

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
Кафедра обліку і оподаткування**

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**другий (магістерський) рівень вищої освіти**

**на тему: Теоретико-практичні аспекти обліку і аудит реалізації  
послуг з водопостачання та водовідведення у комунальному  
підприємстві**

**Виконала:**

**Усенко Анна Андріївна**  
здобувач спеціальності  
071 «Облік і оподаткування»

**Керівник:**

**Ткаль Ярміла Сергіївна**  
доцент кафедри обліку і оподаткування

**Рецензент:**

**Журбенко Наталія Михайлівна**  
начальник планово-фінансового відділу  
Сумського національного аграрного університету

# СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет  
Кафедра  
Освітній ступінь  
Спеціальність

Економіки і менеджменту  
Обліку і оподаткування  
Магістр  
071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри  
« 08 » листопада

Затверджую:  
М.І. Гордієнко  
2023 р.

## ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ  
Усенко Анні Андріївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. **Тема роботи:** Теоретико-практичні аспекти обліку і аудит реалізації послуг з водопостачання та водовідведення у комунальному підприємстві

2. **База практичного дослідження:**

Комунальне підприємство «Міськводоканал» Сумської міської ради м. Суми  
керівник роботи **Ткаль Ярміла Сергіївна, к.е.н., доцент**

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від 23.11. 2023 р. № 3603-н

3. **Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи)** 12 грудня 2024 року

4. **Вихідні дані до проекту (роботи):**

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична, бюджетна та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і аудиту, монографії, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і контролю.

5. **Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):**

дослідити понятійну сутність категорії «витрати», як об'єкта обліку;  
вивчити законодавчо-нормативну базу та інформаційне забезпечення з теми дослідження;  
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;  
навести організаційно-економічну характеристику досліджуваного об'єкта;  
розкрити стан організації обліку і аудиту реалізації послуг;  
визначити особливості методики обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення у базовому комунальному підприємстві;  
надати пропозиції щодо вдосконалення обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення в умовах функціонування досліджуваного комунального підприємства;  
сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2023 р.

**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

| № з/п | Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи                                                    | Термін виконання етапів роботи   | Примітка |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|----------|
| 1.    | Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи           | листопад 2023 р.                 |          |
| 2.    | Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу                     | грудень 2023 р. - січень 2024 р. |          |
| 3.    | Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи | лютий-липень 2024 р.             |          |
| 4.    | Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи                                                | вересень - жовтень 2024 р.       |          |
| 5.    | Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником                                       | жовтень-листопад 2024 р.         |          |
| 6.    | Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи                                              | листопад 2024 р.                 |          |
| 7.    | Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність                                       | 02-10 грудня 2024 р.             |          |
| 8.    | Рецензування кваліфікаційної роботи                                                               | 05-12 грудня 2024 р.             |          |
| 9.    | Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат                                          | 12 грудня 2024 р.                |          |
| 10.   | Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист                | 05-15 грудня 2024 р.             |          |
| 11.   | Захист кваліфікаційної роботи                                                                     | 16-17 грудня 2024 р.             |          |

Здобувач вищої освіти за другим (магістерським) рівнем

Анна УСЕНКО

Керівник роботи

Ярміла ТКАЛЬ

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНИК

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і менеджменту

Світлана ЛУКАШ

## АНОТАЦІЯ

### **Усенко А.А. Теоретико-практичні аспекти обліку і аудит реалізації послуг з водопостачання та водовідведення у комунальному підприємстві**

Кваліфікаційна робота зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування», СНАУ, Суми. 2024 р. Рукопис.

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню з'ясуванню основних теоретико-практичних аспектів обліку і аудит реалізації послуг з водопостачання та водовідведення Комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради м. Суми.

Розглянуто нормативне регулювання обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення. Наведено основні теоретико-методичні засади організації обліку реалізації послуг з водопостачання та водовідведення. Досліджено організаційно-інформаційне забезпечення аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення комунального підприємства.

