

УДК 657: 336.25:625(045)

**АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ КОМУНАЛЬНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ ШЛЯХОВОГО ГОСПОДАРСТВА****Мельничук О.П., к.е.н.***Вінницького торговельно-економічного інституту**Київського національного торговельно-економічного університету*

У статті обґрунтована необхідність формування облікової інформації щодо доходів операційної діяльності, із врахуванням специфіки функціонування комунальних підприємств. Метою статті є розробка практичних рекомендацій удосконалення методології бухгалтерського обліку у розрізі видів економічної діяльності. Розглянуто ознаки класифікації доходів, та визначено взаємозв'язок з обліковою інформацією. Логічно доведено необхідність формування облікової політики комунальних підприємств щодо відображення доходів від реалізації послуг. Зазначено елементи облікової політики, які доцільно висвітлити у наказі про облікову політику. Запропоновано аналітичні рахунки робочого плану рахунків для обліку специфічних операцій комунальних підприємств шляхового господарства. Підкреслено на відсутність податкових норм щодо особливостей обліку комунальних підприємств після 01.01.15р. Для більш якісного забезпечення облікового процесу запропоновано проводити аудит облікової політики. Застосування на практиці зазначених пропозицій дасть змогу сформулювати основні засади облікової політики комунальних підприємств. Визначено напрями подальших досліджень із врахуванням системи обліку і проблем комунальних підприємств шляхового господарства.

**Ключові слова:** операційні доходи, реалізація робіт і послуг, наказ про облікову політику.

UDC 657: 336.25:625(045)

**ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING OF REVENUES FROM SERVICES OF UTILITIES OF ROAD ECONOMY****Melnichuk O., PhD in Econ.Sc.***Vinnitsa Trade and Economic Institute**of the Kyiv National University of Trade and Economics*

The need of formation of accounting information on operating revenues, taking into account the specifics of functioning of utilities have been considered in the article. The aim of the article is to develop practical recommendations for improving accounting methodology in the context of economic activities. The features of classification of revenues have been considered and relationship to recorded information has been defined. The necessity of formation of accounting policy of utility companies to

reflect income from the sale of services has been proved. The elements of accounting policy which appropriate to show have been indicated. Analytical Accounts of the working chart of accounts for accounting of specific operations of utility companies of road economy have been proposed. The lack of tax rules on accounting features of utility companies of road economy after 01.01.15 has been emphasized. The audit of accounting policy was proposed for ensuring of better accounting process. Applying in practice these suggestions will help form the basic principles of accounting policy of utilities. The directions for further research according to accounting system and problems of utility companies of road economy have been determined.

**Keywords:** operating revenues, realization of works and services, the order of accounting policy.

**Актуальність проблеми.** Доход від операційної діяльності складає значну частку у складі доходів більшості підприємств будь-якої галузі. Саме тому дослідження організації обліку доходів від операційної діяльності є надзвичайно актуальним і практично значущим. Застосування комп'ютерних систем, удосконалення методології і організації бухгалтерського обліку стимулює постійний розвиток висвітлення інформації про доходи у системі обліку підприємства як основного джерела про доходи підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженнями у сфері обліку та відображення доходів від операційної діяльності підприємств займалися такі вітчизняні вчені, як: Ф. Ф. Бутинець, А. Бабак, П. М. Герасим, С. Ф. Голов, С. П. Зублевич, Н. Лисенко, В. М. Пархоменко, С. П. Панчишин, В. В. Сопко, П. К. Сук, Н. М. Ткаченко, П. М. Хомин та інші. А також зарубіжні дослідники: Х. Андерсен, Д. Колдуелл, Б. Нідзл, П. Самуельсон, Дж. Фостер та інші.

Проте, дане питання було розглянуте, здебільшого, на загальному рівні, що потребує у майбутньому більш детального вивчення в окремих галузях, особливо для підприємств комунальної галузі. Велика частина робіт опублікована до введення в дію податкового кодексу, а тому окремі положення потребують доопрацювання.

**Мета дослідження.** Дослідити теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку операційних доходів і особливості формування інформації у обліковій політиці, щодо реалізації послуг у комунальних підприємствах.

**Матеріали і методи.** При опрацюванні групувань і класифікацій застосовано методи теоретичного узагальнення, групування. Для вивчення особливостей діяльності комунальних підприємств здійснювались

монографічні дослідження. Особливості обліку, проблеми та аспекти облікової політики досліджено за матеріалами вибіркового спостереження по комунальних підприємствах Вінницької області.

