотності власного капіталу (обороту)	5,3767	2,9722	3,1614	0,4584	-4,9182

*Джерело: сформовано автором за даними підприємства*

Зазначимо, що на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» досить високі показники оборотності активів.

Рівень фондівддачі за результатами роботи в 2019 р. коли вже сформувався належний рівень забезпечення підприємства основними засобами склав 0,55 пунктів, що є достатнім для підприємств даної галузі.

Позитивним моментом є скорочення періоду погашення кредиторської заборгованості до 11 днів проти 70 як це мало місце в першому кварталі 2019р.

Проте із зростанням періоду роботи підприємства спостерігається і зростання заборгованості дебіторів внаслідок несвоєчасності проведення розрахунків і як результат тривалість її погашення зросла з 25 днів в першому кварталі до 36 днів на кінець звітного року.

Загалом же на основі проведених розрахунків можемо стверджувати про певну тенденцію до підвищення ефективності роботи підприємства.

Важливий вплив на економічну роботу підприємства має і належна організація бухгалтерського обліку.

Стосовно загальної організації обліку на підприємстві можна зазначити, що підприємство не має власної бухгалтерської служби, а користується послугами підприємця який надає бухгалтерські послуги.

Облік ведеться з дотримання усіх вимог чинного законодавства та у відповідності з обліковою політикою підприємства, яка закріплена наказом «Про облікову політику КП «Слобідсько-Кульчієвецьке».

Підприємство є суб'єктом малого підприємництва. При цьому облік ведеться за загальною системою, а звітність здається відповідно до П(С)БО 25. Підприємство перебуває на загальній системі оподаткування, однак не зареєстроване як платник податку на додану вартість.

Підприємець, який здійснює облік веде його із застосуванням комп'ютерної техніки з використанням пакету прикладних програм 1С: Підприємство версії 8.3.

## **2.2. Стан та шляхи вдосконалення організації обліку витрат на надання платних послуг та формування їх собівартості**

Відправною точкою організації обліку витрат з надання платних послуг є організація їх первинного обліку.

У теорії та практиці бухгалтерського обліку традиційно терміном «первинний документ» називають документ, на основі якого здійснюється господарська операція та робляться записи у відповідних регістрах обліку.

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: назва підприємства, установи, від імені якого складений документ; назва документа (форми); код форми; дата і місце складання; зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі); посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарських операцій і правильність її оформлення.

Щодо первинного обліку витрат, то їх можна поділити на три групи:

- з обліку витрат праці та нарахування її оплати;
- з обліку витрат предметів праці;
- з обліку витрат засобів праці.

Розглянемо кожну групу документів.

Застосування первинної документації з обліку праці і заробітної плати пов'язано з особливостями діяльності підприємства, технологічним процесом, системою організації і формою оплати праці та іншими особливостями.

Для первинного обліку робочого часу робітників можуть застосовуватися форми документів, затверджені наказом Державного комітету статистики України № 489 від 05.12.2009 р.:

- № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки».
- № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)».
- № П-5 «Табель обліку використання робочого часу».
- № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника».
- № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» [58].

На досліджуваному підприємстві використовуються усі перелічені документи. Накази та Табель обліку використання робочого часу оформляються секретарем підприємства, яка виконує і обов'язки з організації кадрового обліку та передаються бухгалтеру. Розрахунково-платіжні відомості оформляються

бухгалтером з одночасним занесенням інформації до електронної бази даних.

Ото ж табельний облік на підприємстві веде секретар.

Для ведення обліку використаного робочого часу кожному працюючому присвоюється табельний номер, що проходить по всіх документах з обліку праці і заробітної плати. У випадку звільнення робітника його колишній табельний номер не може бути наданий іншому, а залишатися вільним (тобто його не повинні використовувати щонайменше три роки).

Табель є іменним списком співробітників і ведеться по категоріях, а в межах категорії працюючих в алфавітному порядку.

Табель складається за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Записи в таблиці здійснюються на підставі правильно оформлених документів з обліку особового складу - наказів.

Облік використання робочого часу здійснюється в таблиці методом суцільної реєстрації явок і неявок.

Його застосовують для обліку використання робочого часу всіх категорій працюючих, для контролю за дотриманням працюючим встановленого режиму робочого часу, для одержання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для упорядкування статистичної звітності. Складається в одному примірнику.

Дані про відпрацьований час шоферів у таблиць обліку використання робочого часу заносяться на підставі дорожніх листів.

Табельним обліком на підприємстві охоплені усі без винятку працівники.

Нарахування основної заробітної плати за відпрацьовані дні працівникам з погодинною оплатою праці проводиться на підставі даного табеля і його посадового окладу чи тарифної ставки.

Нарахування додаткової заробітної плати проводиться на підставі відповідних документів (наказу про відрядження, лікарняного листа й ін.) по середньому заробітку робітника відповідно до законодавства.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам-відрядникам

застосовуються наряд на відрядну оплату праці, при цьому на підприємстві застосовують накопичувальний наряд, відображаються з початку місяця всі операції (виконані роботи) за кожний день.

З працівниками, які наймаються для виконання разових робіт укладається договір цивільно-правового характеру, а виконані роботи належним чином актуються у відповідності до вимог чинного законодавства. І на підставі акту виконання робіт за договором цивільно-правового характеру проводяться розрахунки.

На підставі вищенаведених документів здійснюють нарахування заробітної плати, яка включається до витрат підприємства. При цьому облік розрахунків з оплаті праці проводиться в типових формах: № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

Процес нарахування заробітної плати автоматизований. Вказані відомості в кінці кожного місяця роздруковуються та підшиваються у відповідній справі.

Виплата заробітної плати здійснюється через особові карткові рахунки в банку, а отже платіжні відомості на підприємстві не застосовуються.

Тепер щодо первинної документації витрат на надання послуг, яка пов'язана із списанням предметів праці на вартість наданих послуг.

При цьому на досліджуваному підприємстві притримуються вимог наступних нормативних документів:

- наказ Мінстату від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів» [59];
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.07 р. № 2 [38];
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 [48]

На досліджуваному підприємстві для списання запасів у витрати використовують один основний документ - накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11.

Аналогічно даною накладною-вимогою оформляють передачу у виробництво малоцінних-швидкозношуваних предметів терміном використання менше одного року.

В окремих випадках в КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» при використанні матеріальних цінностей складають «Акт на списання матеріалів на витрати основного виробництва», це роблять у тих випадках, коли цінності закуповуються за готівку на ринку у фізичних осіб підприємців і одразу передаються у виробництво.

Щодо списання на вартість наданих послуг паливно-мастильних матеріалів, то враховуючи той факт, що підприємство не має власного заправного пункту, воно уклало договір із автозаправною станцією мережі UPG. При цьому механізм постачання палива та його списання на витрати виглядає наступним.

На підставі укладеного договору підприємство здійснює попередню оплату та отримує заправні картки («літрові») на пальне, які перебувають на відповідальному зберіганні в інженера підприємства. По мірі необхідності вини видаються водіям (при цьому їх облік ведеться в окремому накопичувальному реєстрі довільної форми), які після їх використання звітують перед бухгалтером представляючи чеки реєстраторів розрахункових операцій. Вартість же самого пального списується у витрати по факту використання на підставі даних шляхових листів автомобіля.

Використання засобів праці виражається в сумі нарахованої амортизації за звітний період. На досліджуваному підприємстві розрахунок амортизації здійснюється за прямолінійним методом нарахування амортизації, який відповідає вимогам ПСБО [41] та вимогам Податкового кодексу України [47].

При цьому по усіх об'єктах основних засобів встановлені строки корисної експлуатації відповідають таким, які встановлені статтею 138 пункт 3.3

Податкового кодексу України [47], що дає змогу усунути виникнення податкових різниць при нарахуванні амортизації.

Розрахунки амортизації здійснюються в автоматичному режимі за допомогою комп'ютера. Вихідним документом при цьому є «Відомість нарахування амортизації», яка виводиться на друк та підшивається у відповідну справу. На основі даної відомості складається щомісяця бухгалтерська довідка по нарахуванню амортизації за звітний місяць.

Слід зазначити, що КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» у своїй діяльності з метою виконання своїх функцій змушене користуватися послугами сторонніх організацій. Зокрема це послуги по захороненню небезпечних відходів, послуги з електропостачання, водопостачання.

Для відображення в обліку отриманих від постачальників та підрядників робіт і послуг на досліджуваному підприємстві слугує Акт прийому-здачі виконаних робіт, складений на основі договору. Підставою для віднесення вартості отриманих підприємством послуг на витрати є також рахунок, виписаний постачальником. При цьому підставою для віднесення на витрати виступає саме акт виконаних робіт, а рахунок є основним документом, який слугує підставою для перерахування коштів за такі роботи.

Отже, після укладання керівником підприємства договору, бухгалтер підприємства оформлює платіжне доручення на попередню оплату. При отриманні робіт і послуг, отриманих від підрядників для виробничих потреб, керівник підписує акт приймання-здачі виконаних ними робіт, який стає підставою для віднесення головним бухгалтером цих витрат на собівартість продукції. Від інженера бухгалтер отримує звіт про рух матеріальних цінностей, а також виробничий звіт з відповідними первинними документами. Після звірки даної документації бухгалтер робить проведення на ПЕОМ.

Зведену інформацію про первинні документи з обліку витратних операцій на досліджуваному підприємстві узагальнено в таблиці 2.8.



Таблиця 2.8

**Первинна документація з обліку витратних операцій  
на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»**

№	Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1	2	3	4	5
1.	Списання матеріалів на витрати основного виробництва	Акт на списання матеріалів	Внутрішній	Інженер
2.	Відображення отриманих послуг з захоронення небезпечних відходів	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Підприємство виконавець
3.	Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
4.	Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок - фактура, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
5.	Відображення витрат на відрядження	Авансовий звіт	Внутрішній	Підзвітна особа
6.	Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань ЄСВ	Табель обліку робочого часу, наряд, розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок ЄСВ, договори ЦПХ, акти виконаних робіт	Внутрішній	Бухгалтер
7.	Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа
8.	Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Відомість нарахування амортизації, бухг. довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Наведемо узагальнену характеристику основних документів з обліку витрат на надання послуг КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» (табл 2.9).

Таблиця 2.9

**Характеристика основних документів з обліку витрат  
на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»**

№ з/п	Документ	Порядок застосування
1	2	3
1	Договір	Випишується у двох примірниках та підписується обома сторонами договору замовником (КП «Слобідсько-Кульчієвецьке») та виконавцем (постачальником). В ньому зазначаються: підприємство-замовник і підприємство-виконавець, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення
2	Рахунок	Документ випишується постачальником на підставі договору. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва товарно-матеріальних цінностей та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Так як КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» не є платником ПДВ то податкова накладна до рахунку не оформляється
4	Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, а також назва поставлених цінностей та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг Аналогічно акт оформляється при прийнятті виконаних робіт за договором цивільно-правового характеру
5	Накладна-вимога	Внутрішній документ. Складається в двох примірниках один з яких залишається в комірника і слугує оправдовуючим документом, а другий примірник слугує підставою для списання цінностей у витрати і разом із загальним звітом передається інженером бухгалтеру
6	Табель обліку робочого часу	Складає секретар КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» в одному примірнику і передає бухгалтеру, як підставу для нарахування оплати праці
7	Розрахунково-платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику бухгалтером. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітки, фактичного відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, належить до видачі.

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Рух документів з обліку виробничих витрат на підприємстві зображено на рис. 2.1.