За результатами аналізу обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення здійснене узагальнення та досліджено тенденції удосконалення. При дослідженні питань було виявлено, що підприємства водопостачання та водовідведення виступають ключовими суб'єктами господарювання, що відіграють важливу роль у забезпеченні життєво важливих послуг для населення та підприємств. Таким чином, з'ясовано, що їхня діяльність спрямована на забезпечення належних стандартів водопостачання та водовідведення, що має величезне значення для здоров'я та комфорту громадян. Ці підприємства включають в себе різноманітні компоненти, такі як водопровідні та каналізаційні системи, насосні станції, резервуари та інфраструктурні споруди. Вони оперативно реагують на технічні та екологічні виклики, спрямовані на підтримання якості водопостачання та управління стічними водами.

Також було розглянуто нормативно-правову базу, зазначено, що нормативні документи поділяються на законодавчі (закони, акти, укази, постанови, що регулюють бухгалтерський облік), також виділяють методологічний рівень (внутрішні стандарти, нормативні акти міністерств) та організаційний рівень (робочі документи підприємств).

Окрема увага приділена проблемам обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення даного підприємства та рекомендаціям щодо їхнього вирішення, теоретичним підходам до дослідження даної проблематики, шляхам до їх врегулювання. Запропоновано можливі шляхи удосконалення обліку аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення на даному підприємстві. Також було обґрунтовано пріоритетні напрями забезпечення точності та надійності фінансової звітності. Виправлення даних недоліків має призвести до позитивної зміни.

**Ключові слова:** водопостачання, облік, аудит, аналіз, методи, дослідження, бухгалтер.

## ABSTRACTS

### **Usenko A.A. Theoretical and practical aspects of accounting and audit of water supply and sewerage services realization in a municipal enterprise**

Master's thesis for a master's degree in specialty 071 "Accounting and Taxation", Sumy National Agrarian University, Sumy. 2024. Manuscript.

The qualification work is devoted to the study of clarifying the main theoretical and practical aspects of accounting and auditing the implementation of water supply and sewerage services of the Municipal Enterprise "Miskvodokanal" of the Sumy City Council of Sumy.

The regulatory framework for accounting and auditing of water supply and sewerage services is considered. The basic theoretical and methodological principles of organization of accounting for the sale of water supply and sewerage services are presented. The organizational and informational support for the audit of sales of water supply and sewerage services of a utility company is studied.

Based on the results of the analysis of accounting and audit of water supply and sewerage services, the article summarizes and investigates the trends of improvement. The study of the issues revealed that water supply and sewerage enterprises are key business entities that play an important role in providing vital services to the population and enterprises. Thus, it is found that their activities are aimed at ensuring proper standards of water supply and sewerage, which is of great importance for the health and comfort of citizens. These enterprises include various components such as water and sewerage systems, pumping stations, reservoirs and infrastructure facilities. They respond quickly to technical and environmental challenges to maintain the quality of water supply and wastewater management.

The author also reviewed the regulatory framework, noting that regulatory documents are divided into legislative documents (laws, acts, decrees, resolutions regulating accounting), and also distinguish the methodological level (internal standards, ministerial regulations) and the organizational level (working documents of enterprises).

Particular attention is paid to the problems of accounting and auditing the sale of water supply and sewerage services at this enterprise and recommendations for their solution, theoretical approaches to the study of this issue, ways to resolve them. Possible ways to improve the accounting of the audit of the sale of water supply and sewerage services at this enterprise are proposed. Priority areas for ensuring the accuracy and reliability of financial statements were also substantiated. Correction of these shortcomings should lead to a positive change.