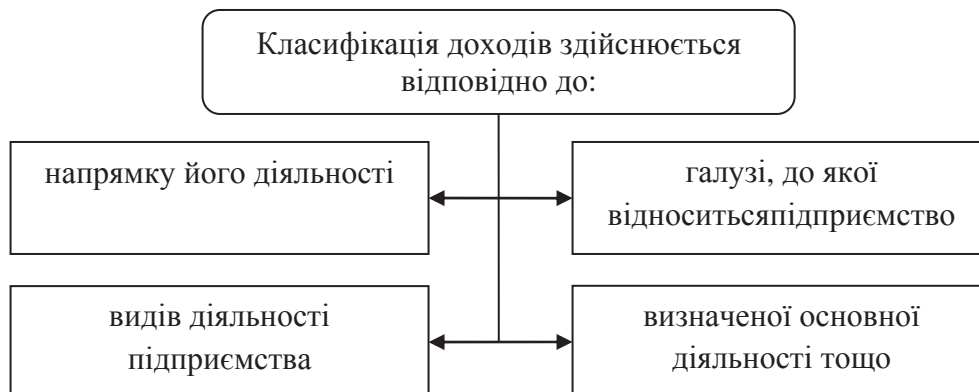
**Результати дослідження.** Одним із видатних вчених, які досліджували дохід, як економічну категорію в своїх працях був А. Сміт, який розвивав свою теорію доходів, через трактування вартості як суми доходів, а також з того, що вартість розпадається на доходи. Відповідно до факторів виробництва доходи складають: праця – заробітна плата; капітал – прибуток; земля – рента [4].

Звертаючись до робіт сучасних дослідників в економічній сфері, варто відзначити праці Н.О. Гура [1,2], де досліджено господарську діяльність підприємств житлово-комунального господарства, визначено фактори впливу на систему бухгалтерського обліку в умовах ринкових перетворень у галузі.

Питання обліку доходів комунальних підприємств висвітлено у праці Н.Лисенко, А. Бабак «Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі» [6]. Докладно розкрито питання обліку дотацій, субсидій і пільг.

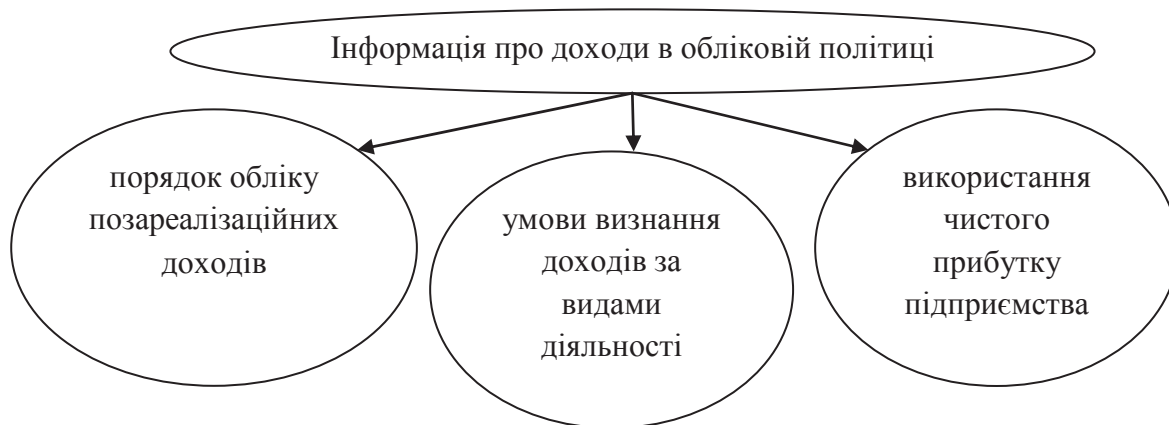
Важливий аспект наукових досліджень це вплив облікової політики на доходи діяльності. Вчені розкривають сутність облікової політики, її складові та нормативно-правове регулювання, проте проблеми формування доходів операційної діяльності, особливо від надання послуг залишаються недостатньо досліджені.

Досить важливого значення в бухгалтерському обліку та обліковій політиці набуває класифікація доходів за видами діяльності. Доходи за кожною класифікаційною групою встановлюються підприємством, виходячи з певних ознак (рис. 1).



*Рис. 1. Ознаки класифікації доходів*  
Джерело: [12]

Розглядаючи доходи, як елемент облікової політики комунальних підприємств варто зазначити, що при здійсненні операцій з обліку доходів у складі інформації про облікову політику має підлягати розкриттю наступна інформація (рис. 2).



*Рис. 2. Інформація про доходи, яка має міститись в обліковій політиці  
Авторська розробка*

Відповідно до вищезазначених ознак, при здійсненні класифікації підприємства обов'язково повинні звертати на них увагу. Ефективність системи бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності неабиякою мірою залежить від правильного визначення підприємством облікової політики. Наказ про облікову політику має містити детальні питання процесу ведення обліку доходів діяльності окремо щодо різних видів діяльності підприємства.