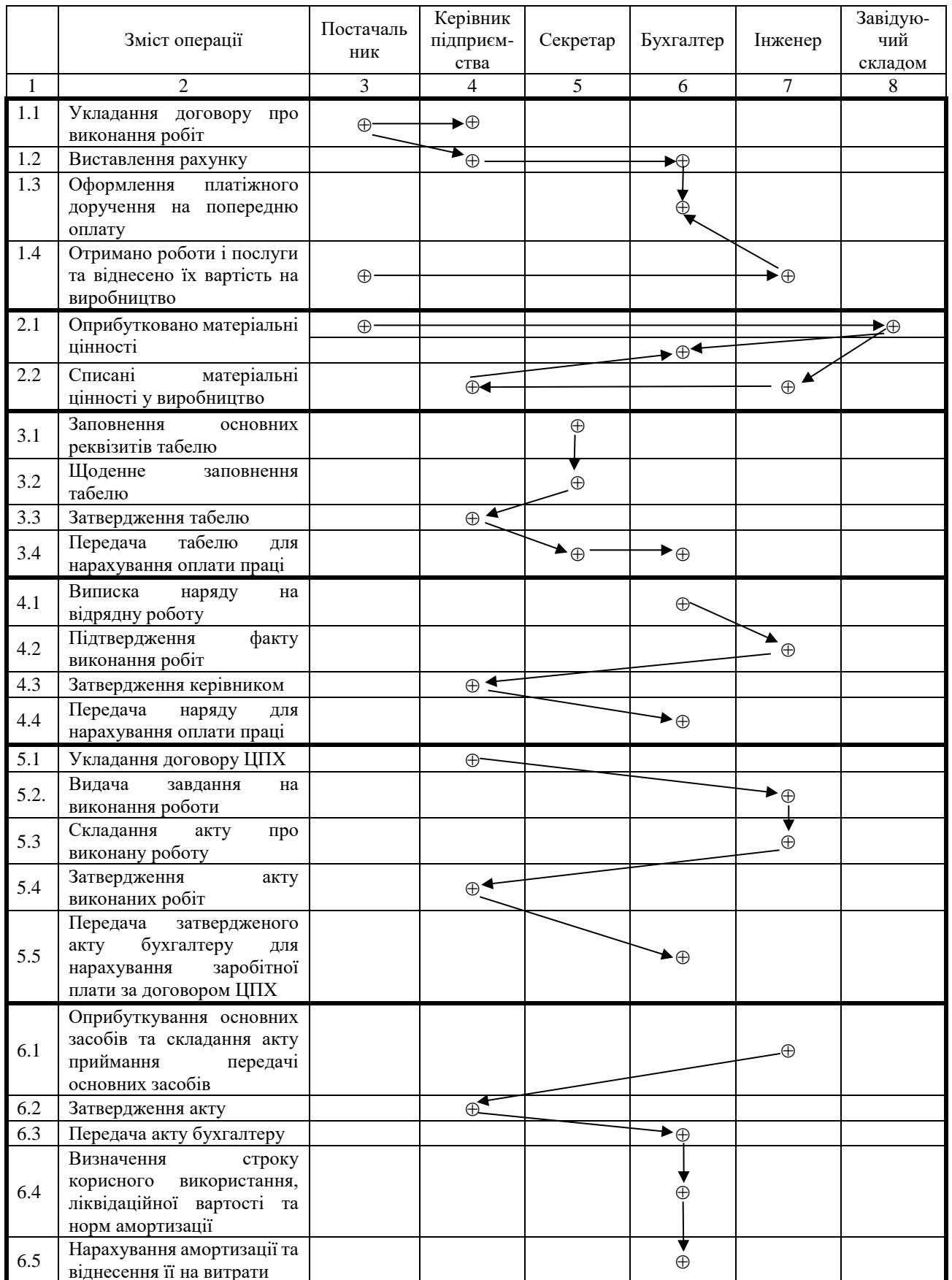


Рис. 2.1. Оперограма руху первинних документів з формування витрат з надання послуг на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»

Джерело: складено автором на основі даних підприємства

Одним із недоліків організації первинного обліку в КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» є відсутність графіку документообороту, що пояснюють невеликими розмірами підприємства і вважають даний документ зайвим.

Такий підхід, на нашу думку, є неправильним так як не сприяє покращенню виконавчої дисципліни на підприємстві. А з подальшим розширенням сфери діяльності як в плані надання послуг, так і в плані території обслуговування це може стати справжньою проблемою, яка може призвести до порушення ритмічності роботи.

А тому є доцільним запровадити такий документ на підприємстві, в якому доречно зазначити назву документу, відповідальну особі за складання, строки затвердження та передачі документу бухгалтеру для опрацювання. Такий пропонований графік документообороту може мати вигляд (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Фрагмент пропонованого графіку документообороту для КП  
«Слобідсько-Кульчієвецьке»**

№ п/п	Документ	Відповідальний за складання	Термін складання	Відповідальний за здачу	Строк здачі документів	Особа, яка приймає і перевіряє документи	Особа, що затверджує документи
1	Табель обліку робочого часу	Секретар (ППП)	Щоденні записи	Секретар (ППП)	25 числа кожного місяця	Бухгалтер (ППП)	Директор (ППП)
2	Акт приймання виконаних робіт	Комісія призначена директором	Одразу після завершення робіт	Інженер (ППП)	В день складання	Бухгалтер (ППП)	Директор (ППП)
	....						

*Джерело: запропоновано автором*

Синтетичний облік витрат з надання послуг на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» організований на базі рахунку 23 «Виробництво» згідно вимог діючого плану рахунків та інструкції по його застосуванню [46].

Рахунок 23 «Виробництво» є основним, калькуляційним, активним по відношенню до балансу.

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво.

Враховуючи специфіку діяльності підприємства рахунок 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду повністю закривається, незавершеного виробництва не існує.

До рахунку 23 «Виробництво» субрахунків на досліджуваному підприємстві не відкривають.

Такий підхід, на нашу думку потрібно змінити і доречним буде відкрити ряд субрахунків в залежності від видів послуг, які будуть надаватися підприємством.

А відтак запропонованою може бути наступна структура рахунку 23 «Виробництво» (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Пропонована структура рахунку 23 «Виробництво»  
для КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»**

Синтетичний рахунок	Субрахунок	Аналітичний рахунок	Примітка
23 «Виробництво»	231 «Вивіз побутових та інших відходів»	2311 «Вивіз побутових відходів»	Системний вивіз
		2312 «Вивіз великогабаритних та будівельних відходів»	За окремим замовленням
		2313 «Збір та утилізації небезпечних відходів»	Системний збір та передача в утилізацію
	232 «Витрати з благоустрою територій»	2321 «Догляд за зеленими насадженнями»	
		2321 «Роботи з іншого благоустрою»	
	233 «Експлуатація мереж освітлення вулиць»		Впровадження в 2021 р.
	234 «Виробництво щепи опалювальної»		Впровадження в 2021 р.
	225 «Ритуальні послуги»		Впровадження в 2021 р.

*Джерело: запропоновано автором*

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображають усі прямі витрати підприємства з надання послуг.

КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» в аналізованому періоді надавало практично два види послуг: роботи по вивозу побутових та інших відходів та роботи по благоустрою території. Відповідно аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» на досліджуваному підприємстві ведеться за об'єктами (видами вищеназваних послуг) та статтями калькуляції.

Витрати на підприємстві групують за статтями витрат. Їх номенклатура згідно чинного законодавства з бухгалтерського обліку розробляється і встановлюється на підприємстві самостійно є досить детальною та не є типовою.

При цьому номенклатура статей витрат налічує аж дванадцять позицій і в окремих випадках є аж занадто деталізовані (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Склад та структура статей витрат з надання послуг для встановлення тарифу на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» в 2019 р.**

Стаття витрат	Сума, грн	Структура, %
Зарплата 23	75 644,46	42,9
ЄСВ 23	16 641,78	9,4
Малоцінні та швидкозношувані предмети	1 430,08	0,8
Паливо-мастильні матеріали	38 292,32	21,7
Спецодяг	4 372,90	2,5
Інші матеріальні витрати	80,31	0,0
Амортизація основних засобів	13 784,99	7,8
Технічний огляд транспортних засобів	2 605,25	1,5
Утримання та ремонт транспортних засобів	14 253,20	8,1
Медичний огляд працівників	154,44	0,1
Витрати на страхування	153,04	0,1
Послуги з утилізації відходів	8 976,67	5,1
Всього витрат	176 389,43	100,0

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Як видно з табл. 2.12, найбільшу питому вагу в структурі витрат КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» займає заробітна плата – 42,9 % та витрати на

паливо-мастильні матеріали – 21,7%, розмір же інших статей витрат є незначним.

До складу статті «Заробітна плата» включають основну і додаткову заробітну плату персоналу підприємства, який безпосередньо задіяний на роботах пов'язаних з вивозом відходів та наданням послуг з благоустрою території.

Стаття «Єдиний соціальний внесок» містить витрати на нарахування єдиного соціального внеску від заробітної плати працівників безпосередньо задіяних на виконанні робіт пов'язаних з вивозом відходів та наданням послуг з благоустрою території.

Послідуючі статті витрат «Малоцінні та швидкозношувані предмети», «Паливо-мастильні матеріали», «Спецодяг», «Інші матеріальні витрати» акумулюють прямі матеріальні витрати пов'язані з основною діяльністю підприємства.

По статі «Амортизація основних засобів» обліковують амортизаційні відрахування по об'єктах виробничого характеру (крім об'єктів адміністративного характеру).

На статтю «Технічний огляд транспортних засобів» відносять проплату послуг станції технічного контролю за періодичні роботи з технічного огляду та оформлення відповідних дозвільних документів на кожну одиницю транспортної техніки підприємства.

До складу статі «Утримання та ремонт транспортних засобів» відносять витрати на запасні частини до транспортних засобів, акумуляторів та шин, вартість послуг з проведеного ремонту сторонньою організацією

Стаття «Медичний огляд працівників» містить витрати, які проплачені КНП «Кам'янець-Подільська центральна районна лікарня» за проведення щорічного медичного огляду водіїв підприємства.

Також моностаттею є стаття «Витрати на страхування», за якою показують витрати на страхування цивільно-правової відповідальності водіїв

автотранспорту згідно договору, який укладений з страховою компанією «ТАСС».

На статті «Послуги з утилізації відходів» відображають вартість послуг сторонніх організацій, які надають послуги з захоронення побутових відходів та великогабаритного сміття, збору та утилізації небезпечних відходів.

Виходячи з самого трактування статі витрат як виду витрат, який виділяється з урахуванням місця витрат і призначення (ремонт, обслуговування обладнання, управління тощо) та розкриває їх цільове призначення і зв'язок з технологічним процесом. А також виходячи із структури статей витрат існуючої на підприємстві та незначної питомої ваги окремих з них, вважаємо за доцільне провести об'єднання деяких статей та відкоригувати їхні назви (табл. 2.13) з метою спрощення обліку.

Таблиця 2.13

**Пропонована для КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» номенклатура статей витрат з надання послуг з вивозу сміття**

Діюча номенклатура		Пропонована номенклатура	
Статті витрат	Структура, %	Статті витрат	Структура, %
Зарплата 23	42,9	Витрати на оплату праці з відрахуваннями	52,3
ЄСВ 23	9,4		
Малоцінні та швидкозношувані предмети	0,8	Витрати МПП	3,3
Спецодяг	2,5		
Паливо-мастильні матеріали	21,7	Паливо-мастильні матеріали	21,7
Амортизація основних засобів	7,8	Витрати на утримання основних засобів	17,4
Технічний огляд транспортних засобів	1,5		
Утримання та ремонт транспортних засобів	8,1		
Інші матеріальні витрати	0,0	Інші витрати	5,3
Медичний огляд працівників	0,1		
Витрати на страхування	0,1		
Послуги з утилізації відходів	5,1		
Всього витрат	100,0	Всього витрат	100,0

*Джерело: запропоновано автором на основі даних підприємства*



Пропонована номенклатура за рахунок скорочення кількості статей витрат полегшить облік та покращить сприйняття інформації про витрати з метою їх подальшого аналізу з метою прийняття оперативних управлінських рішень.

