

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

“ ” *(ніднuc)* 20 p.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА на здобуття освітнього ступеня магістра

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою професійного/наукового спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)

на тему: «Облік, аналіз і контроль доходів і витрат операційної діяльності на прикладі КП "Теплопостачання міста Одеси"»
(*назва теми*)

Виконавець:

студентка 61 групи факультету ФМОІТ
Козарева Аліна Михайлівна
 (прізвище, ім'я, по батькові) _____ /підпис/

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор
(науковий ступінь, вчене звання)

Лоханова Наталія Олексіївна _____
(прізвище, ім'я, по батькові) /підпис/

АНОТАЦІЯ

Козарева А. М. «Облік, аналіз і контроль доходів і витрат операційної діяльності на прикладі КП "Теплопостачання міста Одеси».

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за освітньою програмою професійного/наукового спрямування «Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності». Одеський національний економічний університет. Одеса, 2024.

У роботі розглядаються теоретичні аспекти обліку, аналізу та контролю доходів і витрат операційної діяльності.

Проаналізовано нормативну та законодавчу базу щодо питань обліку та контролю доходів і витрат операційної діяльності, наукові публікації вчених-економістів щодо особливостей організації обліку та проблемних аспектів контролю над операціями з доходами та витратами, також практичний досвід КП «Теплопостачання міста Одеси» щодо даних питань.

Запропоновано вдосконалення та контроль стану документування витрат та доходів на підприємстві, впровадження систематичного аналізу структури та динаміки витрат; проведення тренінгів для працівників; інвестування в модернізацію старого обладнання для зменшення витрат і покращення ефективності.

Ключові слова: операційні доходи, операційні витрати, комунальне підприємство, контроль, економічний аналіз.

ANNOTATION

Kozarieva A. «Accounting, analysis and control of income and expenses of operating activities on the example of the ME «Heat supply of the city of Odesa».

Qualifying work on obtaining a master's degree in the specialty 071 «Accounting and Taxation» for the educational program «Accounting, Audit and Taxation of Business Activities». Odessa National Economic University. Odessa, 2024.

The work deals with the theoretical aspects of accounting, analysis and control of income and expenses of operating activities.

Author analysis the regulatory and legislative framework on issues of accounting and control of operating income and expenses, scientific publications of economists on the features of the organization of accounting and problematic aspects of control over transactions with income and expenses, as well as the practical experience of the "Heat Supply of the City of Odesa" on these issues are analyzed.

Author offers to improve and control the state of documentation of expenses and income at the enterprise, implement a systematic analysis of the structure and dynamics of expenses; conduct training for employees; invest in the modernization of old equipment to reduce costs and improve efficiency

Keywords: operating income, operating expenses, municipal enterprise, control, economic analysis.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНИХ ДОХОДІВ І ВИТРАТ	8
1.1. Сутність понять доходи та витрати, їх класифікація.....	8
1.2. Організація обліку доходів і витрат операційної діяльності	18
1.3. Організація контролю витрат і доходів операційної діяльності.....	24
1.4. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю доходів і витрат операційної діяльності.....	27
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПРИКЛАДІ КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»	31
2.1. Загальна характеристика підприємства	31
2.2. Особливості обліку витрат та доходів операційної діяльності	39
2.3. Практика контролю витрат та доходів операційної діяльності.....	45
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА МОДЕЛЮВАННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	49
3.1. Економічний аналіз КП «Теплопостачання міста Одеси»	49
3.2. Моделювання	60
3.3. Шляхи вдосконалення обліку та контролю на підприємстві.....	65
ВИСНОВКИ	70
Список використаних джерел	74
Додатки.....	81

ВСТУП

Сьогодні розвиток економіки країни відбувається в умовах економічної кризи, зумовленої, по-перше, воєнним станом, внаслідок якого в країні спостерігається руйнування, знищення як матеріальних ресурсів, так і людських ресурсів. Основною метою будь-якого підприємства є отримання максимального прибутку, що безпосередньо залежить від величини одержуваних доходів та витрачених в ході своєї господарської діяльності витрат. Доходи є основним джерелом для забезпечення розвитку матеріально-технічної бази підприємства, забезпечення його стабільності та прогресу, забезпечення необхідного рівня соціальних потреб працівників тощо. Зважаючи на це, підприємствам слід вживати певних заходів для збільшення доходів або забезпечення їх стабільності в кризовому середовищі, а також скорочення витрат і забезпечення їх віддачі в максимальному розмірі.

Рівень доходів та витрат на підприємстві є одним з найважливіших показників. Майже для кожного об'єкту господарювання гарно налагоджена та чітко контрольована операційна діяльність закладає основу для успішного ведення бізнесу. Одним з перших завдань постає раціональне та ефективне використання наявних на підприємстві ресурсів на кожному етапі їх руху. Для цього слід впроваджувати інноваційні технології зберігання, виробництва та реалізації продукції або послуг. Для ефективного управління операційними витратами та доходами важливу роль відіграє організація оперативного обліку, а також організація аналізу собівартості продукції або послуг, наявність ефективного механізму управління операційними витратами та доходами в загальній стратегії управління підприємством, в її структурі механізму управління.

Поставлена проблема має велику практичну значимість, а відсутність розроблених методологічних засад визначення, класифікації витрат та доходів, дискусійність багатьох питань щодо обліку, контролю та аналізу даної категорії підтверджує актуальність вибраної теми.

Питання обліку та контролю доходів і витрат операційної діяльності розглядалися в працях таких вчених та науковців: Ф. Ф. Бутинець [5], Т. В. Гладких [9], В. Д. Кубік та Т. С. Шаровська [19], В. А. Дерій [13], В. С. Лень та В. В. Гливенко [7], О. А. Подолянчук [30], Т. Г. Камінська [16], Н. І. Гордієнко [11].

У даній кваліфікаційній роботі буде розглянуто облік, контроль та аналіз витрат та доходів операційної діяльності на прикладі комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси».

Традиційно склалося, що комунальні підприємства мають важливу роль у забезпеченні життєдіяльності мешканців місцевої територіальної громади, наданні широкого спектра послуг, таких як водопостачання, водовідведення, теплопостачання, електропостачання, міський транспорт, вивезення сміття тощо. Вони є важливою функціональною ланкою місцевого самоврядування, що забезпечують належний рівень якості життя регіонів та країни в цілому [51]. Крім цього, комунальні підприємства забезпечують робочим місцями населення на конкретній місцевості, що впливає на економічний розвиток країни та рівень якості життя. Такі підприємства мають на меті надавати доступні та якісні послуги мешканцям конкретної території.

Забезпечення належного соціально-економічного розвитку міст в більшості залежить від стану та потенціалу комунальних підприємств, що функціонують на певній території, але сьогодні рівень розвитку таких підприємств не повністю задовольняє всі потреби населення. Такі проблеми обумовлені, в першу чергу, через недосконалість управління, низькою якістю надання послуг. Також частою проблемою виступає неефективність їх господарської діяльності, недостатність фінансування, та іншими чинниками, що в кінцевому підсумку впливає на добробут населення [50].

Мета і завдання дослідження. Метою даної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних та практичних аспектів обліку, контролю та аналізу доходів та витрат операційної діяльності, а також розробка практичних рекомендацій для удосконалення системи обліку та контролю доходів та

витрат підприємства, а також їх аналіз. Для досягнення вище поставленої мети кваліфікаційної роботи визначено її основні завдання:

- дослідити поняття доходи та витрати, розглянути трактування даних понять різними вченими та науковцями;
- розглянути класифікацію доходів та витрат операційної діяльності;
- визначити основні моменти організації обліку та контролю доходів та витрат операційної діяльності;
- розглянути нормативно-правове забезпечення обліку доходів та витрат операційної діяльності;
- дослідити та охарактеризувати особливості обліку та контролю комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси» з розрізі операційних доходів та витрат;
- оцінити наявний стан та потенціал досліджуваного підприємства;
- запропонувати комплекс заходів для покращення обліку та контролю на підприємстві.

Об’єкт і предмет дослідження. В даній кваліфікаційній роботі об’єктом дослідження є процес обліку, контролю та аналізу доходів та витрат операційної діяльності. Предметом дослідження виступає теоретичні та практичні аспекти обліку, контролю та аналізу доходів та витрат операційної діяльності на підприємстві, що досліджується.

Методи дослідження. При виконанні кваліфікаційної роботи для вирішення поставлених завдань було застосовано загальнонаукові методи дослідження та специфічні методи. В основі дослідження було покладено системний підхід, який передбачав вирішення поставлених завдань як цілісної сукупності різноманітних елементів, при цьому кожний з цих елементів є взаємопов’язаним, та визначено їх вплив в цілому на всю систему обліку витрат та доходів. В ході написання роботи було використано наступні загальнонаукові методи: аналіз і синтез при розгляді теоретичних та практичних основ обліку витрат та доходів операційної діяльності, індукція та дедукція в ході дослідження проблем та недоліків організації обліку та

контролю. Також було застосовано порівняльний метод при порівнянні різних підходів щодо трактування понять «витрати» та «доходи», при порівнянні методів обліку витрат та методів визнання доходів. На ряду з цим було використано традиційні методи економічного аналізу: табличний, групування та графічний.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою дослідження виступили: законодавчі та нормативні акти, які регламентують бухгалтерський облік та контроль операційних витрат та доходів в Україні, наукові публікації вчених та науковців, матеріали науково-практичних конференцій, збірників наукових праць, періодичних видань, Інтернет-ресурси, первинні документи, облікові реєстри, фінансова та податкова звітність КП «Теплопостачання міста Одеси».

Публікації та апробація результатів дослідження. За темою даного дослідження було опубліковано тези: Козарева А. М. Сутність та класифікація витрат операційної діяльності. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : збірник матеріалів XIII Всеукраїнської науково-практичної дистанційної конференції. Тернопіль: ЗНУ, 2024 [18].

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНИХ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

1.1. Сутність понять доходи та витрати, їх класифікація

Сьогодні в умовах ринкових відносин діяльність будь-якого підприємства зводиться в кінцевому підсумку до отримання максимального прибутку від провадження господарської діяльності. Правильне управління витратами та доходами на підприємстві дає змогу отримати найбільший ефект та з найменшим обсягом витрат, економією всіх видів ресурсів. При такому управлінні передбачається пошук шляхів зниження витрат та забезпечення отримання прибутку в найбільшому розмірі.

Доходи та витрати – це категорії, на які приділяють найбільше уваги в управлінні, мають великий вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

Відповідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» поняття доходи та витрати мають таке значення:

- Поняття «доходи» - є збільшенням економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
- Поняття «витрати» - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів підприємства або збільшення його зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [31].

НП(С)БО 15 «Доходи» також дає визначення поняття «доходи» - збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків

учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [36].

Бутинець Ф. Ф. характеризує дохід як потік грошових коштів і інших надходжень за деякий період, який надійшов від продажу наданих товарів, робіт, послуг.

Камінська Т. Г. та Гордієнко Н. І. [11] визнавали доходи як збільшення економічних вигід у звітному періоді в результаті отримання активів, або підвищення їх вартості, або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання капіталу підприємства, окрім внесків власників підприємства.

Подольнчук О. А. визнає дохід підприємства, як збільшення економічних вигід, які нараховано та мають бути отримані чи отримані в результаті здійснення господарської діяльності [30].

Сьогодні українські підприємства функціонують в складних умовах, тому перед ними постає задача в посиленому контролі за доходами та витратами, та розробці дієвих систем управління ними. Ведення обліку доходів та витрат в розрізі різних груп та підгруп є для підприємства важливою інформаційною базою з метою ефективного управління ним.

В науковій літературі існують різні підходи для класифікації доходів та витрат. У фінансовому обліку основу класифікації даних понять складають види діяльності.

Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» доходи класифікують за принципом, що зазначено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Класифікація доходів відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід»

Група	Вид доходу	Суть доходу
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Загальний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без вирахування знижок, що було надано, без повернення раніше проданих товарів та непрямих податків, зборів.
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг, робіт)	Отримується в результаті вирахування вартості повернених раніше проданих товарів, знижок, що були надано, доходів, які згідно з договорами належить комітентам, також вирахуванням податків та зборів з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Продовження табл. 1.1

3	Інші операційні доходи	До складу таких доходів входять суми інших доходів від операційної діяльності, за винятком чистого доходу від реалізації продукції, товарів, послуг, робіт, а саме: дохід від операційних курсових різниць, дохід від операційної оренди активів, відшкодування раніше списаних активів, дохід від роялті, відсотків, які було отримано на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (за винятком фінансових інвестицій), необоротних активів, які утримуються з метою продажу, та групи вибуття та ін.
4	Фінансові доходи	Фінансові доходи включають в себе відсотки, дивіденди та інші доходи, що виникають від фінансових інвестицій (за винятком доходів, облік яких ведеться за методом участі в капіталі).
5	Інші доходи	До складу інших доходів входить дохід від реалізації фінансових інвестицій, від неопераційних курсових різниць, інші доходи, що отримуються в процесі ведення господарської діяльності, проте не стосуються операційної діяльності.

Джерело: складено автором на основі даних [36]

Ознак для класифікації доходів має бути стільки, щоб можна було отримати найбільш конкретну інформацію для задоволення потреб користувачів [43]. Основна класифікація доходів в обліку наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Класифікація доходів в обліку

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид доходу
1	За віднесенням до звітних періодів	Доходи минулих періодів, майбутніх періодів, поточні
2	За валютою	Монетарні, немонетарні
3	За видами діяльності	Доходи фінансової діяльності, операційної діяльності, інвестиційної діяльності
4	За галузями діяльності	Доходи від виробничої діяльності, від торговельної діяльності, від надання послуг та інші.
5	Економічний зміст формування доходів	Доходи з реалізації, позареалізаційні доходи.
6	Склад елементів формування доходів підприємства	Валовий дохід з операційної діяльності, чистий дохід з операційної діяльності.
7	За періодом одержання	Дохід за квартал, за півріччя, за рік

Джерело: складено автором на основі даних [6]

Оснoву витрат підприємств становлять операційні витрати, тому для них приділяється особлива увага, адже оцінка їх величини та структури на постійній основі дає можливість на існування ефективної системи управління [19].

На підприємстві операційна діяльність виступає основною діяльністю підприємства, яка стосується виробництва та реалізації товарів, робіт або послуг, така діяльність є основною метою створення суб'єкта господарювання, а також вона забезпечує основну частину його доходу. Також до операційної діяльності відносяться інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (рис. 1.1).

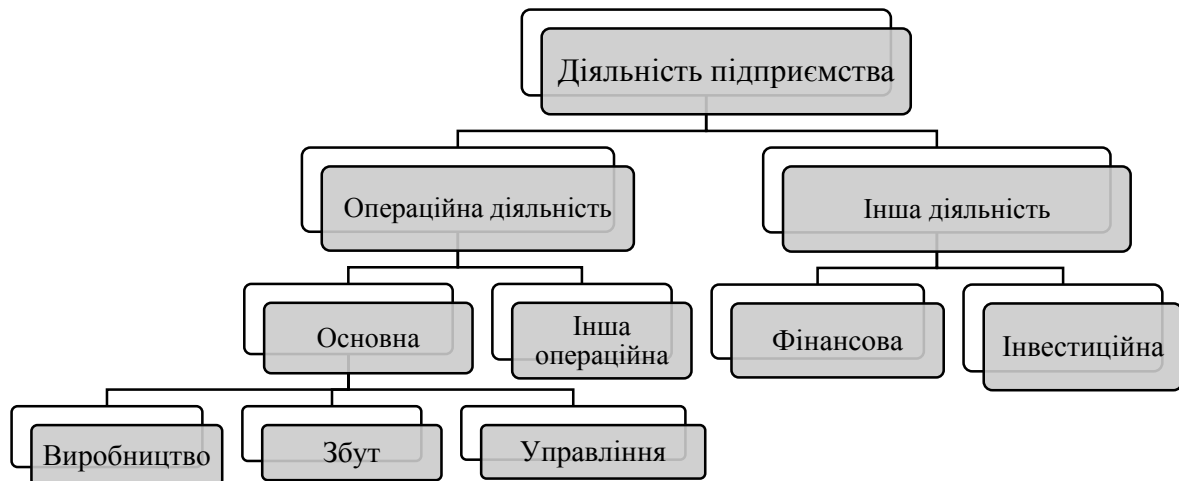


Рис. 1.1. Класифікація видів діяльності підприємства

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» містить визначення поняття витрат, як зменшення економічних вигод через вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [37].