Вибір методів оцінки, зобов'язань, що зазначені у наказі про облікову політику впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Формування доцільної, обґрунтованої облікової політики, сприяє ефективному розвитку управління господарською діяльністю комунальних підприємств та стратегії подальшого розвитку на майбутнє.

Загалом, питанню обліку доходів присвячено значна кількість наукових праць, але самі елементи облікової політики таких операцій на комунальних підприємствах визначені досить узагальнено. Вважаємо за доцільно, щоб наказ про облікову політику містив розгорнуті питання процесу ведення обліку операційних доходів підприємств комунальної галузі, в розрізі різних видів діяльності підприємства. Обов'язково необхідно висвітлювати в наказі (розпорядженні) про облікову політику питання щодо організації обліку доходів які відносяться до методології обліку [10, с. 180].

Окремо слід зупинитись на обліковій політиці операцій з визнання доходів від надання послуг та виконання робіт, так як це є основним видом діяльності більшості комунальних підприємств, адже згідно п 2.13 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств № 635 від 27.06.2013р. [7] альтернативними варіантами щодо обліку доходів від надання послуг мають бути метод рівномірного нарахування або метод поетапного закінчення на підставі:

- визначення обсягів виконаних робіт;
- встановлення питомої ваги обсягів виконаних робіт на звітну дату до загального їх обсягу за договором;
- встановлення питомої ваги фактично понесених витрат на звітну дату відповідно до їх оціненої загальної суми.

Так, доходи підприємства повинні визнаватися лише в тих випадках, коли оцінка доходу може бути достовірною визначена [9]. Відповідно, це може бути забезпечене наявністю первинних документів. Бухгалтерськими документами з обліку доходів виступають: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, накладна, акт приймання виконаних підрядних робіт тощо.

Доходи на комунальних підприємствах повинні відображатися в обліку та звітності згідно з принципом нарахування й відповідності доходів та витрат. Цей принцип є основоположною передумовою складання фінансової звітності, оскільки забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів [11, с. 246]. Суть цього підходу полягає у тому, що доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Як наслідок, однією з основних проблем обліку доходів від операційної діяльності є проблема повноти та своєчасності їх відображення.

Як показали дослідження на комунальних підприємствах синтетичний облік доходів від реалізації послуг відображається на субрахунку 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг» без застосування аналітичних рахунків. Для більшої зручності та для забезпечення більш якісного відображення інформації про господарські операції, і про доходи від операційної діяльності, зокрема, в обліку, варто сформулювати

Робочий план рахунків, який би відповідав потребам комунальних підприємств (табл. 1).

*Таблиця 1 - Робочий план рахунків, запропонований для  
КП «Вінницьке шляхове управління»*

Шифр та назва рахунків Робочого плану рахунків		Характеристика рахунків за призначенням та структурою
Шифр	Назва	
703.1	Дохід від утримання шляхів та зелених зон	Призначений для відображення доходів отриманих внаслідок виконання робіт пов'язаних з утриманням шляхів і зелених зон
703.2	Дохід від ремонту об'єктів благоустрою	Призначений для накопичення інформації про доходи отримані від надання послуг та робіт з ремонту об'єктів благоустрою
703.3	Дохід від ремонту і технічного обслуговування мостів та тротуарів	Призначений для дохід відображення доходів отриманих від ремонту та технічного обслуговування мостів та тротуарів
703.4	Дохід від ремонту та технічного обслуговування мереж зливної каналізації	Використовується для накопичення інформації щодо отриманих доходів від здійснення ремонту та технічного обслуговування мереж зливної каналізації

*Авторська розробка*

Запропоновані аналітичні рахунки з обліку доходів дають змогу деталізувати джерело надходжень: від якого виду робіт чи послуг він був отриманий, та хто був замовником.

Серед аспектів облікової політики щодо доходів комунальних підприємств доречно розглянути склад та структуру інших операційних доходів [5,114]. А саме у наказі про облікову політику доречно висвітлити питання обліку:

- доходу від реалізації інших оборотних активів;
- відшкодування раніше списаних активів;
- доходу від списання кредиторської заборгованості;
- одержані гранти та субсидії;
- інші доходи від операційної діяльності.

Доречно також визначитись з періодичністю віднесення доходів комунальних підприємств на фінансові результати. Згідно із п. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] підприємству надано право самостійного обирати періодичність формування фінансового результату:

- 1) щомісячно;
- 2) щорічно.

Підприємству надано можливість самостійно обрати один із зазначених варіантів, проте доречно зауважити, що визначення

фінансового результату щомісячно є найбільш доречним, так як складання звітності за місяць є обов'язковим. Принцип відповідності та нарахування передбачає, що доходи на фінансовий результат підприємство може відносити щомісячно, а може робити це щоквартально.