Звернемо свою увагу на кореспонденцію рахунків з обліку витрат основного виробництва (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Кореспонденція рахунків з формування прямих витрат  
на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» та порівняння її з типовою за 2019 р.**

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Примітка
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
Нараховано оплату праці працівникам задіяним на основних роботах	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	75 644,46	Відповідає типовій кореспонденції
Проведено нарахування ЄСВ від прямої заробітної плати	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»	16 641,78	Відповідає типовій кореспонденції
Списано МШП на витрати з надання послуг	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	1 430,08	Відповідає типовій кореспонденції
Списано вартість спецодягу	23 «Виробництво»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	4 372,90	Спецодяг доречно обліковувати на 112«Малоцінні необоротні матеріальні активи»
Списано матеріали на вартість наданих послуг	23 «Виробництво»	209 «Інші матеріали»	80,31	Відповідає типовій кореспонденції
Списано вартість пального витраченого на вивіз сміття	23 «Виробництво»	203 «Паливо»	38 292,32	Відповідає типовій кореспонденції
Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	13 784,99	Відповідає типовій кореспонденції
Прийнято до оплати рахунки за технічний огляд транспортних засобів	23 «Виробництво»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	2 605,25	Відповідає типовій кореспонденції

## Закінчення таблиці 2.14

1	2	3	4	5
Списано запасні частини на ремонт транспортних засобів	23 «Виробництво»	209 «Інші матеріали»	7833,2	Доречним є застосування субрахунку 207
Прийнято до сплати рахунки за роботи з ремонту транспортних засобів	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	6420,00	Відповідає типовій кореспонденції
Прийнято до сплати рахунки за медичний огляд працівників	23 «Виробництво»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	154,44	Відповідає типовій кореспонденції
Прийнято до сплати рахунки за страхування ЦПВ	23 «Виробництво»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	153,04	Відповідає типовій кореспонденції
Прийнято до сплати рахунки за захоронення та утилізацію відходів	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	8 976,67	Відповідає типовій кореспонденції
Списано вартість наданих послуг	90 «Собівартість реалізації»	23 «Виробництво»	176 389,43	Відповідає типовій кореспонденції Із запровадженням виробництва доречно запровадити субрахунки до рахунку 90

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Як видно з даних таблиці 2.14, кореспонденція рахунків з формування витрат в цілому відповідає типовій. Спірними моментами, однак допустимими, є облік спецодягу на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а не на 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», доречним є застосування рахунку 207 «Запасні частини» (замість використання для цієї мети рахунку 209 «Інші матеріали»), а також із розширенням спектру послуг та можливого запровадження виробництва на досліджуваному підприємстві доречним є запровадження субрахунків по рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Зауважимо, що облік загальновиробничих витрат зважаючи на невеликі розміри підприємства та поки що один вид надаваних послуг, окремо вести

облік загальновиробничих витрат немає сенсу, а отже рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не застосовується.

Враховуючи вищесказане загальну схему руху інформації з відображення прямих витрат з надання послуг по вивозу побутових та інших відходів на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» можна зобразити схематично (рис. 2.2).

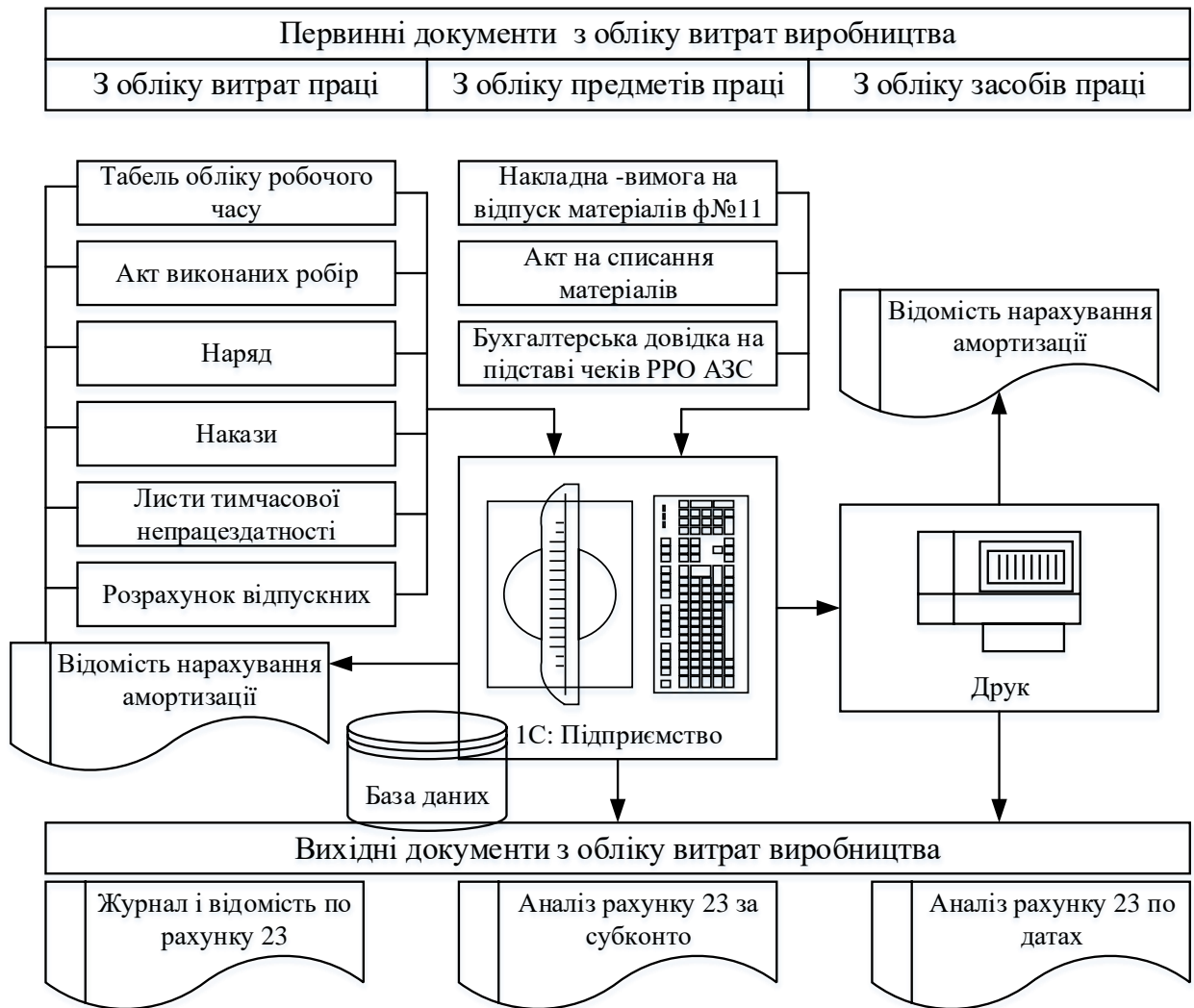


Рис. 2.2. Схема взаємозв'язку первинних документів, реєстрів та засобів обробки інформації при обліку витрат з надання послуг на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»

*Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства*

Слід зазначити, що підприємство надаючи послуги з вивозу відходів несе також і адміністративні витрати, які відповідно до П(С)БО

відображаються окремо від прямих витрат, однак входять до складу повної собівартості наданих послуг [41].

Щодо організації обліку таких витрат зазначимо, що стосовно організації первинного обліку та порядку опрацювання інформації то вони повністю є аналогічними до порядку стосовно прямих витрат з надання послуг, який був розглянутий вище.

Тому звернемо свою увагу на організацію синтетичного та аналітичного обліку адміністративних витрат.

Отож для обліку зазначених витрат передбачений синтетичний рахунок 92 «Адміністративні витрати» [46], який і ведеться на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке». Він є активним, операційним. На кінець звітного періоду закривається на фінансові результати та не містить кінцевого сальдо.

Даний рахунок ведеться без поділу на субрахунки за статтями (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Склад та структура статей адміністративних витрат  
на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» в 2019 р.**

Стаття витрат	Сума, грн	Структура, %
Амортизація МНМА	1680,00	0,7
Амортизація НМА	892,00	0,4
Банківські послуги	1554,22	0,6
Бухгалтерські послуги	54900,00	22,2
Витрати на відрядження	1000,00	0,4
ЄСВ 92	25080,00	10,1
Зарплата 92	114000,00	46,0
Інформаційно-консультаційні послуги	8890,00	3,6
Канцтовари	1570,12	0,6
Поштові витрати	63,20	0,0
Реєстрація статуту	580,00	0,2
Ремонт та обслуговування офісної техніки	2370,00	1,0
Юридичні послуги	35000,00	14,1
Разом	247579,54	100,0

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Як видно з таблиці 2.15 в адміністративних витратах, як і в прямих, найбільша питома вага припадає на заробітну плату – 46% (114000 грн. за 2019

р.), а з відрахуваннями єдиного соціального внеску сумарно вона складає 56,1%. Суттєвим є розмір вартості послуг з ведення бухгалтерського обліку – 22,2 % (54900 грн. за 2019 р.), а також витрати на юридичні послуги – 14,1 % (35000 грн. за 2019 р.). Інші ж статті адміністративних витрат є незначними.

За таких обставин вважаємо за доцільне як і з статтями калькуляції по рахунку 23 «Виробництво», спростити номенклатуру статей адміністративних витрат враховуючи їх розмір та вплив на результати діяльності підприємства (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**Пропонована для КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» номенклатура статей витрат з надання послуг з вивозу сміття**

Діюча номенклатура		Пропонована номенклатура	
Статті витрат	Структура, %	Статті витрат	Структура, %
Зарплата 92	46,0	Витрати на оплату праці з відрахуваннями	56,1
ЄСВ 92	10,1		
Амортизація ОЗ	0,7	Амортизація необоротних активів	1,1
Амортизація НМА	0,4		
Бухгалтерські послуги	22,2	Бухгалтерські послуги	22,2
Юридичні послуги	14,1	Юридичні послуги	14,1
Інформаційно-консультаційні послуги	3,6	Інформаційно-консультаційні послуги	3,6
Ремонт та обслуговування офісної техніки	1,0	Інші адміністративні витрати	2,8
Витрати на відрядження	0,4		
Банківські послуги	0,6		
Канцтовари	0,6		
Поштові витрати	0,0		
Реєстрація статуту	0,2		
<b>Разом</b>	<b>100,0</b>	<b>Разом</b>	<b>100,0</b>

*Джерело: запропоновано автором на основі даних підприємства*

Таким чином, пропонована номенклатура статей міститиме 6 позицій замість діючих 13. Такий підхід спростить облік та покращить сприйняття інформації для наступного аналізу та прийняття відповідних рішень.

Щодо відображення адміністративних витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке», то порядок є типовим (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

**Кореспонденція рахунків з формування прямих витрат  
на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» та порівняння її з типовою за 2019 р.**

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Примітка
	Дебет	Кредит		
Нараховано оплату праці працівникам задіяним на основних роботах	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	114000,00	Відповідає типовій кореспонденції
Проведено нарахування ЄСВ від прямої заробітної плати	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	25080,00	Відповідає типовій кореспонденції
Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	1680,00	Відповідає типовій кореспонденції
Нараховано амортизацію на програмні продукти	92 «Адміністративні витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	892,00	Відповідає типовій кореспонденції
Списано вартість матеріалів для адмін. потреб	92 «Адміністративні витрати»	209 «Інші матеріали»	1534,12	Відповідає типовій кореспонденції
Списано на ддмін. витрати вартість МШП строком експлуатації менше одного року	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	36,00	Відповідає типовій кореспонденції
Витрати на відрядження	92 «Адміністративні витрати»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	1000,00	Відповідає типовій кореспонденції
Витрати на розрахунково-касове обслуговування банком	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»	1554,22	Відповідає типовій кореспонденції
Витрати на отримані послуги: - бухгалтерські - юридичні - інформаційно-консультаційні - обслуговування офісної техніки	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	101803,2	Відповідає типовій кореспонденції
Списано адміністративні витрат на фінансовий результат	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	247579,54	Відповідає типовій кореспонденції

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Кореспонденція рахунків з відображення адміністративних витрат на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» повністю збігається з типовою і відповідає всім вимогам чинного законодавства.

### **2.3. Стан організації розрахунків за надані послуги комунальним підприємством та їх вдосконалення**

Взаємовідносини КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» із замовниками послуг по вивозу побутових та інших відходів базуються на положеннях Правил надання послуг з поводження з побутовими відходами [57].