У науковій економічній літературі поняття витрат є розповсюдженим, але при цьому єдиної думки щодо трактування даного поняття, його сутності немає. В ході дослідження матеріалу, ми виявили, що вчені та науковці

трактують дане поняття з різних підходів. Розглянемо декілька пропозицій щодо трактування поняття витрат.

Бутинець Ф.Ф. трактує витрати як загальноекономічну категорію, що показує використання речовин, сил при провадженні господарювання. Професор розрізняв дані поняття у бухгалтерському обліку від поняття загальноекономічного. Витрати в економічному розумінні він характеризував як «затрати втрачених можливостей», тобто грошові кошти, які можливо було отримати в разі використання найбільш вигідного варіанту витрачання наявних ресурсів [5].

Гладких Т.В. характеризує поняття «витрати» як відтік активів або виникнення кредиторської заборгованості при відвантаженні, провадження господарської діяльності, здійснення інших операцій основної діяльності підприємства [9].

Бруханський Р. Ф. вбачав в понятті «витрати» зменшення економічних вигод через відтік активів чи збільшення зобов'язань, що в результаті веде до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу через вилучення чи розподілу учасникам) [6].

В своїй праці Дерій В. характеризував витрати як повністю або частково використані в процесі провадження підприємницької діяльності запаси, необоротні активи, трудові ресурси, також погашення зобов'язань перед бюджетом, зобов'язань перед кредиторами та іншими учасниками господарювання [13].

Витрати (затрати, видатки) – це зменшення активів чи збільшення зобов'язань, або поєднання першого та другого в процесі виробництва та постачання товарів в рамках господарської діяльності підприємства – зазначали в своїй праці Чижевська Л. В., Зеленіна О. О. та Романенко С. В [48].

Лень В. С., Гливенко В. В. вважали витратами – спожиті затрати, а саме зменшення активів або збільшення зобов'язань в процесі здійснення господарської діяльності з метою отримання доходу в звітному періоді.

Фаріон І. Д. [45], Писаренко Т. М. трактують поняття витрати господарської діяльності підприємств як сукупні витрати живої та уречевленої праці, що направлена на виробництво продукції.

Отже, на основі наведених трактувань поняття витрат та доходів можна прослідити деякі розбіжності, що виникають, в основному, через індивідуальні погляди кожного автора, через контекстуальну специфіку тощо. При використанні даних понять в окремих випадках, слід враховувати ці розбіжності.

На нашу думку, досить цікавий підхід до класифікації витрат на підприємстві запропонував кандидат економічних наук, професор Франц Бутинець. Свою класифікацію витрат він запропонував для бухгалтерського, управлінського та фінансового обліку [18]. Отже, в основу класифікації операційних витрат покладено такі ознаки:

- за статтями калькуляції;
- за елементами витрат;
- за способом їх включення до витрат (поділ на прямі та непрямі витрати);
- за впливом обсягу продукції (поділ на змінні та постійні витрати);
- за функціональним призначенням;
- за звітними періодами (витрати звітних періодів, витрати майбутніх періодів) [5].

Спосіб групування витрат за статтями калькуляції допомагає визначити цільове використання витрат, також отримати інформацію щодо місця виникнення відповідно до продукції, що була виготовлена (або послуги).

Поділ за даною ознакою дає змогу заощадити витрати чи запобігти перевищенню витрат на підприємстві. Це показує вплив окремої статті витрат на собівартість продукції (робіт, послуг), дає можливість керівникам підприємств відстежувати виконання планів витрат на продукцію не лише в цілому по підприємству, а й на одиницю продукції та певними визначеними

напрямами витрат. Слід додати, що перелік і склад статей калькулювання кожний суб'єкт господарювання встановлює сам.

Одним із критеріїв групування витрат операційної діяльності є поділ за економічними елементами. Їх поділ відбувається через групування економічно однорідних витрат.

Даний поділ витрат за економічними елементами дає можливість визначити потребу в оборотних та основних засобах, дає можливість встановити кількість засобів, що було витрачено під час виробництва незалежно від виробництва, а також незалежно від цілей використання. Такі витрати стосуються лише операційної діяльності суб'єкта господарювання, дають можливість здійснювати аналіз складу, структури витрат, а також аналіз їх ефективності.

З метою поділу витрат операційної діяльності за елементами виділяють такі складові:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [37].

Вищезазначений поділ наведено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(с)БО) 16 «Витрати» [37], а також в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [32].

Поділ витрат за елементами наявний тільки в межах операційної діяльності, так як в процесі цієї діяльності створюється додаткова вартість, як правило. А у фінансовій діяльності відбуваються зміни величини власного та позикового капіталів, до витрат інвестиційної діяльності входить уцінка, списання необоротних активів, втрати від зменшення корисності активів тощо.

Слід зазначити, що інформацію щодо поділу витрат використовують не тільки для управління підприємством. Також її використовує Державна служба статистики України, узагальнюючи за різноманітними критеріями та

застосовує з метою формування різних економічних показників в багатьох розрізах: за видами підприємств (великі, середні, малі); за галузями економіки (сільське господарство, торгівля, будівництво, промисловість та ін.); країни загалом тощо . З цього випливає, що правильне та достовірне відображення витрат за кожним елементом витрат є важливим не тільки на рівні підприємства, а також на рівні країни.

Використовуючи інформацію щодо витрат за економічними елементами, на їх основі можна сформувати загальну картину використання різних видів ресурсів підприємствами України. Перший елемент «матеріальні затрати» показує рівень використання предметів праці, що були застосовані при формування доданої вартості. Використання трудових ресурсів представляє елемент «витрати на оплату праці», а елемент «амортизація» засвідчує обсяг використання засобів праці, що були використані для виробництва товарів, робіт, послуг. Величина відрахувань на соціальні заходи показує інформацію щодо обсягу єдиного соціального внеску (ЄСВ), що було нараховано всіма підприємствами України.

Враховуючи важливість групування витрат за економічними витратами для ведення обліку, розглянемо докладніше склад кожного елемента витрат [27]. Згідно із НП(С)БО 16 «Витрати», перший елемент поділу «Матеріальні затрати» включає в собі вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) :

- сировини та основних матеріалів;
- палива та енергії;
- купівельних напівфабрикатів;
- комплектуючих виробів;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари, тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів [37].

Слід додати, що вартість зворотних відходів, які були отримані в процесі виробництва, не можна включати до складу «матеріальних затрат».

Наступний елемент «Витрати на оплату праці» включає в собі :

- заробітну плату (за окладами, тарифами тощо);
- премії та заохочення;
- компенсаційні виплати;
- матеріальна допомога;
- оплата відпусток;
- інші витрати на оплату праці.

До елементу «Відрахування на соціальні заходи» входить відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування та інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» складається з нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються такі витрати операційної діяльності, які не було включено до складу вищенаведених елементів:

- витрати на відрядження;
- плата за розрахунково-касове обслуговування;
- витрати на послуги зв'язку;
- витрати на транспортні послуги;
- витрати на придбання ліцензій для ведення певних видів діяльності;
- інші операційні витрати [37].

Вивчаючи різні підходи до класифікації витрат, які наведені у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі, можна надати пропозиції щодо класифікації витрат за різними ознаками (табл. 1.3) [2].

Таблиця 1.3

Класифікація витрат операційної діяльності

Класифікаційні ознаки	Поділ на види витрат	Напрями для використання класифікаційних ознак
За способом перенесення вартості на продукцію (роботу, послуги)	- прямі витрати (що пов'язані з виробництвом окремих видів продукції, відносяться на одиницю продукції); - непрямі витрати (витрати, що пов'язані з виробництвом різних видів продукції на підприємстві);	– управлінський, та фінансовий облік; – звітність (фінансова); – прийняття управлінських рішень.
За центрами виникнення витрат на виготовлення продукції	– Витрати за службами та структурними підрозділами (тобто за місцями відповідальності, що виділяються в окремі об'єкти обліку); – витрати за цехами, дільницями.	– визначення виробничої собівартості продукції; – контроль та управління витратами виробничих ресурсів.
По відношенню до виробничого процесу	- основні витрати (витрати, що безпосередньо відносяться до процесу виготовлення готової продукції); - накладні (витрати, що стосуються управління та обслуговування виробництва).	– Економічний аналіз; – Планування; – Управлінський облік.
Вплив обсягу виробництва на рівень витрат	– умовно-змінні витрати; – умовно-постійні витрати; – граничні витрати (приріст чи скорочення витрат на одиницю продукцію в залежності від зміни обсягу у виробництві чи продажів більше, ніж на одиницю продукцію).	– Прогнозування виробничих витрат; – облік, планування, аналіз собівартості продукції; – вибір економічної політики тощо.
За періодом (календарним)	– поточні витрати; – витрати майбутніх періодів; – одноразові витрати; – довгострокові витрати.	– Для рівномірного, повного відображення витрат в собівартості.
За змістом операційного процесу	– операційні витрати, які пов'язані з виробництвом продукції; – операційні витрати, які пов'язані із збутом продукції; – повні операційні витрати.	– Для повного та чіткого розмежування операційних витрат

Джерело: складено автором на основі [10],

Отже, класифікаційних ознак щодо поділу витрат існує дуже багато, і кожна з них має місце бути. Наведена вище класифікація побудована на поєднанні великої кількості класифікаційних елементів, також містить інформацію стосовно місця та напрямку використання групування витрат за кожним видом ознак.

1.2. Організація обліку доходів і витрат операційної діяльності

Організація бухгалтерського обліку є певною системою умов, способів, що використовуються при веденні обліку на підприємстві для отримання своєчасної, повної та достовірної інформації стосовно діяльності суб'єкта господарювання, а також контролю та аналізу щодо раціонального використання наявних ресурсів [21]. В процесі здійснення господарської діяльності кожний суб'єкт господарювання здійснює певні операції, які складаються його діяльність. Такі господарські операції мають бути зафіксовані в обліку належним чином для подальшого визначення результатів діяльності підприємства.

Важливою складовою для ефективного ведення діяльності суб'єкта господарювання є налагодження організація бухгалтерського обліку, яка має на меті створити, упорядкувати та вдосконалити систему обліку на підприємстві для надання необхідної інформації користувачів, як зовнішніх, так і внутрішніх [44, с. 39]. Ефективна організація обліку допомагає вдосконалити обробку інформації, налагодити документообіг, також забезпечує налагодження комунікації між співробітниками тощо.

Операційні витрати та доходи мають вагоме значення для діяльності суб'єкта господарювання, бо саме вони складають найбільшу частину серед загальних витрат та загальних доходів. Облік операційних доходів та витрат базується на великій кількості первинних документів, регістрів обліку та інших документів [1]. Документи, що задіяні в обліку операційних доходів та витрат повинна забезпечувати їх точний розподіл за затвердженою

класифікацією на підприємстві, за місцями виникнення, за статтями, об'єктами калькуляції тощо.

Важливим елементом обліку підприємств є облікова політика підприємства, де зафіксовано основні моменти щодо обліку витрат та доходів операційної діяльності та інші аспекти обліку. Розроблену підприємством облікову політику затверджують відповідним організаційно-розпорядчим документом, зазвичай, це наказ або розпорядження про облікову політику [47].

Облікова політика – це сукупність принципів, правил, методів, процедур, які застосовуються на підприємстві при веденні обліку, складання фінансової та податкової звітності. Дане визначення наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні» в статті 1 та в пункті 3 першого розділу НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [32].

Основними нормативними актами, що регулюють питання облікової політики, а саме комунальних є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 червня 1999 року № 996 - XIV;
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;
- Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та /або користуються об'єктами державної, комунальної власності затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 № 1213 (далі – Положення № 1213);
- «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 (далі - Методичні рекомендації № 635).

Згідно зі статтею 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» кожне підприємство самостійно визначає облікову політику за погодженням з власником або уповноваженою ним особою чи органом. При виборі облікової політики має враховуватись специфіка господарської діяльності: організаційно-правова форма, галузеві особливості підприємства, обсяги виробництва тощо.

В наказі (розпорядженні) про облікову політику зазначають тільки такі методи та принципи обліку та оцінки, які підприємство буде використовувати в обліку та при складанні фінансової звітності, та методи і принципи, для яких передбачено декілька варіантів для обрання чи щодо яких є невизначеність. Також в наказі про облікову політику не можна дублювати норми, вимоги, для яких в НП(С)БО не передбачено декілька варіантів, бо такі норми підлягають безумовному виконанню. Також в обліковій політиці не наводиться норми, принципи, методи, які суперечать НП(С)БО.

Методологічні засади для формування в обліку інформації про витрати визначені НП(С)БО 16 «Витрати» [37]. Основні положення про витрати, які слід включити в наказі про облікову політику при виборі зазначених НП(С)БО варіантів наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4.

Положення про витрати в обліковій політиці

№ з/п	Елементи облікової політики	Варіанти, визначені НП(С)БО	Підстава
	Перелік, склад змінних та постійних загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат.	Національним стандартом (положенням) бухгалтерського обліку не регламентовано перелік та склад статей змінних та постійних загальновиробничих витрат. Для розподілу загальновиробничих витрат використовують різні бази розподілу, наприклад: – заробітна праця; – прямі витрати; – години праці; – обсяг діяльності тощо. Підприємство самостійно вибирає для себе базу розподілу, враховуючи при цьому специфіку своєї діяльності.	НП(С)БО 16 «Витрати», пункт 16

Продовження табл. 1.4.

	Перелік, склад статей калькуляції виробничої собівартості	Стандартом не регламентовано перелік та склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. До виробничої собівартості входить такі витрати: – прямі матеріальні витрати; – прямі витрати на оплату праці; – інші прямі витрати; – змінні загальновиробничі витрати; – постійні розподілені загальновиробничі витрати.	НП(С)БО 16 «Витрати», пункт 11
--	---	--	--------------------------------

Джерело: складено автором на основі даних [37]

На підприємстві змінні загальновиробничі витрати мають розподілятися на кожний об'єкт витрат з використанням певної бази для розподілу, зважаючи на величину потужності звітного періоду що, показує фактичні показники. А для постійних загальновиробничих витрат, їх розподіл здійснюється на кожний об'єкт витрат з використанням такої ж бази, при цьому виходячи з нормальної потужності. Але слід зазначити, що загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрати не має перевищувати їх фактичну величину. Для прикладу, можна використати додаток 1 до НП(С) БО 16 «Витрати», де наведено такий розподіл.

В стандарті зазначено лише загальні принципи щодо формування собівартості, а специфіку калькулювання наводяться в галузевих методичних рекомендаціях.

Методологічні засади формування в обліку інформації про доходи міститься в НП(С)БО 15 «Доходи». В наказі (розпорядженні) про облікову політику стосовно обліку доходів варто зазначати такі основні пункти:

- затверджена класифікація доходів (від всіх видів доходів операційної діяльності);
- критерії та принципи визнання і оцінки доходу на підприємстві;
- облік доходів від надходження бюджетних коштів (від цільового фінансування) (пільг, дотацій, субсидій, трансфертів тощо);
- признання доходу при амортизації безкоштовно отриманих основних засобів тощо.