**Keywords:** water supply, accounting, audit, analysis, methods, research, accountant.

## ЗМІСТ

|                                                                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ВСТУП                                                                                                                                                         | 7   |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ<br>ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА ВОДОВІДВЕДЕННЯ                                                                           | 11  |
| 1.1 Підприємства водопостачання та водовідведення як суб'єкти<br>господарювання                                                                               | 11  |
| 1.2 Теоретико-методичні аспекти обліку засобів водопостачання та<br>водовідведення                                                                            | 21  |
| 1.3 Особливості аудиту реалізації послуг з водопостачання та<br>водовідведення комунального підприємства                                                      | 30  |
| РОЗДІЛ 2 ПРАКТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ З<br>ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА ВОДОВІДВЕДЕННЯ У КОМУНАЛЬНОМУ<br>ПІДПРИЄМСТВІ «МІСЬКВОДОКАНАЛ» СУМСЬКОЇ ІСЬКОЇ РАДИ | 33  |
| 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства                                                                                                      | 33  |
| 2.2 Організація обліку реалізації послуг з водопостачання та<br>водовідведення у комунальному підприємстві «Міськводоканал»                                   | 39  |
| 2.3 Вдосконалення обліку реалізації послуг з водопостачання та<br>водовідведення на підприємстві                                                              | 49  |
| РОЗДІЛ 3 АУДИТ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ З ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА<br>ВОДОВІДВЕДЕННЯ                                                                                        | 69  |
| 3.1 Методика проведення аудиту реалізації послуг з водопостачання<br>та водовідведення                                                                        | 69  |
| 3.2 Документальний супровід аудиту реалізації послуг з<br>водопостачання та водовідведення                                                                    | 75  |
| 3.3 Напрями удосконалення аудиту реалізації послуг з<br>водопостачання та водовідведення                                                                      | 78  |
| ВИСНОВКИ                                                                                                                                                      | 101 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ                                                                                                                                    | 103 |
| ДОДАТКИ                                                                                                                                                       | 108 |

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Підприємства, що забезпечують населення водопостачанням і водовідведенням, становлять суттєву частину муніципальної інфраструктури України. Основна мета їхньої діяльності – забезпечити споживачів необхідними послугами, які мають важливе соціальне значення. Проте умови самофінансування часто перешкоджають їм забезпечити належну якість та обсяг послуг. Причини цього включають зношеність обладнання та проблеми управління ним. За даними Державного комітету статистики України, понад 10 % основних засобів у секторі водопостачання та водовідведення зазнали зношення близько 65%, в тому числі 32 % є аварійними. При цьому обсяг капітальних інвестицій не перевищує 2 %, що свідчить про нестачу коштів на їхнє відновлення.

У роботі проаналізовано наукові праці українських науковців, які працювали та працюють в галузі обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення. Проблеми обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення залишаються актуальними і обговорюваними, що підтверджується дослідженнями як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Чимало уваги цій проблематиці приділили такі вчені, як І.І. Афанас'єва [1], В. Белозерцев [5], В.В. Бобко [21], Г.В. Булат [2], С.В. Візіренко [3], Ф.О. Гавриленко [10], В. Гливенко [25], А.Ф. Гуменюк [2], Т.В. Давидюк [4], О. Єлісєєва [5], К.В. Іваніцький [3], Т. Клименко [25], К.Т. Коновалова [6], І. Левкович [31], А.П. Макаренко [8], А.С. Макарова [6], Т.О. Меліхова [8], В.В. Мельник [21], М. Огійчук [15], С.О.. Олійник [17], К.А. Пилипенко [18], О.М. Поліщук [21], О.В. Попович [22], О.М. Розмислов [1], Н.І. Самбурська [24], О. Сидоренко [25], Степаненко О.І. [26], А.О. Фатенок-Ткачук [29], С.О. Федулова [30], С.В. Філімонова [22], М. Яструбський [31] теж внесли вагомий внесок у вивчення цієї проблеми.

Незважаючи на досягнуті результати у дослідженні, є невирішені питання, суперечливість теоретичних положень, які потребують подальшого

дослідження, особливо з огляду на специфіку діяльності підприємств водопостачання та водовідведення. Наприклад, необхідно дослідити аспекти оподаткування згідно з Податковим кодексом України та їхню відповідність міжнародним стандартам фінансової звітності. Також важливо вдосконалити облік та аналіз руху та ремонту основних засобів з метою підвищення ефективності управління ними.

**Мета дослідження.** Метою даної кваліфікаційної роботи є розгорнутий аналіз згідно законодавчих, а також практичних аспектів обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення на прикладі комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради. Для досягнення мети були пріоритетні наступні питання:

- провести науковий огляд і систематизацію наявних підходів до уточнення понять та процесів обліку господарських операцій з водопостачання та водовідведення, зокрема визначення економічної сутності амортизації та зносу;
- покращити класифікацію основних засобів з урахуванням особливостей підприємств водопостачання та водовідведення;
- проаналізувати амортизаційну політику в Україні та в розвинених країнах та розробити рекомендації для її поліпшення на підприємствах водопостачання і водовідведення;
- оцінити існуючі методики обліку та розробити практичні рекомендації для їх удосконалення з метою задоволення інформаційних потреб користувачів;
- вивчити та проаналізувати методи обліку ремонтів на підприємствах водопостачання і водовідведення з метою визначення концептуальних основ їх організаційно-методичного забезпечення;
- систематизувати наукові підходи та уточнити внутрішню звітність для забезпечення ефективного управління на підприємствах водопостачання і водовідведення;