Взаємовідносини з усіма споживачами послуг узаконюються шляхом укладання договору про надання послуг відповідно до Типового договору про надання послуг з поводження з побутовими відходами. Досліджуване підприємство укладає такий договір з усіма споживачами як юридичними так і фізичними особами (дод. Г).

Під час укладання договору про надання послуг:

1) сторони узгоджують графік їх надання виходячи з потреби споживача, норм надання та якості послуг у нашому випадку вивіз сміття здійснюється двічі на тиждень, дні вивозу встановлені окремо для кожного населеного пункту, який є на території обслуговування КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»;

2) КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» на вимогу споживачів пред'являє : правила надання послуг; графік вивезення відходів; тарифи на надання послуг; інформацію про пільги, передбачені законодавчими актами для окремих категорій населення.

Якщо надаються одноразові послуги, а це трапляється при вивозі великогабаритних відходів та ремонтних відходів замовлення складається окремо за погодженням сторін.

Слід наголосити, що на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» немає самостійної абонентської служби.

Робота з абонентами організована наступним чином. На основі розрахованих і затверджених в установленому порядку тарифів секретар оформляє договори на надання послуг з вивезення відходів (згідно клієнтської бази) та передає їх на підпис директору. Укладанням договорів займається безпосередньо директор підприємства. Підписані з обох сторін договори повертаються секретарю, який в свою чергу передає їх для подальшої роботи бухгалтеру, який на їх основі проводить нарахування заборгованості за надані послуги.

Обсяги надання послуг юридичним особам, як комерційним так і бюджетним, визначаються виходячи з їх фактичної потреби і в якості одиниці виміру встановлено один метр кубічний, так як у підприємства немає обладнання для зважування відходів. Таким чином тариф для юридичних осіб за один метр кубічний відходів в 2019 р. склав 112,90 грн.

Для фізичних осіб обсяг надання послуг розраховується на підставі норм, затверджених органом місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. З цією метою протягом певного часу проводились контрольні заміри обсягів відходів від домогосподарств з території обслуговування підприємством. На основі цих замірів були розроблені норми обсягів надання послуг з вивезення побутових відходів в розрахунку на одного проживаючого виражені в грошовому виразі. В 2019 р. такий тариф в розрахунку на одну особу склав 12,70 грн.

Зазначені тарифи формуються підприємством відповідно до річних планів надання послуг і економічно обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних і галузевих нормативів (норм) витрат ресурсів, техніко-економічних розрахунків та кошторисів, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів) та цін у планованому періоді, встановлених на підставі індексів зміни цін виробників промислової продукції.

Планування витрат для включення їх до повної планованої собівартості послуг здійснюється з урахуванням витрат з операційної діяльності, фінансових витрат, пов'язаних з основною діяльністю. В свою чергу до



планованих витрат з операційної діяльності підприємство включає як планову собівартість реалізованих послуг так і адміністративні витрати, витрати із збуту послуг та інші операційні витрати.

Планування витрат здійснюється із застосуванням нормативного методу на підставі нормативів використання матеріальних та паливно-енергетичних ресурсів, норм і розцінок з оплати праці, нормативів витрат з управління та обслуговування виробництва.

Витрати, об'єктивне нормування яких неможливе, плануються з урахуванням економічно обґрунтованих планованих витрат за попередній рік, прогнозу індексів зміни цін виробників промислової продукції та на підставі планованих кошторисів.

Економічно обґрунтований тариф (Т) на послугу визначається за формулою

$$T = ПС + П, \quad 2.1$$

де П - планований прибуток з відрахуванням податку на прибуток, гривень за 1 куб. метр.

Повна планована собівартість одиниці послуги (ПС) визначається за формулою

$$ПС = \sum_{k=1}^1 ГВ_k, \quad 2.2$$

де  $\sum_{k=1}^1 ГВ_k$  - сума витрат за всіма групами витрат, гривень за 1 куб. метр  
1 - кількість груп витрат.

Слід зазначити, що тариф на вивезення сміття повинен в обов'язковому порядку містити і інвестиційну складову для підвищення рівня надійності та забезпечення ефективного поводження з побутовими відходами [56].

Встановлені тарифи на вивіз побутових та інших відходів для населення не покривають усі планові витрати, а тому частина з них компенсується дотаціями з державного бюджету.

Плата за надані послуги на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» нараховується щомісяця відповідно до умов договору і встановлених тарифів.

Оплата послуг здійснюється не пізніше ніж протягом останнього дня місяця, що настає за розрахунковим.

Таким чином станом на перше число кожного місяця формується дебіторська заборгованість, яка при чіткому дотриманні платіжної дисципліни з боку споживачів послуг не повинна перевищувати суми нарахованого тарифу за звітний місяць.

Загалом за 2019 р. вартість послуг, які надало КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» з вивозу побутових та інших відходів і яка підлягала до сплати склала 268850,71 грн.

За структурою вона мала такий вигляд (рис.2.3).

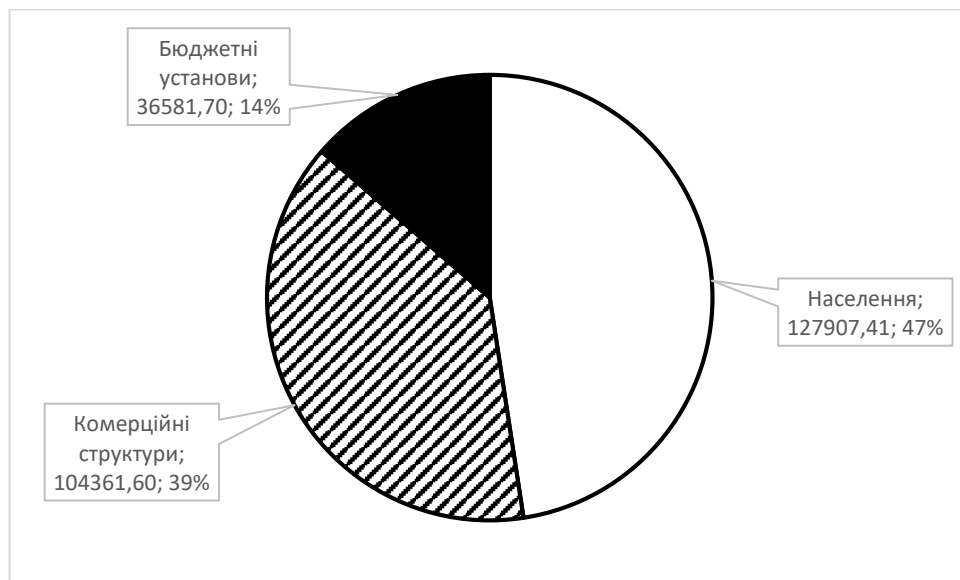


Рис. 2.3. Структура вартості наданих послуг за споживачами КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» в 2019 р.

*Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства*

Найбільшими споживачами послуг КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» є побутові споживачі, яким за 2019 р. було нараховано за вивіз сміття 127907,41

грн., що склало 41% загального обороту по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

Досить висока і питома вага припадає і на комерційні структури, які користуються послугами з вивозу сміття, адже вартість наданих їм послуг з вивозу сміття склала в 2019 р. 104361,60 грн., або 39 % від усього обороту.

Найменша ж питома вага припадає на обслуговування потреб бюджетних установ, вартість наданих послуг яким склала 36581,70 грн., що відповідає 14 відсоткам загального обороту.

Послуги з вивозу сміття надаються населенню в десяти населених пунктах Слобідко-Кульчієвецької ОТГ. За структурою вони розподіляються наступним чином (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

**Стан розрахунків за надані послуги КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» населенню в 2019 р.**

Населений пункт	Нараховано		Оплачено всього	Належить до сплати	Переплата
	За місяць	Всього			
Мукша-Китайгородська	3958,51	47502,06	51954,02		4451,96
Слобідка-Кульчієвецька	1487,69	17852,26	17935,10		82,84
Оленівка	703,86	8446,34	8181,85	264,49	
Боришківці	735,94	8831,29	8908,90		77,61
Врублівці	1691,61	20299,32	18330,90	1968,42	
Станіславівка	246,52	2958,25	1836,20	1122,05	
Яруга	357,15	4285,84	4000,90	284,94	
Велика слобода	549,28	6591,30	5777,30	814,00	
Тарасівка	285,75	3429,00	2842,30	586,70	
Баговиця	642,65	7711,75	5987,20	1724,55	
Всього	10658,95	127907,41	125754,67	6765,15	4612,41

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Як видно з наведених в таблиці 2.18 даних населення досить сумлінно оплачує рахунки за спожиті послуги. Загальна сума заборгованості на кінець періоду склала лише 6765,15 грн., що відповідає 63,4% загальної нарахованої суми заборгованості за місяць. При цьому спостерігаємо і факт переплати (попередньої сплати) за надані послуги в таких населених пунктах як Мукша-

Китайгородська - 4451,96 грн., Слобідка-Кульчієвецька – 82,84 грн. та Боришківці – 77,61 грн. з врахуванням таких авансових платежів згорнуте сальдо заборгованості населення за спожитті послуги складає лише 2152,74 грн., що відповідає 20,2 %, нарахованої за місяць плати.

Щодо загальної суми дебіторської заборгованості на кінець звітних періодів (кварталів) то вона є наступною (рис.2.4).

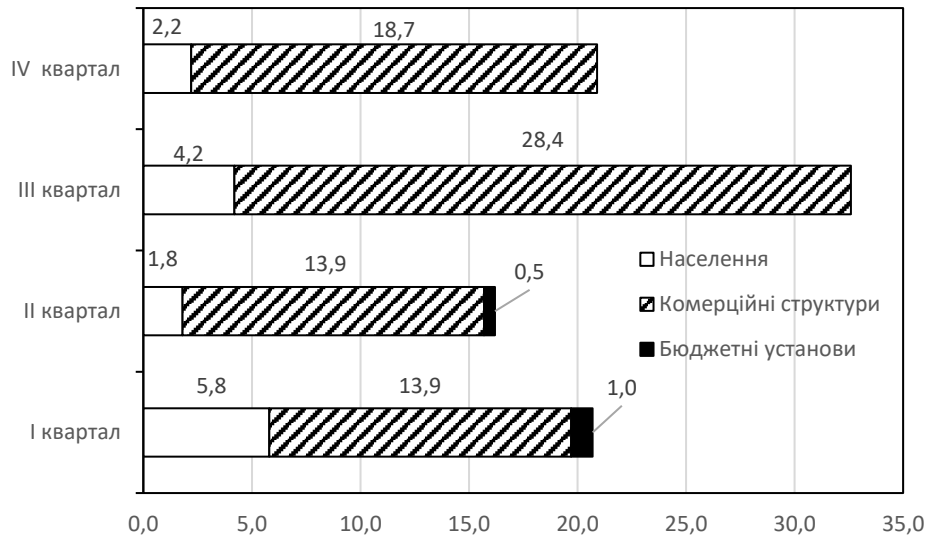


Рис.2.4. Стан дебіторської заборгованості за надані послуги КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» станом на кінець кварталів в 2019 р., тис. грн.

*Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства*

Як видно з наведеної інформації дебіторська заборгованість за надані послуги перебуває практично на одному рівні. При цьому слід зауважити, що найменшу її частину складає заборгованість бюджетних установ, які погашають її чітко у встановлені терміни.

Найбільше нарікання викликає стан розрахунків з комерційними структурами, які допускають певну затримку в платежах, однак їх загальна сума не перевищує загальну суму нарахування заборгованості за місяць. Все це свідчить про добре налагоджену роботу з клієнтами та їх високу платіжну дисципліну.

Перейдемо тепер безпосередньо до розгляду стану організації обліку розрахунків з покупцями (споживачами послуг).

Загалом організацію розрахунків спожиті послуги на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» можна показати у вигляді схеми (рис.2.5).