Важливим елементом облікової політики є визнання доходів. В бухгалтерському обліку застосовуються такі основні методи:

- метод «першої події» - суть якого полягає в тому, що датою збільшення витрат приймається дата здійснення однієї з двох подій, що відбулася раніше : дата отримання товарів, робіт, послуг або дата надання оплати товарів, робіт, послуг. Датою збільшення доходу по «першій події» вважається одна з двох подій: дата отримання коштів від оплати товарів, робіт, послуг або дата відвантаження товарів чи фактичного отримання товарів, робіт, послуг. Основною перевагою даного методу є простота відображення факту виникнення податкових зобов'язань, набагато швидше відбувається відображення витрат, орієнтація на відображення нових активів. Недоліком є перетікання податкових зобов'язань продавця в податкові зменшення покупці, що виникає після оплати, а також ризику щодо несплати від покупців.
- «касовий» метод – доходи та податкові зобов'язання виникають при фактичному надходженні грошових коштів, а витрати та податковий кредит – при фактичному витрачанні коштів. Перевагами виступає те, що при застосуванні такого методу стимулюється рух обігових коштів, є менш ризиковим в період кризи тощо. А недоліками є відсутність зв'язку з обліком прибутку в бухгалтерському обліку, зловживання щодо передплат, що в свою чергу може застосовуватись при відмиванні грошових коштів.
- метод нарахувань – полягає в тому, що визнання доходів здійснюється за фактом здійснення операцій незалежно від дати отримання та виплати коштів. Однією з найважливіших переваг виступає наближеність податкового обліку до фінансового обліку, можливість щодо їх синхронізації. А недоліком виступає те, що податкові зобов'язання виникають незалежно від надходження

коштів, також несправедливість щодо виникнення їх при відвантаженні без здійснення оплати тощо.

Кожний з методів має свої переваги та недоліки, але виходячи із реалій сьогодення, на нашу думку, найбільш надійним та справедливим методом є касовий. За цим методом існує менше ризиків для належної оптимізації, а також використання цього методу сприяє прискоренню обігу оборотних коштів.

Для узагальнення інформації стосовно доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, суми наданих знижок та інші вирахування з доходу використовується рахунок 70 «Дохід від реалізації». Кредит рахунку показує збільшення (отримання) доходу, за дебетом – сума податків, результат від операцій перестрахування та списання для закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На підприємстві слід розробити робочий план рахунків, що дозволить організувати ефективний синтетичний та аналітичний облік доходів виходячи з специфіки діяльності підприємства та інших особливостей.

Усі операції, які стосуються доходів і витрат операційної діяльності мають оформлюватись відповідними документами, через що забезпечується їх правильний та своєчасний облік.

При документуванні доходів і витрат підприємства є певна особливість, в першу чергу, через відсутність затверджених типових форм документів. Для документального підтвердження витрат слід враховувати їх вид. Так, для господарського використання на потреби загальновиробничого, адміністративного персоналу, працівників відділу збуту матеріалів, МШП та інших запасів, в бухгалтерському обліку відображається лише на підставі відповідних належно оформлених документів для списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування відображається в розрахунково-платіжними відомостями. До складу витрат

діяльності включається вартість послуг, що були надані підприємству, на підставі рахунків-фактур, актів виконаних робіт, рахунків.

Отже, процес організації обліку витрат і доходів операційної діяльності досить складний та трудомісткий процес, що охоплює багато важливих аспектів, при правильній побудові яких створюється гарно налагоджена система обліку.

1.3. Організація контролю витрат і доходів операційної діяльності

Контроль операційних витрат та доходів є систематичним процесом, який передбачає проведення заходів щодо перевірки відповідності витрат і доходів операційної діяльності суб'єкта господарювання встановленим нормам, затвердженим бюджетам тощо. Правильно налагоджена система контролю за витратами та доходами операційної діяльності забезпечить, в першу чергу, ефективне використання ресурсів, також є можливість для виявлення шляхів зменшення витрат, а також шляхів збільшення доходів.

Контроль операційних доходів є важливим елементом фінансового управління підприємством, оскільки він дозволяє не лише оцінити ефективність діяльності, але й виявити можливості для зростання.

Основні етапи та методи організації контролю операційних доходів:

Перший етап – це визначення операційних доходів, адже чітке визначення та класифікація доходів є першим кроком до їх ефективного контролю.

Другим етапом є бюджетування доходів, що включає в собі:

- прогнозування доходів (використання історичних даних та аналітики для прогнозування майбутніх доходів на основі сезонності, ринкових тенденцій та інших факторів).
- встановлення цілей (визначення цілей щодо доходів на короткострокову та довгострокову перспективу).

Третій етап передбачає моніторинг виконання плану. Регулярний моніторинг фактичних доходів у порівнянні з бюджетними показниками є критично важливим:

- аналіз відхилень (вивчення причин відхилень між прогнозованими і фактичними доходами, для виявлення проблемних областей).
- регулярні звіти (складання звітів про виконання плану за різними категоріями доходів, для своєчасного реагувати на зміни).

Наступним етапом є впровадження системи контролю. Для ефективного контролю доходів необхідно створити систему внутрішнього контролю:

- процедури обліку - встановити чіткі процедури обліку і звітності для всіх джерел доходів.
- проведення регулярних перевірок для контролю точності обліку доходів і дотримання встановлених процедур.

Використання сучасних технологій, що можуть значно полегшити процес контролю операційних доходів.

Наступним етапом виступає оцінка результатів контролю операційних доходів, що є важливою складовою процесу, яка передбачає визначення основних показників ефективності для моніторингу та оцінки ефективності управління доходами.

Контроль операційних витрат є важливим елементом фінансового управління підприємством. Він дозволяє не лише знижувати витрати, але й підвищувати загальну ефективність бізнес-процесів [20].

Першим кроком у контролі операційних витрат є їх чітке визначення та класифікація. Другим кроком є складання бюджету, що є важливим етапом у процесі контролю витрат. Бюджет слугує планом, який визначає, скільки коштів буде витрачено на різні категорії витрат протягом певного періоду.

Наступним кроком є впровадження системи контролю, адже для ефективного контролю витрат він є необхідним. Система внутрішнього контролю передбачає розробку чітких правих щодо управління витратами та відповідальність за їх контроль. Також він передбачає регулярні внутрішні

перевірки щодо дотримання норм і процедур, перевірка правильності та повноти документування витрат, визначення джерела фінансування. Також даний етап передбачає перевірку правильності класифікації витрат та належного аналітичного обліку для їх систематизування та для зручності обліку, аналізу.

Четвертим кроком є використання технологій, адже сучасні технології можуть значно полегшити процес контролю витрат. Отже, цей крок передбачає:

- автоматизацію обліку (максимальне використання спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації обліку витрат, що зменшує ймовірність помилок) [49].
- аналіз даних (використання аналітичних інструментів для виявлення закономірностей у витратах і прогнозування майбутніх потреб) [29].

П'ятий крок - навчання персоналу підприємства. Успішна організація контролю витрат також залежить від обізнаності та залученості співробітників:

- підвищення обізнаності (організація тренінгів для співробітників щодо важливості контролю витрат).
- створення культури економії (всілякі заохочення працівників до пошуку нових способів зниження витрат) тощо.

Останнім кроком є оцінка ефективності, адже оцінка результатів контролю операційних витрат є важливою складовою процесу. Така оцінка передбачає:

- визначення ключових показників ефективності (розробка таких показників для моніторингу та оцінки ефективності управління витратами).
- зворотний зв'язок (збір відгуків від співробітників про процеси контролю та внесення змін за потреби).

Організація контролю операційних витрат та доходів є складовою частиною успішного управління підприємством. Використання комплексного

підходу, що включає аналіз, бюджетування, автоматизацію та навчання персоналу, дозволяє знизити витрати та підвищити ефективність бізнес-процесів [8]. У сучасному конкурентному середовищі контроль витрат стає не лише необхідністю, а й важливим фактором успіху підприємства.

1.4. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю доходів і витрат операційної діяльності

Сьогодні системи обліку, економічного аналізу доходів і витрат не можуть існувати на високому рівні без належного нормативно-правового забезпечення. За останні два десятиліття таке забезпечення набувало постійних змін, причинами якого було економічні, політичні, соціальні чинники тощо. Сучасне вітчизняне законодавство щодо регулювання даної сфери дослідження представлена багаторівневою системою.

Особливістю нормативно-правового регулювання обліку та контролю доходів і витрат операційної діяльності виступає розширена система нормативно-правових актів, які затверджені органами різних рівнів (рис. 1.3.).

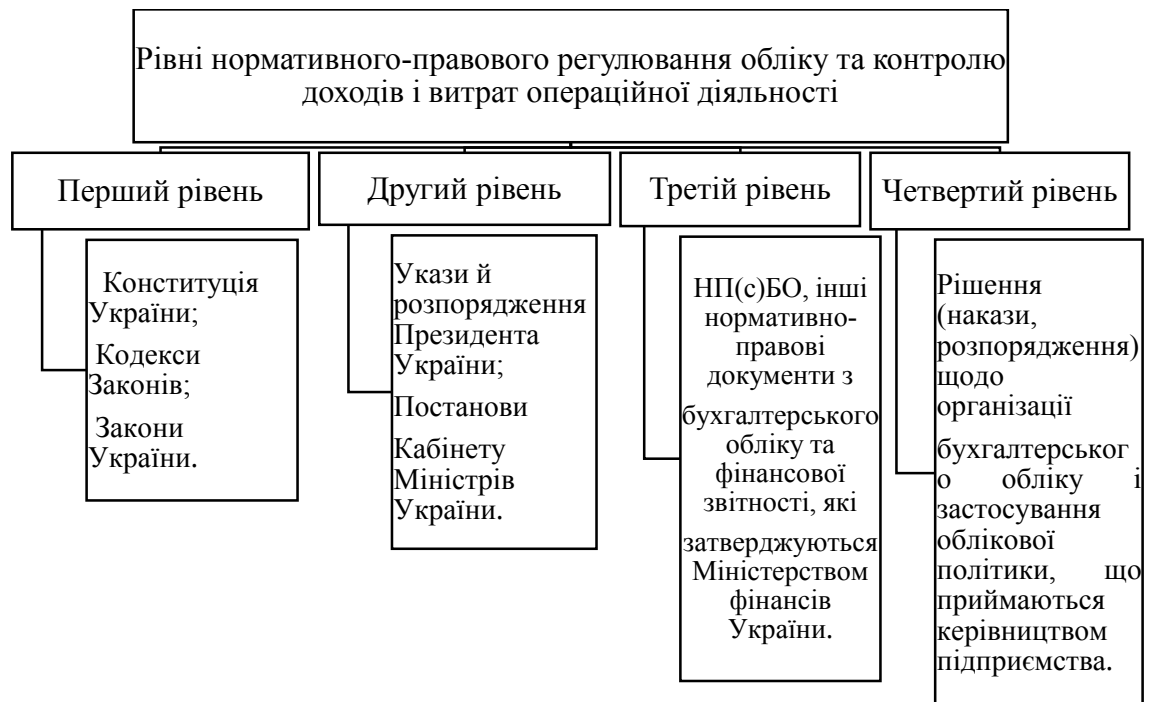


Рис. 1.2. Рівні нормативно-правового регулювання обліку та контролю операційних доходів та витрат

Джерело: складено автором на основі даних [26]

Класифікацію нормативно-правового забезпечення обліку та контролю операційних доходів і витрат представлено на рис. 1.3.

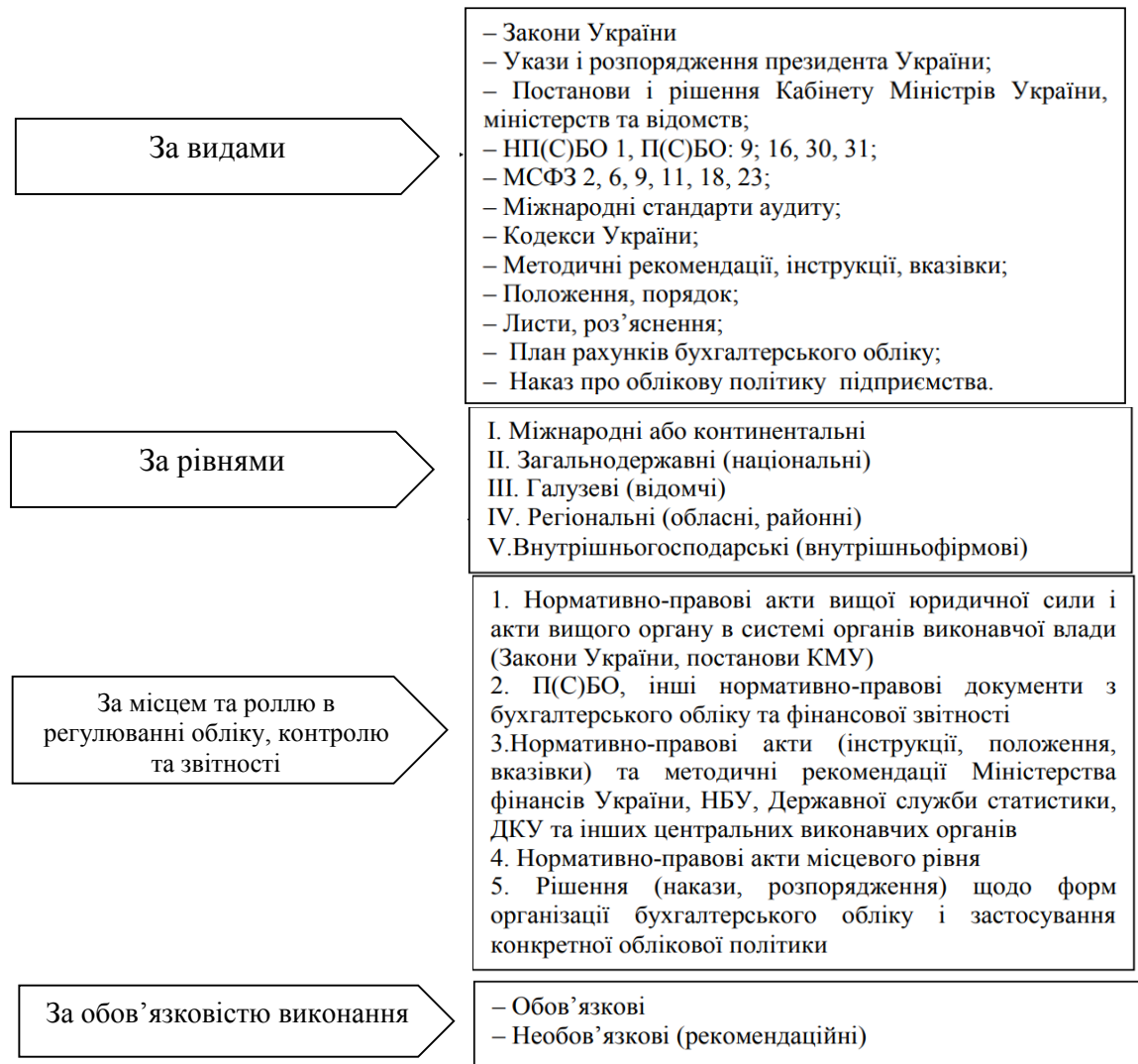


Рис. 1.3. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аналізу витрат операційної діяльності

Джерело: складено автором на основі [17]

Основним нормативним документом, який регулює бухгалтерський облік в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а зокрема регулює і облік витрат і доходів. Даним законом закладено основні принципи для формування інформації обліку витрат в

частині нарахування. Організація та ведення обліку підприємствами мають відповідати принципам ведення обліку, що передбачені цим законом.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не містить певного стандарту, що регулював би облік витрат, а також порядок відображення їх у звітності. Така інформація міститься в окремих стандартах. Наприклад, МСФЗ 2 «Запаси» здійснює регулювання оцінки витрат за матеріалами, а МСФЗ 16 «Основні засоби» регулює витрати стосовно амортизації. МСФЗ 19 «Виплати працівникам» визначає як обліковувати витрати на оплату праці. Вищезазначені стандарти здійснюють регулювання щодо порядку включення витрат до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів або вибуття. Також слід додати, що МСФЗ 23 «Витрати на позики» регулює облік витрат за позиками тощо [22].