- розглянути організаційні аспекти та розробити рекомендації щодо побудови та застосування моделей ефективності діяльності таких підприємств.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети й розв'язання завдань у роботі використовувалися наступні наукові методи: порівняльний підхід до оцінки економічних явищ, аналізу наукової літератури за темою дослідження, аналізу та синтезу, графічний, систематизація, логічний підхід, узагальнення.

**Об'єктом дослідження** є теоретико-практичні аспекти організації облікового процесу і аудит реалізації послуг з водопостачання та водовідведення комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради м. Суми.

**Предметом дослідження** є теоретико-методичні та науково-практичні аспекти організації облікового процесу і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради.

**Інформаційна база дослідження:** наукові статті та науково-методичні матеріали з теми дослідження, фінансова звітність та офіційні дані з сайту організації облікового процесу комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради.

**Наукова новизна** дослідження полягає у вдосконаленні теоретико-практичних аспектів організації облікового процесу і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради.

**Практичне значення одержаних результатів** має теоретичне та практичне значення, оскільки вони допоможуть удосконалити організацію бухгалтерського обліку і аудиту на комунальному підприємстві «Міськводоканал» Сумської міської ради. Запропоновані рекомендації можуть бути використані при подальшому обліковому процесі комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати наукових досліджень були обговорені на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: III Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (м. Суми, 19 листопада 2024 року), XII Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» (м. Кропивницький, 5 грудня 2024 року).

**Публікації.** Результати дослідження доповідалися на науково-практичних конференціях. Основні результати дослідження публікувались у двох наукових працях автора, в тому числі 2 тези доповіді.

**Обсяг і структура кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи – 107 сторінок, робота містить 19 таблиць, 3 рисунки. Список використаних джерел – 36 джерел.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА ВОДОВІДВЕДЕННЯ**

#### **1.1 Підприємства водопостачання та водовідведення як суб'єкти господарювання**

Підприємства, що займаються водопостачанням та водовідведенням, є основними суб'єктами господарської діяльності, які забезпечують надання критично важливих послуг для громадян і бізнесу. Їхня діяльність спрямована на забезпечення належних стандартів водопостачання та водовідведення, що має величезне значення для здоров'я та комфорту громадян. Ці підприємства включають в себе різноманітні компоненти, такі як водопровідні та каналізаційні системи, насосні станції, резервуари та інфраструктурні споруди. Вони оперативно реагують на технічні та екологічні виклики, спрямовані на підтримання якості водопостачання та управління стічними водами.

У ролі суб'єктів господарювання, підприємства водопостачання та водовідведення взаємодіють з владними структурами, регуляторами та споживачами для забезпечення ефективного функціонування систем та вирішення екологічних завдань. Вони також залучають інновації та нові технології для покращення ефективності та сталості своєї діяльності. Важливо наголосити на розумінні відповідальності перед громадськістю та природою, оскільки підприємства водопостачання та водовідведення мають прямий вплив на якість навколишнього середовища. Їхні дії спрямовані на досягнення балансу між задоволенням потреб споживачів та збереженням природних ресурсів [5].

Теоретико-практичні аспекти обліку і аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення у комунальному підприємстві об'єднують

в собі комплексний підхід до забезпечення ефективного функціонування водних систем. Основні завдання включають в себе оптимізацію обліку водних ресурсів, забезпечення стійкості систем водопостачання та водовідведення, а також впровадження сучасних технологій управління.

Роль обліку в процесі надання водних послуг полягає в точному вимірюванні споживаної води та зборі необхідної інформації для ефективного планування ресурсів. Аудит водопостачання та водовідведення включає в себе систематичний перегляд і оцінку фінансової, технічної та організаційної діяльності підприємства.

Застосування аудиторських методів сприяє виявленню можливих проблем та розробці рекомендацій щодо їх вирішення. Науково-практичний підхід до управління водними ресурсами вимагає поєднання теоретичних знань з практичним досвідом для забезпечення сталого розвитку та вдосконалення систем водопостачання та водовідведення на комунальних підприємствах.