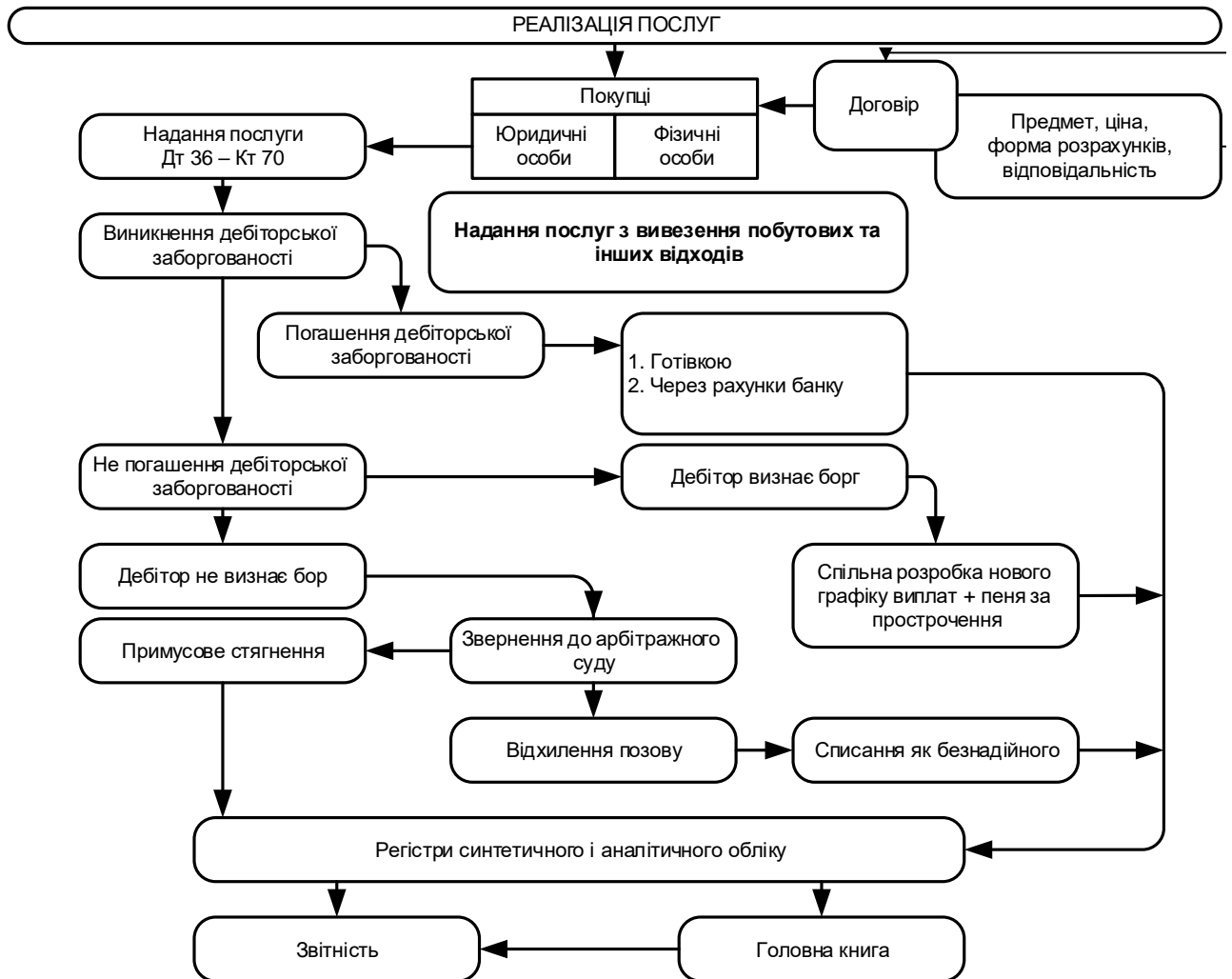


Рис. 2.5. Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями за надані послуги на КП «Слобідко-Кульчієвецьке»

*Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства*

Організація первинного обліку розрахунків за надані послуги в КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» налагоджена досить чітко. Цьому сприяє одноманітність операцій та сталий перелік контрагентів. Серед первинних документів для нарахування заборгованості за надані послуги використовують «Рахунки» – для юридичних осіб та «Повідомлення» - для побутових споживачів.

Підтверджуючим документом про сплату є виписки банку про зарахування коштів на рахунок. Таким чином, рух інформації в документах про розрахунки за надані послуги має наступний вигляд (рис. 2.6).

	Зміст операції	Споживач	Керівник підприємства	Секретар	Бухгалтер	Відділення банків УДКСУ, Поштові відділення
1	2	3	4	5	6	8
1.1	Оформлення договору			⊕		
1.2	Підпис уповноваженої особи		⊕			
1.3	Укладання договору з клієнтом	⊕		⊕		
1.4	Передача оформленого договору бухгалтеру для нарахування заборгованості				⊕	
2.1	Виписка рахунку на оплату наданих послуг згідно договору (юридичні особи)				⊕	
2.2	Затвердження рахунку керівником		⊕			
2.3	Підготовка документів до передачі клієнтам			⊕		
2.4	Передача рахунків клієнтам	⊕				
2.5	Проплата дебіторської заборгованості (платіжне доручення клієнта)					⊕
2.6	Зарахування коштів на рахунок (надходження виписки банку)				⊕	
2.7	Відображення інформації про оплату в базі даних та в регістрах обліку				⊕	
3.1	Виписка повідомлення на згідно договору (фізичні особи)				⊕	
3.2	Затвердження рахунку керівником		⊕			
3.3	Передача рахунків клієнтам через уповноважених осіб в кожному населеному пункті (сільський голова)	⊕				
3.4	Проплата дебіторської заборгованості (квитанція про сплату)					⊕
3.5	Зарахування коштів на рахунок (надходження виписки банку)				⊕	
3.6	Відображення інформації про оплату в базі даних та в регістрах обліку				⊕	

Рис. 2.6. Оперограма руху первинних документів з розрахунків за наданні послуг на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»

Джерело: складено автором на основі даних підприємства

Оформлення рахунків та повідомлень на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» здійснює бухгалтер в автоматизованій системі обліку після чого вони передаються через секретаря на підпис керівнику та надсилаються споживачам.

Комерційні структури проводять оплату за отримані послуги через установи банків.

Бюджетні установи проплачують вартість послуг через Кам'янець-Подільське УДКСУ Хмельницької області.

Фізичні особи здійснюють проплати або через установи банків, або користуються послугами поштових відділень.

Щодо організації синтетичного обліку розрахунків з споживачами то він організований на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку [46].

Даний рахунок основний, активний, призначений для обліку розрахунків. Він призначений для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи.

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» на підприємстві відображається вартість наданих послуг (за встановленим тарифом), за кредитом - сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства. Сальдо рахунку відображає заборгованість споживачів за одержані послуги.

На підприємстві рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» ведеться без поділу на субрахунки.

Аналітичний облік організований в розрізі кожного окремого споживача, які згруповані в наступні групи:

- побутові споживачі (в розрізі населених пунктів та окремих домогосподарств);
- комерційні структури (в розрізі підприємств);

- бюджетні організації (в розрізі установ).

Аналітичний облік розрахунків з споживачів ведеться за кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Враховуючи вповні логічний підхід до групування клієнтів пропонуємо внести зміни до робочого плану рахунків та запровадити систему субрахунків до рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Структура рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» таким чином отримає наступний вигляд.

36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

3611 «Розрахунки з побутовими споживачами»

36111 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Мукша Китайгородська» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36112 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Слобідка-Кульчієвецька» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36113 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Оленівка» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36114 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Боришківці» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36115 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Врублівці» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36116 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Станіславівка» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36117 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Яруга» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36118 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Велика Слобода» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

36119 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Тарасівка» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств);

361110 «Розрахунки з побутовими споживачами с.Баговиця» (далі аналітичні рахунки в розрізі домогосподарств).



3612 «Розрахунки з комерційними структурами» (далі аналітичні рахунки в розрізі юридичних осіб).

3613 «Розрахунки з бюджетними установами» (далі аналітичні рахунки в розрізі установ).

Звернемо тепер увагу на порядок відображення стану розрахунків з споживачами послуг на рахунках бухгалтерського обліку.

При цьому теоретично можливі дві типові ситуації: розрахунки за умови отримання попереднього авансу та розрахунки на умовах наступної оплати.

Враховуючи специфіку діяльності підприємства взаємовідносини із споживачами згідно договору будуються на умові саме наступної оплати (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

**Кореспонденція рахунків з розрахунків за послуги з вивозу відходів на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» та порівняння її з типовою за 2019 р.**

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума, тис.грн	Примітка
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
Виставлено рахунки та повідомлення на оплату наданих послуг	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	70 «Доходи від реалізації»	233,3	Відповідає типовій кореспонденції Пропонується відображення в розрізі субрахунків
Надійшли кошти за надані послуги	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	226,5	Відповідає типовій кореспонденції Пропонується відображення в розрізі субрахунків
Надійшли кошти у вигляді дотацій з місцевого бюджету	31 «Рахунки в банках»	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	411,1	Відповідає типовій кореспонденції
Освоєння отриманих дотацій	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	71 «Інший операційний дохід»	411,1	Відповідає типовій кореспонденції

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Щодо відображення інформації про стан розрахунків з споживачами послуг в регістрах бухгалтерського обліку то загальну схему взаємозв'язку регістрів та первинних документів можна уявити у вигляді схеми (рис. 2.7).

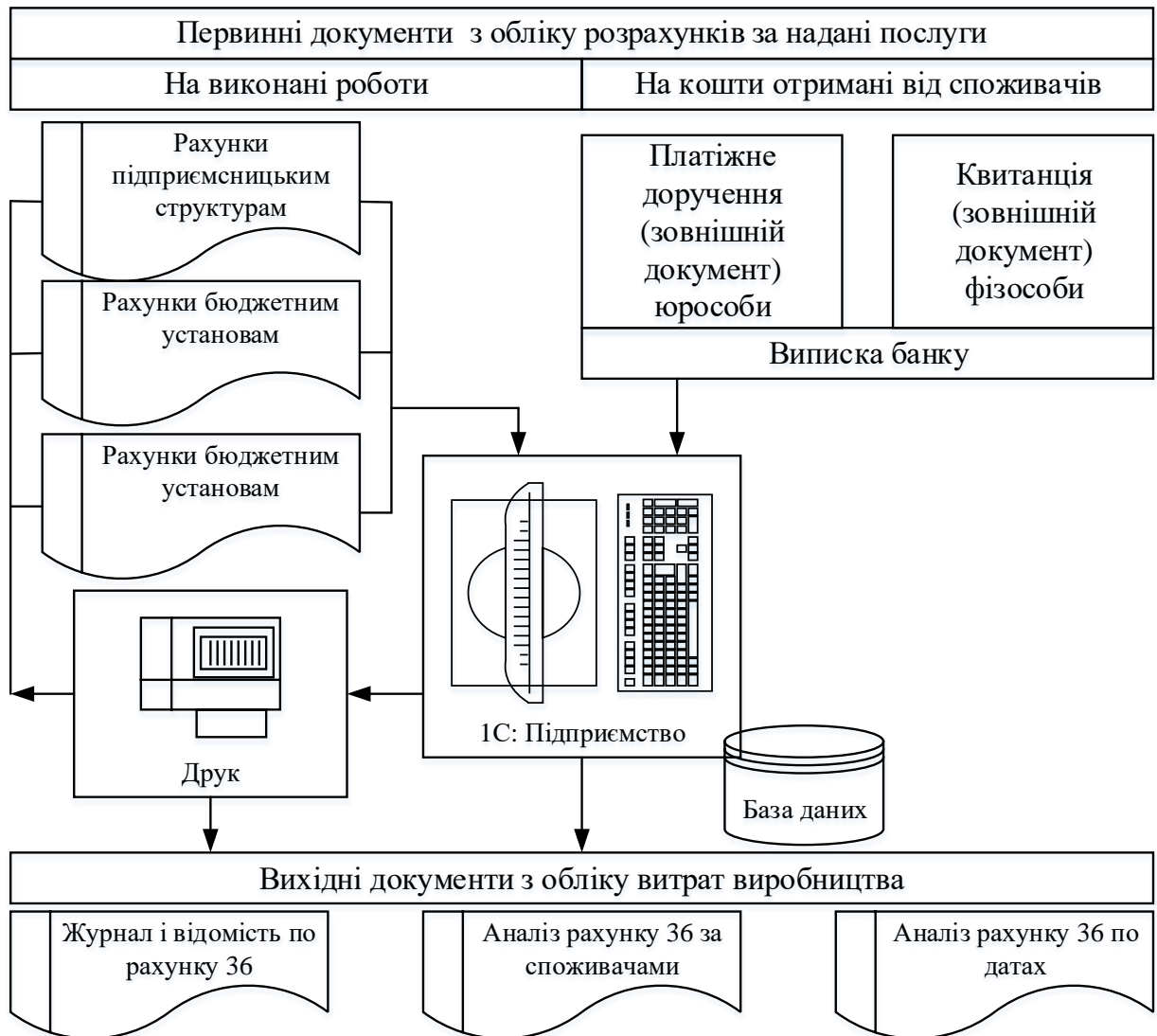


Рис. 2.7. Схема взаємозв'язку первинних документів, регістрів та засобів обробки інформації при обліку розрахунків за наданні послуги на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»

*Джерело: побудовано автором на основі даних підприємства*

Наведемо деякі пояснення до рис. 2.7. Так, центральним регістром з обліку розрахунків з покупцями і замовниками на досліджуваному підприємстві є Відомість з аналізу рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Які формуються в загальному по рахунку, в розрізі окремих споживачів чи їх груп, а також відображають проплати в розрізі дат звітного періоду.