Методологічні засади формування бухгалтерської інформації в Україні щодо витрат і розкриття отриманої інформації у звітності визначає НП(С)БО 16 «Витрати» [16], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» тощо.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні аспекти обліку та контролю доходів і витрат операційної діяльності підприємства, можна зробити такі висновки:

1. Під доходом операційної діяльності слід розуміти збільшення економічних вигід через надходження активів чи зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу, але за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників підприємства. А витрати операційної діяльності виступають, як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, внаслідок чого зменшується власний капітал, але за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення чи розподілення власниками підприємства). Дані поняття є предметом дослідження багатьох науковців, автори трактують зміст даних понять по різному, в залежності від індивідуальних поглядів та контекстуальної специфіки.

2. Доходи та витрати операційної діяльності класифікують за різноманітними ознаками. Особливе значення в управлінні витратами має класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Також класифікують витрати за такими ознаками: за способом перенесення вартості на продукцію, за центрами виникнення витрат на виготовлення продукції (товарів, робіт, послуг), по відношенню до виробничого процесу, за впливом обсягу виробництва на рівень витрат, за періодом. Класифікацію доходів операційної діяльності доцільно здійснювати за такими ознаками: за віднесенням до звітних періодів, за валютою, видами діяльності, за галузями діяльності, за економічним змістом формування доходів, за складом елементів формування доходів, за періодом одержання.
3. Для забезпечення правильності та своєчасності обліку доходів і витрат, слід організувати документообіг на належному рівні та приділити особливу увагу організації аналітичного обліку та класифікації витрат на підприємстві. Облікова політика виступає як невід'ємна складова для інформаційного забезпечення, її узгодження відповідно до потреб управління дасть змогу підняти рівень інформаційного забезпечення діяльності підприємства, також створити оптимальні умови для підвищення ефективності діяльності.
4. Організація контролю операційних доходів і витрат є важливою складовою успішного управління будь-яким підприємством. Використання комплексного підходу, що включає визначення, бюджетування, моніторинг, автоматизацію та оцінку ефективності, дозволяє не лише підтримувати стабільний фінансовий стан, але й відкривати нові можливості для зростання. У сучасному конкурентному середовищі контроль доходів і витрат стає ключовим фактором успіху підприємства.
5. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю операційних доходів та витрат слід класифікувати за видами, за рівнями, за місцем та роллю в регулюванні обліку, контролю та звітності, за обов'язковістю виконання.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПРИКЛАДІ КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»

2.1. Загальна характеристика підприємства

Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» (далі - КП «ТМО»), створене відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [40], відповідно до Господарського кодексу України (далі – ГКУ) [12] та Цивільного кодексу України. Для КП «ТМО» засновником виступає Одеська міська рада. Досліджуване підприємство своєю господарську діяльність провадить спираючись на принципах комерційного розрахунку і власного комерційного ризику, і має право вільного найму працівників на підприємство.

При здійсненні господарської діяльності, підприємство керується Конституцією України, законами України, актами Президента України і Кабінету Міністрів України, іншими нормативно-правовими актами України, рішеннями Одеської міської ради, її виконавчого комітету, розпорядженнями міського голови та Статутом (Додаток А).

Предметом діяльності КП «ТМО» є:

- виробництво котельними підприємства теплової енергії;
- транспортування, розподіл та реалізація теплової енергії;
- виготовлення, ремонт та наладка котлів, обладнання котелень, центральних теплових пунктів та теплових мереж;
- будівництво та ремонт теплових мереж;
- налагодження теплоенергетичного обладнання;
- ремонт обладнання з виробництва, установка, монтаж, налагодження, постачання, споживання теплової енергії та контроль за її використанням;
- ремонт, налагодження, повірка контрольно-вимірювальних приладів і автоматики

Види діяльності, для яких потрібно спеціальний дозвіл (ліцензії), здійснюються на КП «ТМО» за наявності відповідних дозволів (ліцензій).

Централізоване теплопостачання в місті Одеса бере свій початок понад 70 років тому, історія розвитку даного напрямку насичена різними подіями та переломними моментами до винаходу найкращого сучасного рішення. В 1950-х роках настав час, коли потрібно було вже відкласти в сторону пічне опалення, через його енергетичну неефективність і незручність для мешканців, так був закладений початок активної теплофікації міста Одеси.

Датою злиття двох комунальних підприємств «Одесатеплоенерго» і «Одестеплокомуненерго» було 1-го листопада 2006 року і створено комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» згідно з рішенням Одеської міської ради. Всі поставлені перед підприємством завдання успішно виконуються, мешканці міста Одеси забезпеченні теплом.

Сьогодні КП «Теплопостачання міста Одеси» відоме як сучасне промислово-комунальне підприємство, головне завдання якого полягає у виробленні та транспортуванні теплової енергії. До активів підприємства в експлуатації перебувають 11 великих районних та квартальних котелень, також 137 дрібних котелень, 784 км. теплових мереж, 127 центральних теплових пунктів, адміністративні будівлі та виробничі корпуси.

Нагляд і контроль за діяльністю КП «Теплопостачання міста Одеси» здійснюють Жеман Дмитро Олександрович, який займає посаду заступника Одеського міського голови та Департамент міського господарства Одеської міськради.

Коротку характеристику підприємства наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Коротка характеристика КП «ТМО»

Повне найменування юридичної особи	КОМУНАЛЬНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ"
Скорочена назва	КП "ТМО"
Код ЄДРПОУ	34674102
Дата реєстрації	20.10.2006 (18 років)

Продовження табл. 2.1

Уповноважені особи	Позднякова Ганна Іванівна — керівник
Розмір статутного капіталу	5 000,00 грн
Організаційно-правова форма	КОМУНАЛЬНЕ ПІДПРИЄМСТВО
Місцезнаходження юридичної особи	Адреса: Україна, 65029, Одеська область, місто Одеса, вулиця Балківська, будинок 1-Б Веб сторінка: www.teplo.od.ua [28] E-mail: office@teplo.od.ua Телефон: +38(048)-705-62-18 +38(048)-705-62-48
Види діяльності	Основний вид діяльності: 35.30 Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря Інші діяльності: 71.20 Технічні випробування та дослідження 33.12 Ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення 33.13 Ремонт і технічне обслуговування електронного й оптичного устаткування 33.20 Установлення та монтаж машин і устаткування 42.21 Будівництво трубопроводів 42.22 Будівництво споруд електропостачання та телекомунікацій

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

Основний вид діяльності: виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

Основна мета діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси» відповідно до статуту є здійснення виробничо-технічної діяльності, спрямованої забезпечення на достатньому рівні споживачів тепловою енергією та електроенергією, одержання прибутку для здійснення діяльності підприємства та задоволення на його основі соціально-економічних інтересів трудового колективу підприємства. На підприємстві є ліцензія на виробництво, де з природного газу виробляють теплову енергію, на ряду з цим, підприємство використовує і покупне тепло, наприклад від АТ «ОДЕСЬКА ТЕЦ», для того щоб тариф для всіх мешканців був однаковий (Додаток Б).

Отже, КП «Теплопостачання міста Одеси» — сучасне промислово-комунальне підприємство з вироблення та транспортування теплової енергії в Одесі та Одеській області. На сьогоднішній день тут працює понад 2500 висококваліфікованих робітників.

Підприємство постійно впроваджує передові технології, такі як: безканальне прокладання тепломереж з використанням попередньо ізольованих труб, також застосовує сучасні види арматури та засоби автоматики. До робочого процесу регулярно підключаються вчені, завдання яких модернізувати та вдосконалити процес водопідготовки.

Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» є державною власністю і власністю територіальних громад. А за організаційно-правовою формою відноситься до комунального підприємства. Його основними органами управління виступають: засновник, директор та наглядова рада.



Рис. 2.1. Організаційна структура КП «Теплопостачання міста Одеси»

Відповідно до схеми структури КП «Теплопостачання міста Одеси», на підприємстві лінійна організаційна структура, на чолі якої стоїть директор, в підпорядкуванні якого знаходяться усі функціональні підрозділи.

На підприємстві найвищим органом управління виступають засновники, до повноважень яких відноситься:

- затвердження Статуту підприємства, внесення змін до нього;
- створення або ліквідація наглядової ради;
- рішення про збільшення чи зменшення статутного капіталу;
- прийняття рішення щодо припинення діяльності.

Відповідно до розпорядження Одеського міського голови, директор та наглядова рада є уповноваженим органом для здійснення контролю щодо ефективності діяльності підприємства.

Наглядова рада досліджуваного підприємства є колегіальним органом управління, основною метою якої є забезпечення ефективної та законної діяльності. Також наглядова рада призначена для захисту інтересів територіальної громади міста Одеси. На ряду з цим, вона може контролювати та спрямовувати діяльність директора. При здійсненні своєї діяльності керується чинним законодавством [25] та Статутом [42]. До її основних повноважень належить:

- прийняття рішень стосовно проведення аудиторської перевірки фінансової звітності;
- здійснення контролю за діяльністю підприємства, за ефективним використанням коштів і майна;
- здійснення аналізу та оцінки діяльності директора КП «ТМО»;
- визначення причин порушень через проведення ревізій та аудиторських перевірок, а також розробка та надання пропозицій щодо усунення виявлених порушень;
- надання пропозицій стосовно підвищення ефективності господарської діяльності, стосовно впровадження нових технологій і методів управління підприємством.

- Здійснення контролю за оприлюдненням необхідної інформації.

Ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві покладений на бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером. На КП «ТМО» бухгалтерія є окремим структурним підрозділом, що підпорядковується директору.

У своїй господарській діяльності бухгалтерія спирається на чинне законодавство України [50]. Основні законодавчі документи, якими працівники бухгалтерії керуються :

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996 - XIV [32];
- Податковий Кодекс України (далі - ПКУ) [31];
- Розпорядження Президента України;
- Постанови Кабінету Міністрів України;
- МСФЗ;
- Накази та інструкції Міністерства фінансів України;
- Накази та інструкції Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики і комунальних послуг України (НКРЕКУ) [34];
- Накази та інструкції Міністерства енергетики та вугільної промисловості України;
- Накази та інструкції Міністерства регіонального розвитку, будівництва та комунального господарства України;
- Накази та інструкції Державної служби статистики України;
- Статут Комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси» [42];
- Закон України «Про теплопостачання» від 02.06.05 року № 1875 – IV [41];
- Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.04 р. № 1875 – IV [33];

- Закон України «Про охорону праці» та іншими НД з охорони праці;
- Рішення і розпорядження місцевих органів влади;
- Накази та розпорядження керівництва КП «ТМО»;
- Накази про облікову політику підприємства;
- «Положення про бухгалтерію»;
- Інші розпорядчі документи тощо.

До основних завдань бухгалтерії належить:

1. Ведення та контроль бухгалтерського, податкового та управлінського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства (відповідно до норм діючих НП(С)БО та МСФЗ, ПКУ, інших чинних законодавчих актів).

2. Контроль за дотриманням основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які містяться в наказі «Про організацію бухгалтерського та податкового обліку», а також в наказі «Про облікову політику підприємства».

3. Складання та своєчасне подання фінансової та податкової звітності, своєчасне відображення всіх господарських операцій в облікових регістрах на підставі своєчасно складених первинних документах.

4. Ведення розрахунків заробітної плати працівників підприємства, оплати листків непрацездатності, інших допомог та компенсаційних виплат з дотриманням законодавчих та інших нормативних актів, колективного договору.

5. Контроль своєчасності проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

6. Забезпечення суворого дотримання касової і розрахункової дисципліни, цільовим використанням фінансових коштів.

7. Здійснення контролю збереження майна, правильного витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей, своєчасного і повного оприбуткування ТМЦ і НМА тощо (Додаток В).



Рис. 2.2. Організаційна структура бухгалтерії КП «ТМО»

Джерело: складено автором за даними підприємства

Обов'язки кожного працівника сектору визначаються посадовими інструкціями і відповідними положеннями, встановленими до кожного сектору. Начальники секторів здійснюють керівництво відповідного сектору, в підпорядкуванні кожного з яких знаходиться провідний бухгалтер, бухгалтер I категорії, бухгалтер другої категорії.

Начальники секторів знаходяться у підпорядкуванні головного бухгалтера та керуються посадовими інструкціями. При відсутності начальника, його обов'язки виконується одним з бухгалтерів.

Взаємовідносини зі структурними підрозділами підприємства регламентуються Графіком документообігу, прийнятим на підприємстві, та положенням про бухгалтерію.

Майно КП «ТМО» перебуває у комунальній власності територіальної громади м. Одеси і закріплюється за ним на праві господарського відання. Підприємство свою діяльність планує самостійно. В його розпорядженні визначати перспективи для розвитку в подальшому, беручи до уваги попит на виготовлену продукцію, послуги, роботи. Також самостійно визначає необхідність в забезпеченні виробничого розвитку для підприємства та дбає про соціальний розвиток. Такі плани передають на затвердження засновнику або іншому уповноваженому органу [23].

Підприємство реалізує свою продукцію, роботи, послуги, відходи виробництва за цінами і тарифами, встановленими державою та/або виконавчим комітетом Одеської міської ради.

2.2. Особливості обліку витрат та доходів операційної діяльності

На КП «Теплопостачання міста Одеси» централізована форма обліку, так як на підприємстві немає філіалів. Підприємство використовує автоматизовану систему обробки облікових документів з використанням програми «ІТ-підприємство», де обліковуються господарські операції, а для складання та подання фінансової та податкової звітності використовується програма «М.Е.Дос». Для електронного документообігу застосовується програма «Вчасно». Служба теплосбуту для здійснення своєї діяльності використовує програмний комплекс «БІАС».

Підприємство застосовує в роботі план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства, приймаючи за основу План рахунків, затверджений наказом Міністерства

фінансів України від 30.11.99 р. №291, з доповненнями та змінами внесеними Наказом МФ України № 48 від 08.02.2014 року [38].

Виходячи із специфіки діяльності підприємства, в обліку застосовуються субрахунки, які узгоджені відповідно до вимог Національної комісії, яка провадить державне регулювання в сфері комунальних послуг. А саме постановами Національної комісії від 10.08.2012 р. № 276, № 277, № 278 [24].

Бухгалтерський облік витрат діяльності на КП «Теплопостачання міста Одеси» здійснюється за видами діяльності, спираючись на їх функції, та застосовуючи рахунки 9 класу бухгалтерського обліку «Витрати діяльності» (Додаток Г).

До виробничої собівартості продукції, послуг чи робіт входить такі статті витрат: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. А для змінних загальновиробничих витрат, що розподіляються на кожен об'єкт витрат, застосовують зарплату працівників, які зайняті виробництвом, як базу для розподілу, визначаючи із фактичної потужності звітного періоду (Додаток Д).

Постійні загальновиробничі витрати на підприємстві розподіляються за кожним об'єктом витрат з урахуванням бази розподілу - витрати на зарплату працівників, зайнятих у виробництві, виходячи з нормальної потужності. А перерозподілені постійні загальновиробничі витрати враховують до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Витрати підприємства, які відносяться до операційної діяльності, але які не входять до собівартості реалізованої продукції, визнають як витрати періоду. Для здійснення в господарській діяльності податкових розрахунків витрати визнають відповідно до норм чинного податкового законодавства, в основному спираючись на ПКУ.