Авторське дослідження, здійснене на основі аналізу наукової літератури, нормативних документів і особистих спостережень, дозволило удосконалити класифікацію основних засобів підприємств водопостачання і водовідведення. Відзначено, що систематизація ключових ознак класифікації основних засобів з урахуванням управлінських потреб сприятиме ефективній організації їх обліку і подальшому аналізу [25].

У дослідженні наголошується, що для підприємств водопостачання та водовідведення особливо важливим є класифікація основних засобів за такими критеріями: право власності, джерела оновлення, функціональне призначення, етапи виробничих процесів і послуг, а також місце розташування (рисунок 1.1).

Графічне подання структури цієї класифікації виступає ключовим інструментом для впровадження сучасних підходів до обліку та управління ресурсами водопостачальних підприємств.

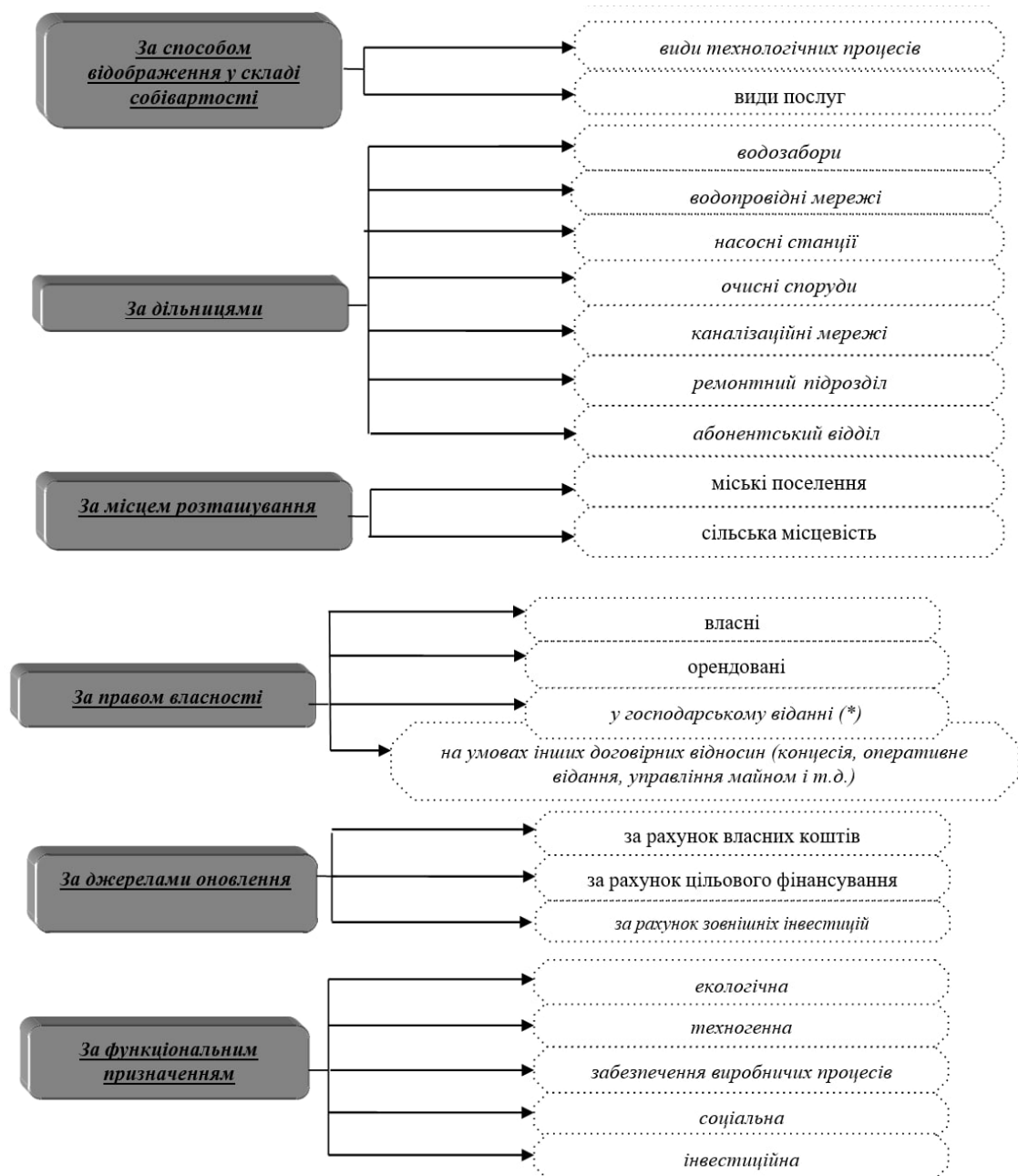


Рисунок 1.1 – Класифікація основних засобів підприємств водопостачання і водовідведення