По дебету рахунку записи здійснюються на підставі даних обліку реалізації, а по кредиту – безпосередньо з розробок банківських документів.

На підставі даних занесених до бази даних формують інформацію Головної книги та в форм звітності.

Для вдосконалення системи обліку дебіторської заборгованості за надані послуги окрім вже зазначених пропозицій стосовно зміни структури рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» можна рекомендувати:

1. Розробити комплекс заходів щодо постійного моніторингу потенційних дебіторів (оцінювання фінансового стану та платоспроможності, ринкової репутації, іміджу тощо).

2. Своєчасно здійснювати контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованості. Адже значне перевищення фактичної дебіторської заборгованості створює загрозу фінансовій стабільності підприємства і робить необхідним залучення додаткових джерел фінансування.

3. Систематично проводити інвентаризацію заборгованості.

Внесені пропозиції, на нашу думку значно покращать стан обліку розрахунків за надані послуги, та вплине на швидкість та ефективність прийняття управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ЗА ФОРМУВАННЯМ ВАРТОСТІ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА НИМИ

#### **3.1. Контроль операцій з формування витрат по наданню платних послуг**

Процес контролю на підприємстві, в тому числі контролю за формуванням витрат, складається з великої кількості операцій, які являють собою дії над економічною інформацією, з метою отримання інформації, яка придатна в подальшому для оцінювання результату роботи та прийняття управлінських рішень.

Процес проведення контрольних процедур поділяють на три етапи: підготовка даних для контролю; перевірка даних різними прийомами контролю; узагальнення результатів контролю.

На етапі підготовки даних проводять комплекс робіт, який забезпечує підготовку різних необхідних даних, і насамперед носіїв. Крім того визначаються об'єкти перевірки.

На етапі перевірки даних проводиться безпосередня перевірка з метою виявлення невідповідності або підтвердження правильності відображення господарських операцій.

На третьому етапі проводять узагальнення результатів та готують відповідні висновки.

Аналізуючи порядок проведення контрольних процедур на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» слід відмітити, що так як підприємство організоване лише в 2018 р., а почало реальну роботу в 2019 р., а також той факт що воно віднесене до суб'єктів малого підприємництва, зовнішніх перевірок в аналізованому періоді його діяльності не проводилось. І основна увага зосереджувалась на порядку внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль витрат є важливим елементом системи управління витратами виробництва, без якого неможливе повноцінне здійснення інших її функцій.

Система внутрішнього контролю підприємства повинна бути економічно вигідною та ефективною, інакше кажучи витрати на її діяльність мали б бути меншими за витрати підприємства через її відсутність.

Особливістю внутрішнього контролю є його здійснення на підприємстві безперервно, що дає можливість своєчасно виявити систематичні недоліки в роботі підприємства та попередити їх у майбутньому.

Щодо системи контролю витрат можуть бути визначені дві групи суб'єктів: ініціатори контролю та виконавці контролю. До ініціаторів контролю витрат підприємства відносяться особи, зацікавлені в отриманні інформації про обсяг, динаміку, структуру виробничих витрат, а поручають проведення контролю безпосереднім виконавцям. Виконавцями контролю витрат є особи, які за особистою ініціативою або за дорученням ініціаторів виконують контрольні дії щодо витрат підприємства.

Варто зауважити, що ініціатори та виконавці внутрішнього контролю витрат на підприємстві мають певні взаємозв'язки, що полягають у процедурі делегування контрольних повноважень, можливо й таке, що ініціатором та виконавцем є одна й та сама особа. Саме така ситуація складається і на досліджуваному підприємстві через його незначні розміри.

Поточний контроль витрат на досліджуваному підприємстві виконує бухгалтер.

Щодо загальної контрольної процедури за величиною витрат та порядком їх обліку, то слід відмітити наступне.

Мета такого контролю полягає у встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо

витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта та дотримання правил і процедур щодо розрахунку та затвердження тарифу на надані комунальні послуги.

Систему завдань, які ставляться перед таким контролем можна зобразити графічно (рис.3.1).



Рис. 3.1. Основні завдання контролю відображення витрат з надання послуг

*Джерело: побудовано автором на основі [14]*

Для проведення належного контролю за розміром витрат та станом їх обліку використовують різноманітні джерела інформації (рис.3.2).

В даному випадку крім загальних документів, які передбачаються для контролю витрат підприємства, враховуючи специфіку діяльності КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» необхідно долучати і специфічні документи, а саме рішення сесій ОТГ на яких затверджувалися тарифи та суми дотацій на

розвиток підприємства, документи з регулювання порядку встановлення тарифів.



Рис. 3.2. Основні джерела інформації для контролю відображення витрат з надання послуг на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»

*Джерело: побудовано автором на основі [21] та даних підприємства*

Перевірку розпочинають з вивчення стану організації первинного обліку витрат, відповідності бланків документів та порядку їх складання і оформлення.

Далі перевірячі підлягає процедура реєстрації первинної інформації та послідує її відображення в регістрах обліку та звітності.

Наступним кроком є перевірка правильності формування собівартості послуг підприємства. При цьому користуються вимогами П(С)БО 16 [41] та Порядком формування тарифів на послуги з поводження з побутовими відходами [56]. Звертаючи увагу на те, що до виробничої собівартості послуг з вивозу побутових та інших відходів включаються тільки прямі матеріальні

витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні й розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Звертається особлива увага на формування прямих матеріальних витрат. перевіряють правомірність віднесення такого виду витрат до статті «Матеріальні витрати». При цьому в умовах досліджуваного підприємства слід використати дані накладних-вимог, актів на списання матеріалів та даних рахунків 20 «Виробничі запаси» і 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 23 «Виробництво».

Крім того в умовах КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» при перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на такі моменти:

- правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат;
- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості послуг з вивезення побутових та інших відходів;
- відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;
- правильність встановлення норм витрат паливно-мастильних матеріалів та інших запасів відповідно до рівня технічного стану техніки;
- правильність списання недостач при виявленні таких.

Важливим моментом є вивчення питань, які стосуються правильності нарахування та включення у витрати на надання послуг витрат з оплати праці. Для цього необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника, тарифних сіток і ставок), перевірити правильність нарахування оплати праці. При цьому використовуються дані нарядів на відрядні роботи, відомостей норм і розцінок, тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних ставок, облікових регістрів за рахунками 23 «Виробництво» та 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».



В даному випадку можуть бути виявлені наступні відхилення: неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, - необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості послуг.

Важливим моментом в контролі формування виробничої собівартості є порядок обліку і розподілу загальновиробничих витрат, однак дане питання не стоїть на часі для КП «Слобідсько-Кульчієвецьке», так як зважаючи на монодіяльність підприємства такі витрати окремо не ведуться, а враховуючи, що підприємство є суб'єктом малого підприємництва одразу включаються до прямих витрат на надання послуг з вивезення побутових та інших відходів.

Щодо контролю адміністративних витрат їх перевірку на проводять в декілька етапів у наступній послідовності:

1. Перевірка елементів облікової політики щодо адміністративних витрат.
2. Перевірка наявності первинних облікових документів.
3. Визначення наявності планових величин витрат на відповідний період.
4. Виявлення наявності та правильності синтетичного та аналітичного обліку витрат.
5. Визначення правильності, обґрунтованості і повноти віднесення на рахунок фінансових результатів адміністративних витрат підприємства.
6. Перевірка достовірності та повноти відображення адміністративних витрат у фінансовій звітності.

При цьому слід брати до уваги, що величина адміністративних витрат входить також і до вартості тарифу з надання послуг з перевезення побутових та інших відходів.

Так як на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» в досліджуваному періоді не проводилося заходів зовнішнього контролю, нами була проведена спроба

вивчення документів та реєстрів з обліку витрат з позиції контролюючої сторони.

В результаті такого дослідження нами були опрацьовані можливі варіанти порушень в питаннях обліку витрат на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» та зроблені відповідні висновки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Можливі порушення дотримання норм, передбачених П(С)БО 16  
«Витрати» та їх наявність на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»**

Питання, що досліджується	Можливі порушення	Пункти П(С)БО, що порушуються	Наявність факту на підприємстві
1	2	3	4
Визнання витрат в бухгалтерському обліку	Витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язань	п. 5	Фактів не виявлено
	Недостовірне визначення (оцінка) суми витрат	п. 6	
	Витрати визнаються витратами певного періоду неодноразово з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	п. 7	
	Витрати, які не можливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі того періоду, в якому вони були здійснені	п.7	
	Визнаються витратами та (або) включаються до Звіту про фінансові результати: - платежі за договорами комісії - попередня оплата запасів, робіт, послуг - погашення одержаних позик	п.9	
Собівартість реалізованих послуг	Собівартість реалізованих послуг включає окрім виробничої собівартості інші витрати	п. 11	Фактів не виявлено
	До собівартості реалізованих послуг включаються адміністративні витрати, інші операційні витрати	п. 17	
Склад прямих витрат	Неправильне віднесення витрат до складу прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат.	пп. 12, 13, 14	Фактів не виявлено
Виробнича собівартість послуг	До виробничої собівартості реалізованих послуг включаються всі загальновиробничі витрати	п. 11	Так як підприємство на сьогоднішній день надає лише один вид послуг окремий облік загальновиробничих витрат не ведеться
	До собівартості реалізованих послуг включаються адміністративні витрати, інші операційні витрати	п. 17	

## Закінчення таблиці 3.1

1	2	3	4
Загальновиробничі витрати		п. 15, 16	Аналогічно
Адміністративні витрати	Неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу виробничої собівартості послуг, собівартості реалізованих послуг	пп. 17, 21	Фактів не виявлено
Витрати на збут		пп. 17, 19	На підприємстві ведуть в складі адміністративних витрат
Інші операційні витрати	Неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат.	пп. 17.	Фактів не виявлено
Економічні елементи витрат		пп. 21, 23, 24, 25, 26	Облік за елементами не ведеться
Фінансові витрати		п.27	Не мають місця в практиці підприємства
Інші витрати	Неправильне віднесення витрат до складу інших витрат	п. 29	Фактів не виявлено
Розкриття інформації про витрати у Примітках до річної фінансової звітності	Неповне відображення передбаченої стандартом інформації в Примітках до річної фінансової звітності	п. 32	В примітках інформацію не розкривають, так як дана форма звітності не передбачена для підприємств суб'єктів малого підприємництва
	Не розкрито склад та суми витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати», «Інші витрати»		
	Не наведено склад та суми доходів і втрат за кожною надзвичайною подією		
	Не розкрито склад та суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо в складі власного капіталу		

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Як видно з наведеної в таблиці 3.1 інформації в КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» немає серйозних порушень вимог ПСБО 16 «Витрати» в питаннях відображення витрат. Єдиним зауваженням може бути те, що з розширенням своєї діяльності і розширенням асортименту послуг підприємству потрібно буде вдосконалювати прийняту схему обліку і запроваджувати в практику використання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

### 3.2. Порядок контролю реалізації платних послуг та розрахунків за них

В сучасних умовах господарювання фінансовий стан підприємства залежить від якості наданих послуг, попиту на них та обсягу їх реалізації. Реалізація продукту виробництва, в даному випадку послуг з вивозу побітових та інших відходів – завершальна стадія кругообороту коштів. Правильна її організація визначає фінансовий стан підприємства.