Забезпечення бухгалтерського обліку за ліцензійними видами діяльності здійснюється відповідно до затвердженого плану рахунків. Основні балансові рахунки, що використовуються на підприємстві:

- 230/0 – виробництво;
- 230/1 – транспортування;
- 230/2 – постачання;
- 230/3 – інші витрати;
- 230/5- підкачка холодної води;
- 231/0 – ремонти об'єктів виробництва;
- 231/1 – ремонти об'єктів транспортування (Додаток Е).

Витрати підприємства, що не можна віднести прямо до ліцензованого виду діяльності розподіляють з використанням відповідної бази.

Для цілей формування виробничої собівартості за видами ліцензійної діяльності базою розподілу загальновиробничих витрат між ліцензованими (загальна сума на усіх видів ліцензованої діяльності) та іншими видами діяльності (окремо за кожним видом діяльності) прийнято брати суму прямої заробітної плати працівників, які зайняті у виробництві.

Базою розподілу узагальнених загальновиробничих витрат на всі види ліцензованої діяльності між окремими видами діяльності, а саме: виробництво, транспортування та постачання є сума прямих витрат конкретного виду ліцензованої діяльності. Розподіл адміністративних витрат здійснюється за видами ліцензованої діяльності

Для цілей формування повної собівартості за видами ліцензованої діяльності розподіл адміністративних витрат здійснюється з використанням наступних баз розподілу:

Базою розподілу адміністративних витрат між ліцензованими (узагальненою сумою на всі види ліцензованої діяльності виробництво, транспортування та постачання) та іншими видами діяльності (окремо за кожним видом діяльності) є сума прямої заробітної плати.

Базою розподілу узагальнених адміністративних витрат на всі види ліцензованої діяльності (виробництво, транспортування та постачання) прийнято застосовувати суму виробничої собівартості конкретного виду діяльності. А базою розподілу для фонду оплати праці - за видами діяльності

На підприємстві підставою для здійснення обліку витрат із заробітної плати по кожному виду ліцензованої діяльності окремо прийнято застосовувати розподіл для кожної посади функцій, що виконуються та згідно отриманого результату.

Фонд оплати праці на КП «Теплопостачання міста Одеси» розподіляється в прямі витрати (ліцензовані види діяльності - виробництво, транспортування, постачання), загальновиробничі та адміністративні витрати, також тут слід віднести витрати із заробітної плати працівників, що зайняті підкачкою гарячої води.

Вищезазначені витрати на оплату праці, що можна прямо віднести на конкретний вид ліцензованої діяльності відображаються на таких субрахунках:

230/0 – виробництво

230/1 – транспортування

230/2 – постачання

230/4 – послуги з гарячого водопостачання та опалення

230/5 – підкачка холодної води

231/0 – ремонти об'єктів виробництва

231/1 – ремонти об'єктів транспортування

231/2 – ремонти об'єктів постачання

Витрати, що стосуються оплати праці, які входять до загальновиробничих та адміністративних витрат та відносяться до всіх видів діяльності і які підлягають розподілу між ліцензованими та не ліцензованими видами діяльності за встановленою базою.

На підприємстві застосовується метод обліку витрат за елементами, що передбачає позамовний метод обліку. Для позамовного методу передбачається

групування витрат за окремими замовленнями для виготовлення певного виробу або певного обсягу робіт, послуг. Так, на підприємстві об'єктом обліку витрати виступає конкретне замовлення.

Облік доходів на КП «Теплопостачання міста Одеси» ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації», субрахунках 701 «Виробництво, транспортування, постачання теплової енергії», рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та рахунку 703 «Інші доходи». Основні балансові рахунки, що використовуються в обліку доходів:

- 701 / 0 дохід від реалізації послуг – виробництво;
- 701 / 1 дохід від реалізації послуг – транспортування;
- 701 / 2 дохід від реалізації послуг – постачання;
- 701 / 4 дохід від реалізації послуг гарячого водопостачання;

Сальдо субрахунків обліку доходів за ліцензійними та іншими видами діяльності підприємства, при їх закритті, списують на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати» в порядку закриття рахунків обліку доходів.

На рахунку 79 «Фінансові результати» в розрізі субрахунків відображаються суми чистого доходу і витрат в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат щоквартально відповідно до вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну України від 30.11.1999р. № 291 [15].

Сальдо субрахунків обліку доходів за ліцензованими та іншими видами діяльності, при їх закритті, підлягають списанню на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати» в порядку закриття рахунків обліку доходів;

На рахунку 79 «Фінансові результати» в розрізі субрахунків відображаються суми чистого доходу і витрат в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат щоквартально відповідно до вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мініфіну України від 30.11.1999 р. №291.

При закритті рахунку 79 «Фінансові результати», його сальдо списують на відповідний субрахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Звітність КП «ТМО» за видами діяльності, що підлягають ліцензуванню, складається у порядку та за формою, що встановлюється уповноваженим органом.

Облік доходів, витрат, фінансових результатів визначаються Постановою Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг України від 10.08.2012 р. № 276, Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами, затверджених Постановою Національної Комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг України від 10.08.2012 р. № 277, Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з постачання теплової енергії, затверджених Постановою Національної Комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг України від 10.08.2012 р. № 278 встановлені правила обліку доходів, витрат, фінансових результатів і активів суб'єктами господарювання, які здійснюють виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

Отже, основні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат, фінансових результатів і активів на КП «Теплопостачання міста Одеси»:

- відповідність виду діяльності, що підлягає ліцензуванню, організаційним, кваліфікаційним та технологічним вимогам;
- відповідальність посадових осіб за дотримання єдиних підходів в обліку, повноту і достовірність показників регуляторної звітності, проведення аналізу, контролю;
- відповідність віднесення та прозорість розподілу задіяних активів і персоналу за видами ліцензійної діяльності;

- пріоритетність прямого віднесення витрат на ліцензовані види діяльності;
- пріоритетність визнання доходів за ліцензованими видами діяльності;
- зіставленість доходів і витрат за ліцензованими видами діяльності підприємства.

2.3. Практика контролю витрат та доходів операційної діяльності

Оцінка стану системи внутрішнього контролю комунального підприємства є важливою складовою забезпечення ефективності управління, запобігання шахрайству та підвищення прозорості фінансових операцій. Нижче наведено зразки тестів, які можна використовувати для оцінки різних аспектів системи внутрішнього контролю.

У КП «Теплопостачання міста Одеси» не існує окремої централізованої служби внутрішнього контролю. На підприємстві контроль в основному здійснюється керівництвом, через контроль виконуваної роботи працівників.

Для перевірки стану підприємства організовується аудиторська перевірка сторонньою організацією. Після чого на основі складеного аудиторського звіту, підприємство може виявити існуючі проблеми та отримати професійні рекомендації аудиторів щодо шляхів їх усунення (Додаток Ж).

Отже, внутрішній контроль на підприємстві здійснюють головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів і служб, а вони в свою чергу підпорядковуються та звітують перед керівником установи.

Досліджуючи організацію обліку на підприємстві, можна побачити, що дані аналітичного та синтетичного обліку порівнюються, що свідчить про налагодженість процесу паралельного ведення синтетичного й аналітичного обліку. Це в свою чергу забезпечує повноту та співставність облікової інформації на КП «ТМО». Проте, на підприємстві відсутній чіткий розподіл

обов'язків працівників, що зазвичай оформлюється інструкціями чи вказівками. А відсутність такого розподілу може призвести до неузгодженості дій між працівниками та неефективність розподілу праці, що впливає на ефективність господарської діяльності. Також це призводить до невизначеності в розподілі відповідальності на кожному центрі, місці її виникнення. Адже при виникненні будь-якої ситуації, що тягне до відповідальності, має бути чітко визначена особа, яка буде брати на себе відповідальність за виправлення та подальші необхідні дії.

Відповідно до статті 78 ГКУ, комунальні підприємства мають можливість утворювати наглядові ради, що виступають як орган управління. Основна мета наглядової ради полягає в здійсненні контролю за діяльністю комунального підприємства, також на неї покладається обов'язок в забезпеченні виконання відповідно до чинного законодавства та затвердженого Статуту функцій та завдань КП. Крім цього, наглядова рада бути приєднана до розгляду різних питань та прийнятті рішень, що стосуються діяльності комунального підприємства. Відповідно до статуту, на КП «Теплопостачання міста Одеси» передбачено можливість створення наглядової ради.

Крім внутрішнього контролю, існує зовнішній контроль, що здійснюється з боку Одеської міської ради. Міська рада відповідно до законодавства України має повне право проводити контроль за діяльністю комунального підприємства, також вона є однією із замовників послуг. Отже, Одеська міська рада має право здійснювати перевірки та аудит господарської діяльності КП «ТМО», та має право вимагати надавати їй звіти про діяльність підприємства (фінансову, виробничу тощо).

До повноважень Одеської міської ради відносно КП «ТМО» належить:

- здійснення перевірки діяльності КП «ТМО» для виявлення фактів порушень та невиконання умов договорів. При здійсненні такої перевірки може проводитись огляд об'єктів майна, також може здійснювати аналіз

документів та інших необхідних дій, що передбачені для виявлення порушень з боку підприємства.

- здійснення аудиту діяльності КП «ТМО» з метою оцінки ефективності його роботи та виявлення недоліків фінансової та виробничої діяльності.

- організація контролю якості послуг, тому що міська рада може встановлювати вимоги до якості наданих послуг та умов їх надання, а також контролювати виконання умов договорів з КП «ТМО». З приводу цього можливий огляд технічного стану наявного обладнання та інші необхідні заходи контролю.

- перегляд та аналіз звітів про фінансову діяльність та витрати. При виявленні такого роду порушень у фінансовій діяльності, одеська міська рада має право вимагати відшкодування завданих збитків та вживати інші заходи притягнення до відповідальності.

- Взаємодія з контролюючими органами (Державна служба України з нагляду за охороною праці, державна служба України з енергозбереження та енергетичного менеджменту, державна податкова служба України та інші). Такі заходи здійснюються для забезпечення ефективного контролю діяльності КП «ТМО» та попередження порушень законодавства в галузі теплопостачання та енергозбереження.

- Звернення до суду з позовом щодо КП «ТМО». За результатами судових рішень, можуть бути висунуті вимоги щодо стягнення штрафних санкцій та інші заходи.

Підсумовуючи вищесказане, міська рада м. Одеси провадить різні заходи контролю діяльності комунального підприємства. Такі заходи здійснюються з метою забезпечення якісного та ефективного надання послуг мешканцям міста Одеси та дотримання чинного законодавства в сфері теплопостачання та енергозбереження.

Отже, весь контроль за операційними витрат та доходами підприємства поділяється на внутрішній контроль та зовнішній контроль. Внутрішній контроль здійснюється з боку співробітників та управлінського персоналу

підприємства, в зовнішній через держані контролюючі органи та місцеві органи самоврядування.

Управлінський персонал планує та здійснює контроль витрат та доходів шляхом затвердження фінансового плану та рік та звітування по ньому. З початку кожного року на КП «Теплопостачання міста Одеси» затверджується фінансовий план на рік, потім в кінці року формується звіт про виконання фінансового плану за 4 квартали (Додаток Б та Додаток К).

На підприємстві внутрішній контроль розподіляється між керівниками окремих структурних підрозділів, які беруть на себе відповідальність за облік об'єктів КП «ТМО». На головного бухгалтера та його заступника полягає відповідальність стежити за діями керівників підрозділів та здійснювати контроль за їх діяльністю. Тобто перед бухгалтерією в особі головного бухгалтера та заступника постає загальна картина того, що відбувається на підприємстві, тоді як керівники підрозділів бачать її лише в розрізі діяльності свого підрозділу. А зовнішній контроль, що здійснюється державними органами має на меті перевірити щодо законності, прозорості та ефективності використання ресурсів підприємства, правильності визнання доходів, правильності визначення собівартості, доцільності віднесення витрат до складу операційних витрат та ведення обліку витрат і доходів відповідно до законодавства України. Така організація контролю забезпечує публічну довіру до КП «Теплопостачання міста Одеси», захист інтересів містян, також такі дії виступають підтвердженням цільового та ефективного використання державного фінансування.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА МОДЕЛЮВАННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Економічний аналіз КП «Теплопостачання міста Одеси»

Аналіз виробничо-господарської діяльності КП «Теплопостачання міста Одеса» є комплексним дослідженням результатів його плідної роботи за останні три роки, також оцінка ефективності діяльності підприємства.

Аналіз діяльності підприємства дозволить оцінити фінансовий стан, за допомогою чого буде можливість побачити чи забезпечене підприємство власними коштами для ведення діяльності та для подальшого розвитку. Виявити проблемні зони, що мають значний вплив на КП «ТМО» [46].

Оцінка фінансового стану КП «Теплопостачання міста Одеса» здійснюється на основі такої інформаційної бази, як Звіт про фінансовий стан (форма № 1) (Додаток Л), Звіт про фінансові результати (форма № 2) (Додаток М) та інші додаткові дані.

Горизонтальний аналіз балансу підприємства та джерел їх формування представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Горизонтальний аналіз балансу КП «Теплопостачання міста Одеса»

Стаття балансу, тис. грн.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+; -)	
				Абсол.	Відн.
1	2	3	4	5	6
Актив					
I. Необоротні активи	726 471	750 330	900 429	150 099	20,00
Нематеріальні активи	461	30	1 086	1 056	3520,00
Незавершені капітальні інвестиції	30 893	16 428	16 513	85	0,52
Основні засоби	695 117	733 872	882 830	148 958	20,30
Довгострокові біологічні активи					
Інші необоротні активи					
II. Оборотні активи	1 311 817	1 223 947	1 355 142	131 195	10,72
Запаси	51 782	97 889	160 654	62 765	64,12
Дебіторська заборгованість	543804	588457	632737	44 280	7,52
Гроші та їх еквіваленти	233 751	132 099	110 284	-21 815	-16,51
Витрати майбутніх періодів	110	516	899	383	74,22
Інші оборотні активи	482 370	404 986	450 568	45 582	11,26

Продовження табл. 3.1.

БАЛАНС	2 038 288	1 974 277	2 255 571	281 294	14,25
Пасив					
I. Власний капітал	(934 754)	(850 469)	(925 021)	-74 552	8,77
Зареєстрований капітал					
Додатковий капітал	242 051	259 290	392 789	133 499	51,49
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	(1 176 805)	(1 109 759)	(1 317 810)	-208 051	18,75
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	53 901	508 000	547 372	39 372	7,75
Довгострокові забезпечення				0	
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	2 919 141	2 316 746	2 633 220	316 474	13,66
Короткострокові кредити банків				0	
Поточна кредиторська заборгованість	2028889	1462320	1740148	277 828	19,00
Поточні забезпечення	17 818	42 059	55 556	13 497	32,09
Доходи майбутніх періодів	519 345	531 906	513 099	-18 807	-3,54
Інші поточні зобов'язання	353 089	299 930	324 417	24 487	8,16
БАЛАНС	2 038 288	1 974 277	2 255 571	281 294	14,25

Джерело: побудовано автором за даними звітності підприємства

Відповідно до даних таблиці 2, за період 2021-2023 рр. вартість активів КП «Теплопостачання міста Одеса» зменшилась на 281 294 тис. грн. Вартість необоротних активів та оборотних активів зросла на 150 099 тис. грн. та на 131 195 відповідно.

За аналізований період зросла вартість основних засобів на 148 958 тис. грн., також зросла вартість нематеріальних активів та капітальних інвестицій на 1 056 тис. грн. та 85 тис. грн. відповідно.

Аналізуючи оборотні активи, було виявлено, що зросли всі статті оборотних активів, крім статті «гроші та їх еквіваленти». Вартість запасів зросла на 62 765 тис. грн., інші оборотні активи – на 45 582 тис. грн., дебіторська заборгованість збільшилась – на 44 280 тис. грн. У свою чергу гроші та їх еквіваленти зменшились на 21 815 тис. грн.