Серед доходів комунальних підприємств слід зазначити також доходи майбутніх періодів. Відповідно склад доходів майбутніх періодів варто також зазначити як елемент облікової політики підприємства.

Варто розглянути засади податкового обліку доходів комунальних підприємств. Згідно з п. 13 підрозділом 4р. XX Податкового кодексу [ 8] до 01.01.14р. комунальні підприємства відображали податкові доходи від надання послуг та виконання певних робіт за датою надходження грошових коштів від споживачів на банківський рахунок, або в касу, але не включаючи погашення заборгованості за комунальні послуги, які були надані до дати набуття чинності р. III ПКУ, - 01.04.11 р.

Починаючи з 01.04.11 р. для підприємств житлово-комунальних господарств надходження коштів від споживача на банківській рахунок або в касу платника податку на прибуток формували доходи підприємства, а витрати, що формували собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнавались витратами у сумі фактично сплачених коштів того звітного періоду, в якому визнавались доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ст. 138 Податкового кодексу).

З 01.01.14 р. ця норма припинила свою дію. Тому комунальні підприємства мали визнавати свої податкові доходи та витрати опираючись на загальні норми р. III ПКУ. Тобто, підприємства використовували принцип нарахувань. А це означає, що вони передусім звертали увагу на факт придбання товарів, робіт, послуг та надання (виконання) комунальних послуг.

З 01.01.15 р. об'єкт оподаткування визначають коригування бухгалтерського фінансового результату до оподаткування, який зазначають у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО, або МСФЗ, на різниці передбачені р. III ПКУ. Варто враховувати, що підприємства з річним бухгалтерським доходом не більше 20 млн. грн. можуть дійти рішення визначити об'єкт оподаткування без коригувань вищевказаного фінансового результату на всі різниці, які визначені р. III

ПКУ, окрім різниці пов'язаної з податковими збитками за минулі роки. Проте, розглядаючи діючу на сьогодні редакцію р. III ПКУ для комунальних підприємств не передбачено жодної норми щодо особливостей податкового обліку після 01.01.15 р.

Визначивши основні моменти, які повинні бути зазначені в обліковій політиці підприємства, щодо доходів, варто приділити увагу проведенню аудиту облікової політики з цього питання. Наказ про облікову політику, як документ, розглядається тільки суцільним методом і в повному об'ємі, проте навіть такий розгляд дасть можливість відмітити певні моменти в обліковій політиці, які важливі при обліку доходів, але раніше не були визначені.

**Висновки.** Отже, при формуванні облікової політики комунального підприємства доцільно визначити такі елементи з обліку доходів операційної діяльності:

• умови визнання та критерії оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу:

- метод оцінки ступеня завершеності операцій;
- метод рівномірного нарахування;

- структуру інших операційних доходів;
- склад доходів майбутніх періодів;
- періодичність визначення фінансового результату.

Дослідження особливостей обліку комунальних підприємств дало можливість сформулювати основні засади облікової політики, запропонувати робочий план рахунків для обліку специфічних операцій.

Подальші дослідження доцільно вести у напрямку розробки конкретних пропозицій щодо удосконалення методології та організації обліку у галузі, з врахуванням особливостей системи обліку та проблем обліку комунальних підприємств, а саме, наявність цільового фінансування, застосування пільг з ПДВ за окремими операціями, наявність специфічних ділянок обліку та господарських операцій.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Гура Н.О. Методологічні аспекти обліку зобов'язань у житлово-комунальному господарстві / Н.О.Гура // Вісник академії праці та соціальних відносин ФПУ.- 2006.- № 4.- С. 45-50.
2. Гура Н.О. Облікова політика підприємств житлово-комунального господарства / Н.О. Гура // Наукові праці НДФІ.- 2006.- Випуск 3(36).- С. 128-135.



3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Історія економічних вчень [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В. В. Кириленко [та ін.]; ред. В. В. Кириленко. - Т. : Економічна думка, 2008. - 525 с.
5. Кратко І. Р. Облік доходів від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств/ І. Р. Кратко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 112-116.
6. Лисенко Н. Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі / Н. Лисенко, А. Бабак . — К.: Держжитлокомунгосп України, 2004. — 140 с.
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України 27. 06. 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. ПСБО 16 «Витрати»: наказ Мінфіну України від 31.12.1999р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
11. Сопко В. В. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства/ В. В. Сопко // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 2. – С. 241-251.
12. Тягнирядно Л. Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів/ Л. Л. Тягнирядно // Університетські наукові записки. – 2013. – № 4. – С. 584-590.