Основні завдання контролю реалізації та розрахунків з споживачами наведені на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Завдання контролю реалізації послуг та розрахунків зі споживачами

*Джерело: побудовано автором на основі [14] та даних підприємства*

Крім того, доцільно також перевірити обґрунтованість планування реалізації, оскільки від правильності і своєчасності планових розрахунків

визначення кола споживачів, цін значною мірою залежить успішне управління процесом реалізації даних специфічних послуг.

Ото ж послідуєчим етапом кругообігу коштів підприємства є отримання виручки за реалізовані послуги то контроль цих етапів є тісно пов'язаним.

Важливим завданням є перевірка розрахунків по відшкодуванню завданих збитків, а також своєчасність і законність пред'явлення претензій до винних осіб.

Для виконання таких поставлених завдань при перевірці реалізації послуг та розрахунків за них користуються наступними джерелами інформації (рис.3.4).

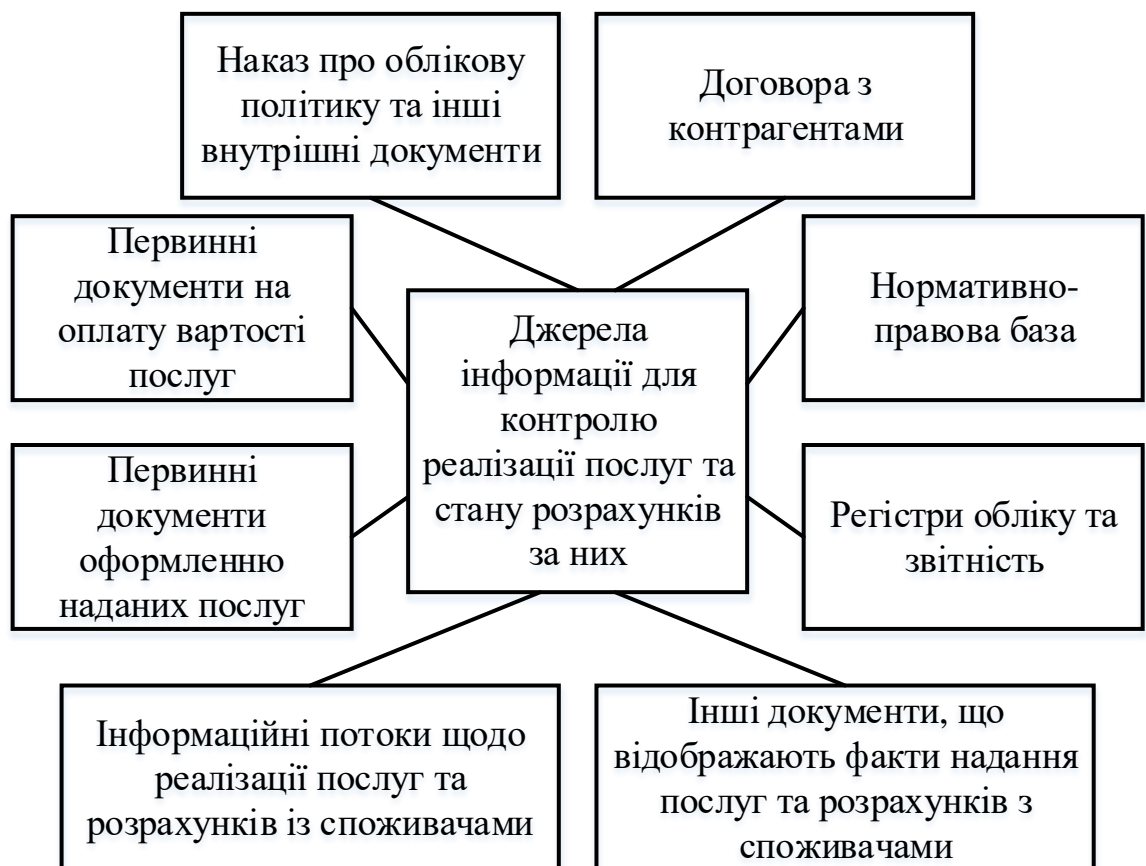


Рис. 3.4. Джерела інформації для здійснення контролю реалізації послуг та розрахунків зі споживачами

*Джерело: побудовано автором на основі [14] та даних підприємства*

Здійснюється ознайомлення з постановкою обліку операцій з реалізації послуг. Правильна постановка обліку забезпечує систематичний контроль за

своєчасним надходженням коштів від споживачів на рахунки в банках за надані послуги та дає змогу відобразити ці операції на відповідних рахунках обліку. Так, собівартість наданих послуг списується на дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», доходи від реалізації робіт і послуг – 70 «Доходи від реалізації». Для забезпечення обліку реалізації послуг важливе значення має своєчасне укладання договорів із споживачами. Для встановлення більш стійких зв'язків рекомендується укладати перспективні договори на декілька років із щорічним уточненням тарифу узгодженого з органами місцевої влади.

Винятково важлива перевірка обґрунтованості і своєчасності укладання договорів із споживачами, а також їх виконання.

Перевіряється, чи здійснюють керівники підприємств систематичний оперативний контроль і облік виконання укладених господарських договорів, враховуючи, що необхідно не тільки своєчасно застосовувати санкції за порушення договірних зобов'язань, а й попереджувати їх.

Внутрішньогосподарський оперативний контроль спрямовують на правильність визначення обсягів наданих послуг, якості, цін, дотримання графіка (строків) надання послуг.

Після цього встановлюють правильність визначення фінансових результатів за видами продукції і по підприємству в цілому. Необхідно також провести зіставлення даних рахунків 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 79 «Фінансові результати» з таблицею 2 «Звіт про фінансові результати» Фінансової звітності малого підприємства і встановити відповідність даних обліку та звітності.

При здійсненні перевірок контролюють дотримання умов розрахунків за надані послуги. Занадто велика дебіторська заборгованість може свідчити про несвоєчасні розрахунки за послуги. Факти значної дебіторської заборгованості повинні стягуватись з боржників в судовому порядку.

Для з'ясування стану заборгованості слід використати відповідні журнали-ордери чи машинограми по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Звернемо тепер свою увагу на можливі, так звані, типові порушення в частині обліку реалізації послуг та розрахунків із споживачами (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

**Аналіз можливих порушень з обліку реалізації послуг  
та розрахунків з споживачами на КП «Слобідсько-Кульчієвецьке»**

№ з/п	Зміст типового порушення	Виявлення факту на підприємстві
1	порушення, допущені при оформленні первинних документів	В окремих договорах відсутній підпис споживачів (фізичних осіб)
2	відсутність графіків документообігу	Графік документообороту відсутній
3	несвоєчасна реєстрація документів в облікових регістрах	не зафіксовано
4	порушення термінів зберігання документації в архіві	не зафіксовано
5	невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку надання послуг	не зафіксовано
6	несвоєчасне відображення надходження коштів за надані послуги	не зафіксовано
7	виправлення за виявленими помилками минулих років у звітному періоді шляхом збільшення доходу поточного періоду	не зафіксовано
8	порушення методології обліку (невірно складені кореспонденції рахунків)	не зафіксовано
9	перекриття заборгованості одного контрагента авансами, виданими іншому контрагенту	Виявлено поодинокий факт по однофамільцях, який було усунуто в процесі звірки розрахунків
10	несвоєчасне списання заборгованості зі строком позовної давності	не зафіксовано
11	неправомірне визнання заборгованості безнадійною та її включення до складу позареалізаційних витрат	не зафіксовано
12	відсутність аналітичного обліку в розрізі споживачів	не зафіксовано

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства*

Як видно з даних, наведених в таблиці 3.2, на досліджуваному підприємстві мали місце незначні порушення, які досить легко можна усунути без запровадження спеціальних заходів.

Крім того вважаємо, що на підприємстві потрібно і на далі підсилувати контроль за дотримання платіжної дисципліни споживачами, особливо в

сегменті комерційних структур. Необхідно запровадити в практику періодичне проведення інвентаризації розрахунків з оформленням відповідних актів. А також доцільним є безперервне спілкування з контрагентами, по яких існує дебіторська заборгованість.



## ВИСНОВКИ

Провівши роботу з вивчення порядку організації обліку та контролю послуг, що надаються комунальними підприємствами, можемо зробити наступні висновки.

1. З розвитком постіндустріальної економіки зростає обсяг послуг. Послуги створюють умови для нормального або більш ефективного функціонування всіх учасників ринку, забезпечуючи повсякденний комфорт, підвищуючи якість життя в суспільстві, сприяючи збільшенню вільного часу та звільненню основних видів діяльності від виконання функцій обслуговування виробництва та забезпечуючи його нормальне функціонування.

Ми прийшли до висновку, що послуга є економічною діяльністю, в результаті якої утворюються блага, які є специфічним товаром інфраструктурного характеру, який є невідчутний і не тягне за собою права власності на кінцевий продукт, і який спрямовано на забезпечення ефективного функціонування учасників ринку.

2. При наданні послуг важливим моментом є ефективність такої діяльності і одним із шляхів її забезпечення є чіткий облік і контроль витрат на їх здійснення.

Спостерігаючи сучасні тенденції перетворень на українських підприємствах, слід констатувати перехід від традиційного способу планування та обліку витрат методом калькуляції до бюджетної форми планування та обліку витрат на якість.

3. Так як при наданні послуг між собою тісно пов'язані процеси виробництва, реалізації і споживання на одне із ключових місць виходить питання належної організації обліку розрахунків зі споживачами послуг. При цьому слід приймати до уваги, що розрахункові операції є об'єктом обліку, по-перше, як динамічний процес (проведення платежу) і, по-друге, як статичний стан, тобто заборгованість між суб'єктами розрахунків.

При цьому облікову суть розрахунків можна звести до двох основних моментів: визначення умов платежу та - відображення дебіторської чи кредиторської заборгованості на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності. А трактування поняття «розрахунки», з позиції системи взаємовідносин між юридичними і фізичними особами, передбачає виникнення розрахунків у момент практичного виконання юридично оформлених фінансових зобов'язань при здійсненні товарних і нетоварних операцій.

4. Дослідження проводились на матеріалах Комунального підприємства «Слобідсько-Кульчієвецьке» Слобідсько-Кульчієвецької сільської ради, яке протягом досліджуваного періоду постійно нарощувало свій ресурсний потенціал і залишалось прибутковим. Однак слід зазначити що досягти позитивного результату підприємство не змогло б без отримання дотацій та субвенцій з місцевого бюджету об'єднаної територіальної громади.

Загалом можемо говорити про те, що КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» за результатами роботи в 2019 році є фінансово стійким. При цьому спостерігається певна тенденція до підвищення ефективності роботи підприємства.

5. Підприємство не має власної бухгалтерської служби, а користується послугами підприємця який надає бухгалтерські послуги. Підприємець, який здійснює облік, веде його із застосуванням комп'ютерної техніки з використанням пакету прикладних програм 1С: Підприємство версії 8.3.