За аналізований період зросла вартість джерел формування активів також на 281 294 тис. грн.

Власний капітал на підприємстві зменшився на 74 552 тис. грн., а додатковий капітал збільшився на 133 499 тис. грн. Також зросла поточна кредиторська заборгованість на 277 828 тис. грн.

Проаналізуємо основні показники діяльності підприємства КП «Теплопостачання міста Одеси» за 2021 – 2023 рр. (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Показники діяльності підприємства КП «Теплопостачання міста Одеси»

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2023 р. до 2021 р.		2023 р. до 2022 р.	
				Δ	Тр, %	Δ	Тр, %
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг, тис. грн	1516062	1 873 414	1 734 782	218 720	114,43	-138632,00	92,60
2. Повна собівартість реалізованих послуг, тис. грн	2358627	2368573	2329783	-28 844	98,78	-38790,00	98,36
3. Прибуток (збиток) від реалізованих послуг, тис. грн	-842565	-495159	-595001	247 564	70,62	-99842,00	120,16
4. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	713188,5	714494,5	808351	95162,5	113,34	93856,50	113,14
5. Середньооблікова чисельність працівників, чол.	2361	2 373	2 327	-34	98,56	-46,00	98,06
6. Фонд оплати праці, тис. грн	326874	352 848	352 775	25 901	107,92	-73,00	99,98
7. Матеріальні витрати, тис. грн	1880096	1 861 245	1 821 570	-58 526	96,89	-39675,00	97,87
8. Продуктивність праці 1 працівника, тис. грн	642,13	789,47	745,50	103,37	116,10	-43,97	94,43
9. Середньомісячна заробітна плата 1 працівника, грн	11537,27	12391,07	12633,40	1096,13	109,50	242,33	101,96
10. Віддача основних засобів, грн/грн	2,13	2,62	2,15	0,02	100,75	-0,48	81,85
11. Озброєність працівників основними засобами, тис. грн. / чол.	302,07	301,09	347,38	45,31	115,00	46,29	115,37
12. Матеріаломісткість послуг, грн/грн	1,24	0,99	1,05	-0,19	84,68	0,06	105,69
13. Витрати на 1 грн реалізованих послуг, грн	1,56	1,26	1,34	-0,22	86,09	0,08	106,22

Продовження табл. 3.2.

14. Рентабельність реалізованих послуг, %	-35,72	-20,91	-25,54	10,18	71,50	-4,63	122,16
15. Чиста рентабельність продажу, %	9,23	4,13	-8,50	-17,73	-92,11	-12,63	-206,02

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

За даними таблиці на КП «ТМО» спостерігається зменшення чистого доходу. В 2023 році чистий дохід від реалізації послуг становив 1 734 782 тис. грн., що на 218 720 тис. грн. більше ніж в 2021 р. але на 138 632 тис. грн. менше ніж у 2022 р. З 2021 по 2023 рр. підприємство отримувало збиток від реалізації послуг, що було зумовлено негативною тенденцією випередження темпів зростання повної собівартості послуг над темпами зростання чистого доходу, а отже у 2023 році збиток від операційної діяльності становив 595001 тис. грн., що на 247 564 тис. грн. менше ніж у 2021 р. та на 99842 тис. грн. більше ніж у 2022 р. Середньорічна вартість основних засобів збільшилась порівняно з 2021 р. на 95162,5 тис. грн., а порівняно з 2022 р. збільшилась на 93856,50 тис. грн. і у 2023 р. становить 808351 тис. грн.

Матеріальні витрати на підприємстві мають тенденцію до зменшення, і у 2023 році становлять 1821570 тис. грн., що має досить позитивний вплив на показники результатів діяльності. Негативним моментом діяльності у звітному році є зниження показників продуктивності праці 1 працівника та віддачі основних засобів. Також показники матеріаломісткості та витрат на 1 грн реалізованих послуг у звітному році зросли, що є також негативним моментом діяльності.

У 2023 р. на кожну гривню витрат на реалізацію послуг було отримано в середньому 0,26 коп. збитку від основної операційної діяльності, у попередніх роках підприємство отримувало прибуток. Підприємству рекомендовано збільшувати чистий дохід від реалізації за рахунок пошуку нових споживачів, підвищення якості послуг, зменшувати витрати.

Розглянемо структуру операційних витрат за елементами витрат та видами діяльності за 2023 рік (табл. 3.3):

Таблиця 3.3

Відмінності структури витрат за різними ознаками класифікації

Елементи витрат <i>Форма № 2 розділ 3</i>	Сума, тис. грн.	Витрати за видами діяльності <i>Форма № 2 розділ 1</i>	Сума, тис. грн.
1	2	3	4
Матеріальні витрати	1 821 570	Собівартість реалізованої продукції	2 284 336
Витрати на оплату праці	352 775	Адміністративні витрати	45 447
Відрахування на соціальні заходи	75 089	Витрати на збут	-
Амортизація	48 269	Інші операційні витрати	170 973
Інші операційні витрати	32 080		
Разом	2 329 783	Разом	2 500 756

$$2\,500\,756 - 2\,329\,783 = +170\,973 \text{ (тис. грн)}$$

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

На КП «Теплопостачання міста Одеси» сума витрат за елементами за 2023 рік у співвідношенні до суми витрат за видами діяльності виявилась меншою. Сума за елементами витрат склала 2 329 783 тис. грн., а за видами діяльності - 2 500 756 тис. грн., що на 170 973 тис. грн. більше.

Витрати за елементами витрат, що наведено в таблиці 3.3 найбільшу частку склали матеріальні витрати, а найбільшу частку витрат за видами діяльності склала собівартість реалізованої продукції. Крім того, сума інших операційних витрат не однакова, за елементами витрат склала 26 808 тис. грн., а за видами витрат склала 32 080 тис. грн., що на 5 272 тис. грн. більше.

Проаналізуємо операційні витрати за економічними елементами в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз операційних витрат за економічними елементами витрат на КП
«ТМО»

Елементи витрат	2022 рік		2023 рік		Відхилення	
	Σ, тис. грн	Питома вага,%	Σ, тис. грн	Питома вага,%	Σ, тис. грн	Питома вага, в.п
Матеріальні витрати	1 861 245	78,58	1 821 570	78,19	-39 675	-0,39
Витрати на оплату праці	352 848	14,90	352 775	15,14	-73	0,24
Відрахування на соціальні заходи	75 389	3,18	75 089	3,22	-300	0,04
Амортизація	52 289	2,21	48 269	2,07	-4 020	-0,14
Інші операційні витрати	26 808	1,13	32 080	1,38	5 272	0,25
Разом	2 368 579	100	2 329 783	100	-38 796	x

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

За 2022-2023 рр. на КП «ТМО» сума операційних витрат в 2023 році зменшилась в порівнянні із 2022 роком на 38 796 тис. грн. або на 5,44 %. Таке зменшення було обумовлено зменшенням матеріальних витрат на 39 675 тис. грн. та їх питомої ваги в загальній структурі витрат на 0,39 в.п.

Також відбулось зменшення суми амортизації на 4020 тис. грн. та у структурі на 0,14 в.п., також відбулося зменшення суми витрат на оплату праці на 73 тис. грн., зменшення відрахування на соціальні заходи на 300 тис. грн., але в структурі вони збільшились на 0,24 в.п. та на 0,04 в.п. відповідно.

Однак інші операційні витрат збільшились в порівнянні із 2022 роком на 5 272 тис. грн. та в структурі на 0,25 в.п.

Найбільшу питому вагу в сумі операційних витрат складають матеріальні витрати, їх зменшення чи оптимізація дасть змогу зменшити загальну суму операційних витрат в подальшому.

Проаналізуємо загальні показники використання матеріалів на підприємстві (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Загальні показники використання матеріалів

Показники	2022 рік	2023 рік	Темп росту, %
1. Матеріальні витрати, тис. грн.	1 861 245	1 821 570	97,87
2. Чистий дохід, тис. грн.	1 873 414	1 734 782	92,6
3. Матеріаломісткість, коп.	0,99	1,05	
4. Економія (–), перевитрати (+) матеріальних витрат, тис. грн.	х	[(1,05 – 0,99) x 1 821 570] : 100= +1092,9	

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

За 2022-2023 роки на КП «ТМО» спостерігалось зменшення темпів росту чистого доходу та зменшення темпів росту матеріальних витрат, однак в порівнянні величина зменшення темпів росту чистого доходу виявилась більшим. Внаслідок чого матеріаломісткість виробленої продукції збільшилась на 0,06 коп., а таке зростання може свідчити про наявність перевитрат матеріальних витрат на 1092,9 тис. грн.

Підприємству рекомендовано контролювати величину матеріальних витрат задля того, щоб не допустити перевитрат, що можуть призвести в першу чергу собівартості послуг. А таке збільшення впливає на величину прибутку від реалізації.

Здійснимо аналіз операційних витрат на 1 гривню реалізованих послуг (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Аналіз зміни операційних витрат на 1 грн реалізованих послуг

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення, %
1. Чистий дохід, тис. грн.	1 873 414	1 734 782	-7,4
2. Витрати операційної діяльності, тис. грн.	2 793 655	2 500 756	-10,48
3. Витрати на 1 гривню наданих послуг, грн.	1,49	1,44	-0,05

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

За досліджуваний період на підприємстві ми бачимо зменшення чистого доходу на 138 632 тис. грн. або на 7,4 % та зменшення витрат операційної діяльності на 292 899 тис. грн. або на 10,48 %.

Аналізуючи витрати на 1 гривню наданих послуг, ми спостерігаємо їх зменшення на 0,05 коп., в 2022 році вони склали 1,49 грн, а в 2023 році 1,44 грн на 1 гривню наданих послуг.

Проаналізуємо основні елементи формування показників (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Структурно-динамічний аналіз основних елементів формування фінансових результатів КП «ТМО»

Показники	Сума		Структура елементів формування чистого прибутку, %		Зміна структури, в.п.
	2022	2023	2022	2023	
А	1	2	3	4	5
Чистий дохід, тис. грн	1 873 414	1 734 782	100	100	0
Собівартість наданих послуг, тис. грн	2327052	2284336	124,21	131,68	7,46
Валовий прибуток, тис. грн	-453 638	-549 554	-24,21	-31,68	-7,46
Адміністративні витрати, тис. грн	41 521	45 447	2,22	2,62	0,40
Витрати на збут, тис. грн	-	-	-	-	-
Прибуток від основної операційної діяльності, тис. грн	-412117	-504107	-22,00	-29,06	-7,06
Інші операційні доходи, тис. грн	600 050	648 700	32,03	37,39	5,36
Інші операційні витрати, тис. грн.	-425 082	-170 973	-22,69	-9,86	12,83
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	-320 191	-117 274	-17,09	-6,76	10,33
Фінансові доходи, тис. грн.	516 590	54 093	27,57	3,12	-24,46
Фінансові витрати, тис. грн.	53 122	123 754	2,84	7,13	4,30

Продовження табл. 3.7.

Прибуток від діяльності до оподаткування, тис. грн.	187 928	-147 491	10,03	-8,50	-18,53
Чистий прибуток або збиток	77 312	-147 491	4,13	-8,50	-12,63

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО

Під час структурно-динамічного аналізу основних елементів формування фінансових результатів було встановлено, що чистий дохід зменшився на 138 632 тис. грн. Таке зменшення відбулося за рахунок збільшення частки собівартості на 42 716 тис. грн., що становить 7,46 в.п. в структурі чистого доходу, та через зменшення фінансових доходів та збільшення фінансових витрат на 462497 тис. грн. або на 70632 тис. грн. відповідно в порівнянні з 2022 роком.

Слід відзначити, що через збільшення собівартості реалізації в структурі чистого доходу на підприємстві відбулось збільшення валового збитку на 95 916 тис. грн. і його питома вага в чистому доході зменшилась на 7,46 в.п.

За аналізований період, на підприємстві відбулось збільшення адміністративних витрат на 3 926 тис. грн. і відповідно збільшилась їх питома вага чистому доході підприємства на 0,40 в.п.

Однак на підприємстві відбулось збільшення інших операційних доходів на 48650 тис. грн. або на 5,36 в.п. та зменшення інших операційних витрат на 254 109 тис. грн. або на 12,83 в.п.

Таким чином, підприємству слід звернути увагу на собівартість наданих послуг та адміністративні витрати з метою їх оптимізації. Намагатися якомога більше зменшити зростання собівартості. Також підприємству слід звернути увагу на фінансову діяльність та прийняти певні заходи щодо її оптимізації.

Проведемо аналіз показників платоспроможності підприємства. Для розрахунків використали дані форми № 1 «Баланс» (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Аналіз показників платоспроможності підприємства

Показники	Алгоритм розрахунку	На кінець 2022 року	На кінець 2023 року	Зміна (+,-)
1. Коефіцієнт абсолютної платоспроможності (ліквідності) (рекомендоване значення $\geq 0,2-0,25$)	[Грошові кошти та їх еквіваленти]: [Поточні зобов'язання]	$\frac{132\,099}{1742781}$ = 0,08	$\frac{110\,284}{2\,064\,565}$ = 0,05	-0,03
2. Коефіцієнт швидкої платоспроможності (ліквідності) (рекомендоване значення $\geq 0,8-1$)	[Грошові кошти та їх еквіваленти + кошти у розрахунках]: [Поточні зобов'язання]	$\frac{132\,099+588457}{1742781}$ = 0,41	$\frac{110\,284+632737}{2\,064\,565}$ = 0,36	+0,05
3. Коефіцієнт загальної платоспроможності (ліквідності) (рекомендоване значення $\geq 2-2,5$)	[Оборотні активи]: [Поточні зобов'язання]	$\frac{1\,223\,947}{1742781}$ = 0,70	$\frac{1\,355\,142}{2\,064\,565}$ = 0,66	-0,04

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

Висновок: коефіцієнт абсолютної ліквідності як на кінець 2022 року, так і на кінець 2023 року не відповідає нормативному значенню. Так, на кінець попереднього року підприємство мало змогу покрити поточні зобов'язання за рахунок мобілізації грошових коштів та їх еквівалентів лише на 8%, а на кінець звітнього року на 4% при нормативному значенні більше або дорівнює 20-25%. Тобто, спостерігається негативна тенденція щодо його зменшення.

Коефіцієнт швидкої платоспроможності також не відповідає нормативному значенню в 80-100%, але спостерігається позитивна тенденція щодо його збільшення. Так у попередньому році за рахунок грошових коштів та дебіторської заборгованості підприємство здатне було погасити 41% поточних зобов'язань, а у звітньому році лише 36%.

Коефіцієнт загальної платоспроможності, як на кінець попереднього року, так і на кінець звітнього року не відповідає нормативному значенню. Так,

на кінець попереднього року підприємство мало змогу розрахуватись по поточним зобов'язанням за рахунок мобілізації усіх оборотних активів на 70%, а у звітному році лише на 66%, що є негативним моментом діяльності підприємства.

Таким чином, можна зробити висновок, що на даний час підприємство не є платоспроможним.

Для підвищення рівня платоспроможності підприємству необхідно звернути увагу дебіторську заборгованість з метою прискорення її погашення, акумулювати на рахунках грошові кошти, не допускати простроченої кредиторської заборгованості, що призводить до зростання фінансових витрат.

Визначимо тип фінансової стійкості (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Аналіз типу фінансової стійкості підприємства

Показники	На кінець 2022 року	На кінець 2023 року
1	2	3
1. Власний капітал підприємства, тис. грн.	- 850 469	-925 021
2. Необоротні активи, тис. грн.	750 330	900 429
3. Власні оборотні кошти, тис. грн. (1-2)	-1 600 799	-1 825 450
4. Довгострокові зобов'язання, тис. грн.	508 000	547 372
5. Наявність власних та довгострокових джерел покриття запасів, тис. грн. (3+4)	-1 092 799	-1 278 078
6. Короткострокові кредити і позики, тис. грн.	-	-
7. Загальна сума основних джерел покриття запасів, тис. грн. (5+6)	-1 092 799	-1 278 078
8. Запаси	97 889	160 654
9. Надлишок, нестача власних оборотних коштів для покриття запасів, тис. грн. (3-8)	-1 698 688	-1 986 104
10. Надлишок, нестача власних оборотних коштів та довгострокових зобов'язань для покриття запасів, тис. грн. (5-8)	-1 190 688	-1 438 732
11. Надлишок, нестача основних джерел для покриття запасів, тис. грн. (7-8)	-1 190 688	-1 438 732
12. Тип фінансової стійкості	0.0.0.	0.0.0.

Продовження табл. 3.9.

13. Запас фінансової стійкості у днях (11 * ЧД)*360	-229	-299
14. Надлишок (+) або нестача (-) коштів на 1 грн. запасів, грн. (11:8)	-12,16	-8,96

Джерело: складено автором за даними КП «ТМО»

При аналізі типу фінансової стійкості КП «ТМО» було встановлено, що в 2022 році та в 2023 році підприємство має нестійкий фінансовий стан. Така ситуація на підприємстві склалася через відсутність на підприємстві власних оборотних коштів та короткострокових кредитів для покриття запасів.

Стосовно запасу фінансової стійкості підприємства, то в 2022 році та у 2023 році немає запасу фінансової стійкості.

Таким чином, КП «ТМО» слід вивчити структуру запасів, а особливо стосовно прискорення продажу товарів, що у свою чергу прискорить оборотність оборотних коштів та може оптимізувати залишки запасів на складі підприємства. Також підприємству рекомендовано приділити увагу дослідженню дебіторської заборгованості, звернути увагу на зменшення її суми, що також в певній мірі прискорить оборотність оборотних коштів підприємства. Також слід намагатися зменшити собівартість продукції, послуг для отримання прибутку.

3.2. Моделювання

Проведемо аналіз операційної діяльності комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси» та виділимо основні чинники, що впливають на ефективність ведення господарської діяльності. Досліджуваний результативний показник та фактори наведено в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10.

Показник ефективності операційної діяльності комунального підприємства та фактори, що на нього впливають

№ з/п	Показники	Умовні позначення
1	Чиста рентабельність продажу, %	Y
2	Коефіцієнт обертання запасів	x_1
3	Тривалість 1 оборту кредиторської заборгованості, днів	x_2
4	Частка маржинального доходу в чистому доході, %	x_3
5	Трудомісткість (зарплатомісткість), грн/грн	X_4
6	Коефіцієнт ризику	X_5

Вихідна інформація для побудови регресійної моделі впливу факторів на ефективність операційної діяльності КП «ТМО» представлено в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

Вихідна інформація для кореляційно-регресійного аналізу

Квартал	Y	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5
1 квартал 2021	-28,33079592	30,422707394	259,2042176	-37,3127925	0,100404666	0,0067561
2 квартал 2021	-37,66495215	31,961163068	225,8394604	-47,5587827	0,170919263	0,0461119
3 квартал 2021	-47,55731195	29,767451337	225,9899165	-59,8994810	0,241756356	0,0709099
4 квартал 2021	10,47872712	29,277779924	116,3251107	-52,0105378	0,215607277	0,1010771
1 квартал 2022	16,45078423	22,151725519	163,3540477	3,9322144	0,078119962	0,0224484
2 квартал 2022	14,32775171	21,337145427	56,9332615	-19,4307773	0,192740483	0,0850719
3 квартал 2022	29,64862833	17,878144436	133,2295734	-8,4497752	0,134717341	0,0199432
4 квартал 2022	4,12679739	19,138146268	57,3150249	-24,2145089	0,188344915	0,0884799
1 квартал 2023	15,08255453	9,520957983	125,7395783	-6,5607539	0,095473062	0,1027968

Продовження табл. 3.11

2 квартал 2023	7,43606156	8,301609992	90,0934552	-19,7461247	0,160687077	0,0411928
3 квартал 2023	0,26034489	7,953166249	75,8577430	-31,7904919	0,218996047	0,0142992
4 квартал 2023	-8,50199045	10,798249655	77,2898324	-31,6785625	0,203354081	0,0607891

Джерело: складено автором

Проведемо кореляційно-регресійний аналіз за допомогою табличного процесора *Excel*. Основні результати представлено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12

Регресійна статистика

№ з/п	Показник	Значення
1	Множинний R	0,8796819316
2	R-квадрат	0,773840309
3	Нормований R-квадрат	0,72358226
4	Стандартна помилка	12,55312876
5	Спостереження	12

Показники регресійної статистики побудованої моделі, в яку увійшло 5 факторів свідчить про те, що модель в цілому надійна і зв'язок між факторами і показником чистої рентабельності тісний.

Таблиця 3.13.

Оцінка значущості регресійної моделі

Показник	<i>F</i>	Значущість <i>F</i>
Регресія	15,39744492	0,001244138

Розрахований рівень значущості *F*-критерія Фішера свідчить про те, що побудована модель адекватна, а отже її можна використовувати для аналізу.

Таблиця 3.14

Результати щодо формування регресійної моделі залежності рентабельності операційної діяльності від чинників

Показник	Коефіцієнти	t-статистика	P-значення
Y-перетин	60,41104971	1,46745379	0,192624504
Змінна X_1	0,738345797	0,976471815	0,366541742

Продовження табл. 3.14

Змінна X_2	-0,289000721	-1,79249499	0,123226445
Змінна X_3	0,45944631	0,676979256	0,523647373
Змінна X_4	-145,6017887	-0,637770252	0,547175334
Змінна X_5	-23,71830249	-0,157678545	0,879882758

Джерело: складено автором

Отже, одержані значення t-критерія Стюдента та їх Р-значення свідчать про те, що не всі фактори, що увійшли в модель виявилися значущими і деякі фактори відображають обернений зв'язок з показником рентабельності, хоча за теоретичними припущеннями він повинен бути прямим. Тому така модель не може бути використана в аналізі. Шляхом покрокового виключення кожного з незначущих факторів з моделі отримали такі кінцеві результати:

Таблиця 3.15

Регресійна статистика

№ з/п	Показник	Значення
1	Множинний R	0,8796819316
2	R-квадрат	0,773840309
3	Нормований R-квадрат	0,72358226
4	Стандартна помилка	12,55312876
5	Спостереження	12

Таблиця 3.16

Оцінка значущості регресійної моделі

Показник	F	Значущість F
Регресія	15,39744492	0,001244138

Таблиця 3.17

Результати щодо формування регресійної моделі залежності рентабельності операційної діяльності від чинників

Показник	Коефіцієнти	t-статистика	P-значення
Y-перетин	39,37633533	4,574299177	0,001338658
Змінна X_2	-0,153764054	-2,641270357	0,026857788
Змінна X_3	0,745799425	3,528456077	0,006429507

Після виключення незначущих факторів з моделі записуємо кінцеву регресійну модель:

$$Y = 39,376 - 0,154 x_2 + 0,7457x_3$$

В даній моделі фактор x_2 має від'ємний знак, тобто показує, що між четвертим фактором (тривалість 1 оберту КЗ) і досліджуваним результативним показником існує обернений взаємозв'язок. Це можна пояснити тими процесами, що відбуваються на досліджуваному підприємстві і в економіці країни в цілому у сучасних умовах. Зв'язок між фактором x_3 (частка МД в ЧД) та результативним показником прямий, що має також логічне пояснення.

Проведемо аналіз отриманої регресійної моделі. Зі збільшенням тривалості 1 оберту КЗ рівень чистої рентабельності продажу зменшиться в середньому на 0,15 % і при збільшенні маржинального доходу на 1 грн підприємства рентабельність збільшується в середньому на 0,74 %.

За результатами РКА визначимо коефіцієнти еластичності:

$$E_{x_2} = -0,154 \cdot (133,93 / -2,020) = 10,21$$

$$E_{x_3} = 0,746 \cdot (-27,89 / -2,020) = 10,3$$

Розраховані коефіцієнти еластичності свідчать про те, що збільшення тривалості одного оберту КЗ на 1% призводить до зменшення чистої рентабельності на 10,21%, а збільшення МД в ЧД на 1% призводить в середньому до збільшення чистої рентабельності на 10,3 %, тобто другий фактор дійсно здійснює більший вплив ніж перший.

Результати побудованої моделі можуть бути використані на підприємстві для прийняття управлінських рішень щодо достовірності відображення інформації про маржинальний дохід та тривалості 1 оберту КЗ у звітності.

3.3. Шляхи вдосконалення обліку та контролю на підприємстві

Вдосконалення обліку на підприємстві є важливим кроком для забезпечення ефективного управління та досягнення стратегічних цілей, сприяє підвищенню точності та правильності облікової інформації, допомагає уникнути подальших проблем при визначенні результатів діяльності. Адже точні дані дозволяють приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Вдосконалений облік дозволяє детально аналізувати фінансові показники, що допомагає виявити неефективні витрати та можливості для оптимізації, сприяє більш точному прогнозуванню фінансових результатів, що важливо для планування бюджету, забезпечує можливість оперативного та прозорого звітування для акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених сторін, прозорість у фінансових питаннях підвищує довіру з боку клієнтів і партнерів. Поліпшення обліку дозволяє краще контролювати витрати на матеріали, працю та інші ресурси, що в свою чергу може призвести до зниження загальних витрат.

Вдосконалення обліку на комунальному підприємстві «Теплопостачання міста Одеси» може включати такі важливі напрямки:

1. Здійснювати перевірку стану документообігу витрат та доходів на підприємстві. У зв'язку, в першу чергу, із розміром досліджуваного підприємства та масштабами здійснюваної діяльності, а також відсутністю на підприємстві окремого органу контролю за діяльністю, слід перевіряти правильність документування витрат відповідно до чинного законодавства. Крім цього, слід перевіряти наявність і достовірність підтверджуючих первинних документів. За допомогою чого можна виявити витрати без документального підтвердження та помилково оформлені документи.

2. Для КП «Теплопостачання міста Одеси» рекомендовано встановити, чи достатньо на підприємстві існуючих субрахунків з метою забезпечення більш детального обліку доходів та витрат операційної діяльності, а особливо витрат. Слід дослідити чи достатнім є обсязі

представлено інформацію для розкриття всіх облікових процесів стосовно даних об'єктів обліку.

3. Так, як на підприємстві постійно спостерігається тенденція випередження темпів росту витрат над темпами росту доходів, постає нагальна потреба в систематичному аналізі структури та динаміки витрат для виявлення відхилень. Також це допоможе зменшити величину збитків, що потягне за собою ряд позитивних змін в діяльності підприємства. Отримані показники, результати слід оформити в формі звіту та надати керівництву для прийняття ефективних управлінських рішень.

4. Приділити увагу класифікації операційних витрат і доходів, особливо в частині формування собівартості, фінансових результатів. Визначити доцільність існуючої на підприємстві класифікації та обсяг охоплення витрат [50, с. 89].

5. Здійснювати контроль та перегляд за дотриманням чинного законодавства, яке є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання. При дотриманні норм чинного законодавства в обліку підприємство уникне можливих проблем та санкцій.

6. Встановити всюди лічильники з дистанційною передачею даних, що дозволить зменшити людський фактор та підвищить точність обліку.

7. Проводити тренінги для працівників підприємства з метою підвищення їхньої кваліфікації в області обліку і управління ресурсами.

8. Впроваджувати програми лояльності або знижок для споживачів, які активно контролюють своє споживання, сплату послуг.

9. Інвестувати в модернізацію старого обладнання для зменшення витрат і покращення ефективності.

10. При можливості впровадити розробку нових послуг або продуктів, із врахування наявного потенціалу підприємства, які можуть приносити додаткові доходи.

Вищенаведені заходи можуть допомогти КП «Теплопостачання міста Одеси» підвищити ефективність обліку, знизити витрати та покращити якість обслуговування споживачів.

Основними законодавчими актами, що регулюють діяльність КП «ТМО» є Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Господарський Кодекс України.

Комунальні підприємства України, майже всі, зайняли міцні позиції на ринку, майже всі вони є монополістами [3]. Контроль за їх діяльністю здійснюється державними органами самоврядування, а це означає, що належний нагляд з боку громади, профспілок та інших суб'єктів відсутній.

Контроль за діяльністю комунальних підприємств України може здійснюватися:

- Антимонопольний комітет України, що здійснює контроль за діяльністю комунальних підприємств стосовно порушень законодавства щодо недобросовісної конкуренції та монополію.
- Органи місцевих рад, що провадять контроль за комунальними підприємствами на території, що знаходиться під їх контролем.
- Державна аудиторська служба України – здійснює аудиторську перевірку фінансової звітності та провадить контроль за дотриманням законодавства стосовно державних фінансів.
- Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, що забезпечує здійснення політики держави стосовно комунальних послуг, житлово-комунального господарства та дотриманням всіх вимог законодавства та інші.

Згідно із законодавством, комунальні підприємства можуть утворювати наглядові ради. Місцева рада в цьому питанні встановлює критерії для створення такої ради, процедуру призначення членів, порядок утворення, ведення діяльності та ліквідація такої ради.

Сучасні проблеми потребують комплексного підходу для ефективного вирішення. Основна проблема комунальних підприємств України – це їх збитковість через відсутність ефективного механізму управління діяльністю таких підприємств [3]. Навіть не зважаючи на те, що місцева влада отримала можливість створювати наглядові ради, питання стану комунальних підприємств залишає бажати кращого. Однією з проблем управління та контролю за комунальними підприємствами на рівні держави є нерозуміння завдань, функцій та ролі наглядових органів при реалізації місцевими органами своїх повноважень. Також залишається неврегульованим питання щодо принципів визначення критеріїв для створення таких органів. Це все веде до зловживань в цій сфері та ряд інших порушень, які негативно впливають на ефективність діяльності комунальних підприємств в Україні.

На ряду з цим, в 2017 році було впроваджено європейські правила щодо надання та моніторингу допомоги від держави. Також відкритість даних таких підприємств мало б допомогти регуляторним органам та громадськості виявляти порушення [4]. Не зважаючи на всі процеси, що було введено, проблеми комунальних підприємств продовжують існувати.

Приймаючи до уваги те, що створення наглядового органу не є обов'язковим, а стосовно критеріїв на формування складу такого органу покладається на місцеві органи влади, багато організацій фактично не створили наглядові ради або формально створили, але вони не відповідають встановленим законодавством принципам корпоративного управління.

На досліджуваному підприємстві створено відповідно до статуту наглядову раду із відповідним її складом, але така рада наразі не є дієвою, що означає відсутність належного стороннього контролю за діяльністю КП «ТМО». Тому для комунальних підприємств рекомендується створити дієву наглядову раду. А на законодавчому рівні посилити законом повноваження таких рад. Також проводити щорічний незалежний аудит з публічною презентацією результатів.

Для покращення контролю за діяльністю слід впроваджувати системи контролю, адже для ефективного контролю витрат він є необхідним. На підприємстві спостерігається постійне перевищення витрат над доходами, що може свідчити про неефективне використання ресурсів підприємства. Система внутрішнього контролю передбачає розробку чітких правих щодо управління витратами та відповідальність за їх контроль. Також він передбачає регулярні внутрішні перевірки щодо дотримання норм і процедур, перевірка правильності та повноти документування витрат, визначення джерела фінансування [14]. Також даний етап передбачає перевірку правильності класифікації витрат та належного аналітичного обліку для їх систематизування та для зручності обліку, аналізу.

Необхідним є також впровадження навчання персоналу підприємства. Успішна організація контролю витрат також залежить від обізнаності та залученості співробітників: організація тренінгів для співробітників щодо важливості контролю витрат, створення культури економії (всілякі заохочення працівників до пошуку нових способів зниження витрат) тощо.