Підприємство є суб'єктом малого підприємництва. При цьому облік ведеться за загальною системою, а звітність здається відповідно до П(С)БО 25. Підприємство перебуває на загальній системі оподаткування, однак не зареєстроване як платник податку на додану вартість.

6. Первинний, аналітичний та синтетичний облік витрат по наданню послуг на досліджуваному підприємстві в цілому організований у відповідності з нормативними документами.

Проте, проведені дослідження дають підстави для запровадження окремих заходів по його вдосконаленню. Так, в частині організації первинного обліку доцільним є запровадження графіку документообороту. В частині організації аналітичного обліку витрат, за результатами вивчення їх структури, пропонується скорочення статей витрат як прямих, так і адміністративних. А з метою підвищення аналітичності обліку витрат на надання послуг вносяться пропозиції щодо змін в робочий план рахунків бухгалтерського обліку.

7. Взаємовідносини КП «Слобідсько-Кульчієвецьке» із споживачами послуг базуються на договірних засадах. Розрахунки здійснюються за тарифами розрахованими згідно відповідних нормативних документів. Найбільшими замовниками послуг підприємства є побутові споживачі. Контрагенти підприємства досить чітко дотримуються платіжної дисципліни не допускаючи протермінування у платежах.

Облік розрахунків налагоджений належним чином в розрізі окремих споживачів. Його вдосконалення вбачається в організації власної абонентської служби, внесенні змін до робочого плану рахунків з метою підвищення аналітичності інформації по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

8. Важливе значення для ефективної роботи підприємства є належним чином налагоджений контроль за формуванням його витрат. Враховуючи незначний період діяльності підприємства зовнішніх контрольних заходів на ньому не проводилось. Контрольні процедури обмежуються внутрішніми заходами. При цьому ніяких порушень в продовж досліджуваного періоду не було виявлено.

9. Що до контролю за станом розрахунків за надані послуги із споживачами на досліджуваному підприємстві мали місце незначні порушення, які досить легко можна усунути без запровадження спеціальних заходів. Крім того вважаємо, що на підприємстві потрібно і на далі підсилювати контроль за дотримання платіжної дисципліни споживачами,

особливо в сегменті комерційних структур. Необхідно запровадити в практику періодичне проведення інвентаризації розрахунків з оформленням відповідних актів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ассэль Г. Маркетинг: принципы и стратегия: учебник для вузов. Москва : ИНФРА-М, 2001. 564 с.
2. Басовський Л.Є. Контроль стану дебіторської заборгованості. URL : <http://www.elitarium.ru> (дата звернення: 29.11.2020)
3. Безклубий І. Поняття безготівкових розрахункових відносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2015. № 1. С. 19-21.
4. Білик М. Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств. *Фінанси України*. 2003. № 12. С. 24-36.
5. Болт Гордон Дж. Практическое руководство по управлению сбытом; пер. с англ. Москва : МТ- Пресс, 2001. 268 с.
6. Большой бухгалтерський словарь / Под ред. Н. Азрилияна. Москва : Институт новой экономики, 1999. 574 с.
7. Бондаренко О.С. Сучасні підходи до обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці. *Інвестиції: практика та досвід*. 2008. № 18. С. 36 – 39.
8. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 772 с.
9. Бухгалтерський словник / За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
10. Верхоглядова Н.І та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. практич. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
11. Вишневецький М. Інвентаризація розрахунків. *Податки та бухгалтерський облік*. 2005. №88. С.5-12.
12. Власова І.О. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами: Дис. канд. екон. наук. Нац. аграр. ун-т.К., 2005. 193 с.
13. Гайдучок Т. С., Цегельник Н. І. Основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній. *Економічні науки. Серія "Облік і фінанси"*. 2012. Вип. 9 (33). Ч. 1.

14. Головащенко, М. О. Ревізія і контроль. *Управління розвитком*. 2012. № 7. С. 46 - 47.
15. Горбачова О. М. Лахай Л.В. Облік та аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи її вирішення. URL: [http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2009\\_1/Lahay\\_109.htm](http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Lahay_109.htm) (дата звернення: 29.11.2020)
16. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 29.11.2020).
17. Дерій В. А., Попіна С. Ю. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі. *Облік і фінанси*. 2015. №2(68). С. 15-21.
18. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
19. Джоббер Д. Принципы и практика маркетинга : учебн. пособие; пер. с англ. 2-е изд. Москва : Издат. дом «Вильямс», 2000. 679 с.
20. Джон К. Шанк, Виджей Говіндараджан. Стратегическое управление затратами; пер. с англ. СПб.: ЗАО «БизнесМикро», 1999. 288 с.
21. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. Київ : Знання, 2007. 327с.
22. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. Под ред. С.А. Табалиной. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998.774 с.
23. Економічна енциклопедія. Т. 3; редкол.: Б. Д. Гаврилишин, С. В. Мочерний (відп. ред.), О. А. Устенко (заст. відп. ред.). Київ : Академія ; Тернопіль : Акад. нар. госп-ва, 2002. 952 с.
24. Жарнікова В.В. Облік розрахунків з покупцями: систематизація погляді та перспективи досліджень. *Європейський науковий журнал Економічних та фінансових інновацій*, №2. 2018. URL: [file:///C:/Users/PC/Downloads/43-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-105-1-10-20190620%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/PC/Downloads/43-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-105-1-10-20190620%20(2).pdf). (дата звернення: 10.11.2020)
25. Калачова І. В. Статистика послуг: концептуальні основи реформування. *Статистика України*. 2001. № 4. С. 24-28.

26. Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч. посібник. Харків : ХНАМГ, 2011. 241 с.
27. Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч. посібник. Харків : ХНАМГ, 2011. 241 с.
28. Кім Г.В., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
29. Котлер Ф., Армстронг Г., Сондерс Д. и др. Основы маркетинга. Пер. с англ. Москва: Изд. дом «Вильямс», 2006. 942 с.
30. Котлер Ф. Основы маркетинга, 4-е европейское издание / Армстронг, Гари, Вонг, Вероника, Котлер, Филип, Сондерс, Джо: Пер. с англ. Москва : ООО «И.Д. Вильямс», 2010. 1200с.
31. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
32. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373с.
33. Кулинич М. Б., Фреюк В. В. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці. *Агросвіт*, 2014. № 7. С. 63-68.
34. Лисенко Н.М. Організаційно-методологічні особливості обліку дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів на підприємствах житлово-комунального господарства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 1 (44). С.144-152.
35. Любіцева О. О. Ринок туристичних послуг. Київ : Альтарс, 2002. 436 с.
36. Макоев О. С. Контроль и ревизия. Учебное пособие. Москва : Юнити, 2007. 256 с.
37. Матицина Н. О. Основні засади регулювання розрахункових відносин через управління дебіторською заборгованістю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 12. С. 38-42.

38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені : Затверджені [наказом Мінфіну від 10.01.07 р. №2](#). URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Metodichnix-rekomendacij-z-buhgalterskogo-obliku-zapasiv> (дата звернення 10.11.2020)
39. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635. URL: [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Me-todRek/metod\\_uchetpolit.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Me-todRek/metod_uchetpolit.aspx) (дата звернення 10.11.2020)
40. Міжнародні стандарти фінансової звітності (переклад українською мовою – 2018 рік). URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu-rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> (дата звернення: 29.11.2020).
41. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку : Інтерактивна бухгалтерія. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/opematerials/35131> (дата звернення: 10.11.2020).
42. Овсяк Н. В., Ражченко О.Ю. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. *Вісник ЖДТУ*. 2012. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1> (дата звернення 10.11.2020).
43. Пантелєєв В.П., Сніжко О.С. Словник бухгалтера та аудитора. Київ : ДП «Ін форм.-аналіт. Агентство», 2009. 39с.
44. Парашутін Н.В., Козлова Е.П. Курс бухгалтерського учета. Москва : Финансы, 1997. 424 с.
45. Пилипенко А.А., Дзьобко І.П., Писарчук О.В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія; за заг. ред. докт. екон. наук, доц. А.А. Пилипенка. Харків : Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.
46. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено наказом



Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 із змінами і доповненнями. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi> (дата звернення: 10.11.2020).

47. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 10.11.2020).

48. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88. URL: <https://pravo.uteka.ua/ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Polozhennya-pro-dokumentalne-zabezpechennya-zapisiv-u-buhgalterskomu-obliku> (дата звернення 10.11.2020)

49. Про благоустрій населених пунктів : Закон України № 2807-IV від 06.09.2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2807-15#Text> (дата звернення: 10.11.2020)

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 20.11.2020)

51. Про відходи : Закон України №187/98-ВР від 05.03.1998. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.11.2020)

52. Про господарські товариства : Закон України №1576-XII від 19.09.1991. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text> (дата звернення: 10.11.2020).

53. Про житлово-комунальні послуги : Закон України №2189-VIII від 09.11.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2189-19#Text> (дата звернення: 10.11.2020).

54. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Міністерства промислової політики України №373 від 09.07.2007. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text> (дата звернення: 10.11.2020).

55. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ МФУ №879 від 02.09.2014. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 10.11.2020).
56. Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з поводження з побутовими відходами : Постанова КМУ №1010 від 26.06.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1010-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.11.2020).
57. Про затвердження Правил надання послуг з поводження з побутовими відходами : Постанова КМУ № 1070 від 10.12.2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1070-2008-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.11.2020).
58. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08#Text> (дата звернення 10.11.2020).
59. Про затвердження форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Мінстату від 21.06.96 р. №193. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-tipovix-form-pervinnix-oblikovixdokumentiv-z-obliku-sirovini-ta-materialiv> (дата звернення 10.11.2020).
60. Про оплату праці : Закон України від 19.04.2011 р. № 3231-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення: 20.11.2020).
61. Про підприємництво : Закон України № 696-XII від 07.02.1991. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text> (дата звернення: 10.11.2020).
62. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.
63. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. Пер. с англ. под ред. А. Микрюкова. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.
64. Резнікова В.В. Сутність категорії «послуга»: аналіз існуючих концепцій. *Вісник господарського судочинства*. Київ : Вищий господарський суд України; Видавничий дім «Ін Юре», 2009, №1. С.58-68

65. Садовська І. Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.
66. Семенець А.І. Тракткування основних понять при організації обліку розрахунків за надані послуги. *Сталий розвиток України: проблеми і перспективи: зб. матеріалів за результатами VIII науково-практичної конференції студентів та молодих вчених*. Електронне наукове видання; редкол.: І. В. Ящишина (гол. редкол., наук. ред.). Кам'янець-Подільський: КПНУ імені Івана Огієнка, 2020. С.63-67.
67. Сидорова А. В. Экономико-статистические методы в управлении сферой услуг. Донецк: ДонНУ, 2002. 240 с.
68. Сподарик В.М. Аналіз економічних категорій «затрати» і «витрати» за змістом і призначенням. *Економічний часопис-XXI*, 2013. №1-2 (2). С. 49-51.
69. Стаханов В. Н. Маркетинг сферы услуг: учеб. пособ. Москва: Экспертное бюро, 2001. 160 с.
70. Ткаченко Л. В. Маркетинг услуг: учеб. пособ. для студ. экон. спец. Донецк : ДАУБП, 2000. 102 с.
71. Хаксевер К., Рендер Б., Рассел Р., Мердик Р. Управление и организация в сфере услуг. Теория и практика. СПб., 2002. 752 с.
72. Хмелевська Л. П. Особливості розвитку малого підприємництва у сфері побутового обслуговування населення України: дис. канд. екон. наук: 08.01.01. Київ, 2002. 230 с.
73. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 01.10.2020)
74. Чацкіс Е.Д., Лысюк А.Н., Михайлова Т.П. Бухгалтерский учет активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций: Учеб. пособие. Донецк : ДонГУЭТ, 2001. 301с.
75. Череп А.В. Управління собівартістю: Монографія. Харків: БД «ІНЖЕК», 2005. 376 с.
76. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку. Київ : Знання-Прес, 2010. 268 с.

77. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. Предисловие Я.В.Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1991. 240 с.

## **ДОДАТКИ**