Отже, комунальним підприємствам характерна від'ємна рентабельність власного капіталу і активів [3, с. 6]. Особливо це відноситься до підприємств, що надають тепло-, водо-, газопостачання, управління будинками, громадський транспорт тощо. Тому контроль за діяльністю комунальних підприємств є важливим моментом, що забезпечить його ефективне та прозоре функціонування.

Узагальнюючи, вдосконалення обліку та контролю на підприємстві є критично важливим для забезпечення його стабільного функціонування, підвищення ефективності управління та досягнення стратегічних цілей.

ВИСНОВКИ

За підсумками наукового дослідження та критичного розгляду основних теоретичних та практичних аспектів та проблем обліку операційних доходів і витрат зроблено такі висновки:

1. У ході визначення сутності понять доходи та витрати було визначено наступне. Під доходом операційної діяльності слід розуміти збільшення економічних вигід через надходження активів чи зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу, але за винятком зростання капіталу підприємства за рахунок внесків власників підприємства. А витрати операційної діяльності виступають, як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, внаслідок чого зменшується власний капітал, але за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення чи розподілення власниками підприємства). Дані поняття є предметом дослідження багатьох науковців, автори трактують зміст даних понять по різному, в залежності від індивідуальних поглядів та контекстуальної специфіки.
2. Доходи та витрати операційної діяльності класифікують за різноманітними ознаками. Особливе місце в обліку та управлінні витратами є класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Також класифікують витрати за такими ознаками: за способом перенесення вартості на продукцію, за центрами виникнення витрат на виготовлення продукції (товарів, робіт, послуг), по відношенню до виробничого процесу, за впливом обсягу виробництва на рівень витрат, за періодом. Класифікацію доходів операційної діяльності доцільно здійснювати за такими ознаками: за віднесенням до звітних періодів, за валютою, видами діяльності, за галузями діяльності, за економічним змістом формування доходів, за складом елементів формування доходів, за періодом одержання.

3. Для забезпечення правильності та своєчасності обліку доходів і витрат, слід організувати документообіг на належному рівні та приділити особливу увагу організації аналітичного обліку та класифікації витрат на підприємстві. Облікова політика підприємства є невід'ємною складовою інформаційного забезпечення, її розробка в точності до відповідних потреб підприємства дасть змогу не лише покращити рівень інформаційного забезпечення діяльності підприємства, а й створити оптимальні засади щодо вдосконалення ефективності діяльності.
4. Організація контролю операційних доходів і витрат є важливою складовою для успішного ведення та управління бізнес процесами. Використання комплексного підходу, що включає визначення, бюджетування, моніторинг, автоматизацію та оцінку ефективності, дозволяє не лише підтримувати стабільний фінансовий стан, але й відкривати нові можливості для зростання. У сучасному конкурентному середовищі контроль доходів і витрат стає ключовим фактором успіху підприємства.
5. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю операційних доходів та витрат слід класифікувати за видами, за рівнями, за місцем та роллю в рулюванні обліку, контролю та звітності, за обов'язковістю виконання.
6. У кваліфікаційній роботі суб'єктом дослідження було обрано комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси». При дослідженні підприємства, було встановлено, що основним видом діяльності є надання послуг з теплопостачання для населення міста. КП «ТМО» перебуває у державній власності, має статус юридичної особи. Підприємство є платником податку на прибуток (18 %), податку на додану вартість (20 %), єдиного соціального внеску, податку на доходи юридичних осіб, військового збору, екологічного податку. На КП «Теплопостачання міста Одеси» централізована форма обліку.

Підприємство використовує автоматизовану систему обробки облікових документів з використанням програми «ІТ-підприємство», де обліковуються господарські операції, а для складання та подання фінансової та податкової звітності використовується програма «М.Е.Дос». Для електронного документообігу застосовується програма «Вчасно». Служба теплосбуту для здійснення своєї діяльності використовує програмний комплекс «БІАС». Загальна кількість працівників становить приблизно 2327 осіб. Ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві покладений на бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером. На КП «ТМО» бухгалтерія є окремим структурним підрозділом, який підпорядковується директору.

7. При розгляді практичних аспектів обліку та контролю доходів та витрат операційної діяльності, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік є автоматизованим, да ведеться в програмі. Бухгалтерський облік витрат діяльності на підприємстві ведеться за видами діяльності використовуючи рахунки 9-го класу «Витрати діяльності». На підприємстві застосовується метод обліку витрат за елементами, що передбачає позамовний метод обліку Облік доходів на підприємстві ведуть на рахунку 70 «Доходи від реалізації», субрахунках 701 «Виробництво, транспортування, постачання теплової енергії», субрахунках 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Інші доходи».
8. Для вдосконалення обліку доходів та витрат операційної діяльності було запропоновано наступне: здійснювати перевірку стану документообігу витрат та доходів на підприємстві; встановити, чи достатньо на підприємстві існуючих субрахунків з метою забезпечення більш детального обліку доходів та витрат; проводити систематичний аналіз структури та динаміки витрат для виявлення відхилень; здійснювати контроль та перегляд за дотриманням чинного законодавства, яке є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання; тренінги для працівників підприємства з метою підвищення їхньої кваліфікації в

області обліку і управління ресурсами; інвестувати в модернізацію старого обладнання тощо.

9. При розгляді контролю операційних доходів та витрат на досліджуваному підприємстві було встановлено, що наглядова рада не є дійсною, що означає відсутність стороннього контролю за діяльністю КП «ТМО». Підприємству рекомендується створити дієву наглядову раду. Для покращення контролю за діяльністю слід впроваджувати системи контролю, адже для ефективного контролю витрат він є необхідним. На підприємстві спостерігається постійне перевищення витрат над доходами, що може свідчити про неефективне використання ресурсів підприємства, про свідчить і проведений фінансовий аналіз за 2021-2023 роки. Проведений аналіз показав, що підприємство не має власних оборотних коштів, є неплатоспроможним. За аналізований період на КП «ТМО» спостерігається зменшення чистого доходу. В 2023 році чистий дохід від реалізації послуг становив 1 734 782 тис. грн., що на 138 632 тис. грн. менше ніж у 2022 р. З 2021 по 2023 рр. підприємство отримувало збиток від реалізації послуг, що було зумовлено негативною тенденцією випередження темпів зростання повної собівартості послуг над темпами зростання чистого доходу. Підприємству рекомендовано контролювати величину матеріальних витрат задля того, щоб не допустити перевитрат, що можуть призвести в першу чергу собівартості послуг. А таке збільшення впливає на величину прибутку від реалізації. При врахуванні запропонованих вище рекомендацій, може допомогти в оптимізації діяльності підприємства.

Отже, КП «Теплопостачання міста Одеси» має великий вплив на розвиток міста та рівня якості життя населення, надає робочі місця. Підприємство не стоїть на місці, постійно розвивається, постійно залучає нових зацікавлених осіб.

Список використаних джерел

1. Аверкин, Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № (3(93)). С. 15 – 22. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2020-3\(93\)-15-22](https://doi.org/10.26642/ema-2020-3(93)-15-22) (Дата звернення 10.10.2024 р.)
2. Акімова Т.В., Распопова Ю.О., Волященко І.О. Теоретичні засади організації обліку витрати підприємства. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 52. С. 1-7. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-46> (Дата звернення 14.05.2024 р.)
3. Аналіз деяких чинників впливу державних та комунальних підприємств на конкуренцію на товарних ринках. *Антимонопольний комітет України: аналітичні матеріали*. 2021. URL: <https://amcu.gov.ua/storage/app/uploads/public/613/5d9/a4c/6135d9a4c238a290240634.pdf> (дата звернення: 16.05.2024)
4. Аудит і внутрішній контроль в органах місцевого самоврядування як механізми управління комунальним господарством Національний інститут стратегічних досліджень: веб-сайт. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/regionalniy-rozvitok/audit-i-vnutrishniy-kontrol-v-organakh-miscevogo> (дата звернення: 16.09.2024)
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів – 5-е вид. доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2013. – 726 с.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Р. Ф. Бруханський. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 479 с.
7. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. / В.С. Лень, В.В. Гливенко; за ред. В.С. Лєня. — Вид. 4-те. — Тернопіль : Навчальна книга — Богдан, 2012. — 752 с.

8. Вмарусян Н.Л. Особливості забезпечення фінансової безпеки комунальних підприємств. *Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок*. 2024. Випуск 80. С. 85 – 89.
9. Гладких Т.В. Фінансовий облік. – К.: Центр учбової літератури, 2017. – 480с.
10. Гончаров В.М., Касьянова Н.В., Вещепура Н.В., Солоха Д.В. Поняття, склад і класифікація операційних витрат підприємства. Внутрішній економічний механізм підприємства : навчальний посібник. Донецьк. 2007. 284 с. URL: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/economika-pidpr/2468-ponyattya-sklad-i-klasifikatsiya-operatsijnikh-vitrat-pidpriemstva.html> (дата звернення: 25.04.2024)
11. Гордієнко Н. І., Харламова О. В. Аудит, методика і організація [Текст] : навч. посібник. – Харків : ХНАМГ. – 2014. – 452 с.
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003, документ 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 16.09.2024)
13. Дерій В. Термін “витрати” і його трактування для потреб обліку і контролю [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160.
14. Жулин О. В., Зеленюк-Джунь Л. В. Управління фінансовими ресурсами комунальних підприємств і перспективи їх розвитку. *Бізнес Інформ*. 2020. № 7. С. 174–180. (дата звернення: 24.09.2024)
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мінфіну України від 30.11.1999 рору № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 07.09.2024)
16. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат, як категорія оціночних характеристик руху капіталу в обліку. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/> (дата звернення 07.09.2024)

- 17.Косяк А. П., Зубенко А. В. Бухгалтерський облік II : навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. 326 с.
- 18.Козарева А. М. Сутність та класифікація витрат операційної діяльності. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : збірник матеріалів XIII Всеукраїнської науково-практичної дистанційної конференції. Тернопіль: ЗНУ, 2024.
- 19.Кубік В. Д., Шаровська Т. С. Проблеми обліку операційних витрат. *European scientific discussions. Abstracts of V International Scientific and Practical Conference* (м. Рим, Італія, 28-30, березня 2021) С. 596-602. URL:
<https://sci.ldubgd.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8670/1/EUROPEAN-SCIENTIFIC-DISCUSSIONS-28-30.03.21.pdf#page=596> (дата звернення: 01.09.2024)
- 20.Кулакова С., Ткаченко А., Разно А. Сучасні аспекти управління витратами українських підприємств. Фінансово- кредитні системи: перспективи розвитку. 2023. № 1(8). С. 40-48. URL:
<https://reposit.nupp.edu.ua/bitstream/PolNTU/12350/1/21679-Article%20Text-39520-1-10-20230502.pdf> . (Дата звернення 13.11.2024 р.)
- 21.Марценюк Р.А. Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: сучасний аспект. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матер. XI міжнар. науково-практичн. конференції (м. Львів, 14-15 травня 2021 р.) С. 215-218. URL:
https://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2021/05/2021.05.14_NewsZbir.pdf (Дата звернення 03.09.2024 р.)
- 22.Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards)
URL:http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

23. Мельничук М. О., Грінько О. О. Теоретико-методологічні основи управління витратами при формування обліково-аналітичного забезпечення підприємства. Ефективна економіка. 2021 р. № 11. с. 1-10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2021/89.pdf (Дата звернення 07.10.2024 р.)
24. Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг : Офіційний вебпортал Регулятора. URL: https://www.nerc.gov.ua/index.php?id=42232&fbclid=IwAR0RgxAZLaWs1DSAZHurx3VB7Hso5MnKi_xk5_zVRgU3QOUviF4X2HLvuE
25. Нормативно-правова база. *Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси»* : веб-сайт. URL: <https://www.teplo.od.ua/framework/> (дата звернення: 10.09.2024)
26. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студентів вищих навч. закл.]/ В. Я. Плаксієнко, Ю.А. Верига, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. Київ : ЦУЛ, 2019. 509 с.
27. Омецінська І. Особливості формування витрат операційної діяльності за елементами. Вісник економіки. 2022. Вип. 4. С. 159–174. URL: <file:///C:/Users/%D0%90%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B0/Downloads/1425-2916-1-SM.pdf> (Дата звернення 10.11.2024 р.)
28. Офіційний сайт Комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеса». URL: <https://www.teplo.od.ua> .
29. Пархоменко Л.А., Малюга Л.М., Фротер О.С., Нижник І.О., Методи обліку та управління операційними витратами. Економічна та держава. 2022. № 1. С. 50-54. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2022/11.pdf (Дата звернення 20.09.2024 р.)
30. Подолянчук О.А. Облік доходів підприємств: теорія та практика. Монографія. Вінниця. ТД «Едельвейс і К». 2017. 272 с.
31. Податковий кодекс України від 01.12.2024 р. №2755–VI (зі змінами та доповненнями): Верховна Рада України. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text> (дата звернення: 16.10.2024).
32. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
33. Про житлово-комунальні послуги: Закон України від 09.07.2023 № 2189-VIII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2189-19#Text> (дата звернення: 16.10.2024).
34. Про затвердження Методики розподілу між споживачами обсягів спожитих у будівлі комунальних послуг: Наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 22 листопада 2018 року № 315. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE32954?an=1>
35. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 10.06.2024).
36. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України 29.11.99 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 05.07.2024).
37. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 05.07.2024).

38. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 04.09.2024)
39. Про комерційний облік теплової енергії та водопостачання: Закон України від 30.06.2024 № 2119-VIII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2119-19?fbclid=IwAR3HfKzMzoJHOZi2xb4ZWTIjKWNTW7MF25LkfisD1D62qnKbqAcEogqip4I#Text>
40. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 17.09.2024)
41. Про тепlopостачання: Закон України від 30.06.2024 № 2633-IV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2633-15#Text> (дата звернення: 16.10.2024).
42. Статут Комунального підприємства «Тепlopостачання міста Одеса». URL: https://www.teplo.od.ua/wp-content/uploads/2021/02/ustav_2018.pdf.
43. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат за елементами і статтями. Облік і фінанси. 2019. № 3. С. 49–54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_3_8
44. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2021. 274 с.
45. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік: підручник. Київ : ЦНЛ. 2020. 792 с.

46. Фінансова звітність. *Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси»* : веб-сайт. URL: <https://www.teplo.od.ua/category/zvit/> (дата звернення: 09.10.2024)
47. Хоролук Т. М., Капустяк Р. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку на підприємстві // ГЕВ. Тернопіль: ТНТУ, 2024. Том 89. № 4. С. 63–69. Чижевська Л.В., Зеленіна О.О., Романенко С.В. Ідентифікація форм міжнародних розрахунків в системі бухгалтерського обліку. Вісник економічної науки України. 2014. № 1. С. 135-139.
48. Язлюк Б. О., Волошина В.В. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. С. 118-121. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/9952/1/118-121.PDF> (дата звернення: 09.10.2024 р.)
49. Яновський Д. Л. Оптимізація витрат як елемент механізму забезпечення фінансової стійкості підприємства. *Economic journal Odessa polytechnic university*. 2021. № 3(17). С. 87 - 95. URL: <https://economics.net.ua/ejopu/2021/No3/87.pdf> (дата звернення 05.09.2024 р.)
50. Яцентюк С.В. Комунальні підприємства, установи й організації: поняття та сутність. Наукові записки. Серія: право|scientific notes. series: law. 2024. Випуск 16, С. 1-8. URL: <https://pravo.cusu.edu.ua/index.php/pravo/article/view/452/467> (дата звернення: 09.11.2024 р.)
51. Загірняк Д. М., Глухова В. І., Кравченко Х. В. Діяльність комунальних підприємств і їх фінансове забезпечення в умовах децентралізації. Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання. 2021. № 1. С 1-9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2021/14.pdf (дата звернення: 19.10.2024 р.)

Додатки