\*Джерело: складено автором на основі джерел [21; 7]

Дослідження виокремлює суттєві недоліки і невідповідності існуючих підходів до класифікації основних засобів, специфічних для даного сектору. Авторська класифікація враховує унікальні особливості підприємств водопостачання і водовідведення, що робить її практично застосовують та відповідною реальним умовам управління водними ресурсами.

Систематизація найсуттєвіших ознак класифікації основних засобів відповідно до управлінських потреб підприємств водопостачання і водовідведення є значущим внеском у науковий аспект обліку та аудиту водних послуг. Представлена класифікація дозволяє оптимізувати процеси обліку та ефективно аналізувати стан основних засобів, що є важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Графічне відображення класифікації створює інноваційний інструмент для забезпечення зрозумілості та доступності отриманої класифікації для фахівців із сфери водопостачання. Введення нових категорій групування основних засобів, таких як за джерелами оновлення та за місцем розташування, розширює.

Для забезпечення ефективного обліку та керування ресурсами на підприємствах водопостачання і водовідведення, враховуючи їхню специфіку та потреби управління представлена таблиця 1.1, яка надає систематизовану інформацію про основні засоби, враховуючи їх правовий статус, джерела оновлення, функціональне призначення, ділянки виробничих процесів і послуг, а також місце розташування.

Таблиця 1.1 – Удосконалена класифікація основних засобів для підприємств водопостачання і водовідведення

| № | Ознака                               | Категорії                                                                         | Опис                                                          |
|---|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| 1 | Право власності                      | Комунальна власність, приватна власність, спільна власність                       | Визначення правового статусу основних засобів                 |
| 2 | Джерела оновлення                    | Капітальний ремонт, модернізація, нове будівництво                                | Класифікація за джерелами фінансування та витрат на оновлення |
| 3 | Функціональне призначення            | Водопостачання, водовідведення, обслуговування мереж                              | Групування за основною функцією та використанням              |
| 4 | Ділянки виробничих процесів і послуг | Водозабір, очистка води, транспортування, обслуговування                          | Розподіл за етапами виробничого процесу                       |
| 5 | Місце розташування                   | Водозабірна станція, водонапірна башта, мережі водопроводу, каналізаційна система | Локалізація основних засобів на території підприємства        |

*\*Джерело: складено автором на основі джерел [23; 4]*

Представлена таблиця є ключовим інструментом для глибшого розуміння та оптимізації управління основними засобами на підприємствах водопостачання і водовідведення. Інформація в ній систематизована відповідно до важливих параметрів, таких як правовий статус, джерела оновлення, функціональне призначення, ділянки виробничих процесів і послуг, а також місце розташування.

Ця таблиця визначає потенціал для забезпечення ефективного обліку та керування ресурсами, що є важливим етапом у вирішенні викликів, що стоять перед комунальними підприємствами в сфері водопостачання і водовідведення. Аналіз вказаних параметрів надає можливість виробляти інформовані стратегічні рішення, спрямовані на оптимізацію ресурсів, підвищення ефективності функціонування та забезпечення надійності водних систем [4]. Розгляд цієї таблиці сприятиме покращенню управління та розробці ефективних стратегій для сектору водопостачання та водовідведення.

Підприємства різняться за формою власності, а це має суттєвий вплив на їхню організацію та функціонування. Приватні підприємства володіють приватною власністю громадян чи юридичних осіб. Це означає, що вони належать конкретним особам або юридичним суб'єктам, які володіють та контролюють ці підприємства:

- Підприємства колективної власності базуються на спільній власності групи осіб або колективу. Така форма власності може виникнути у результаті об'єднання інтересів трудового колективу або інших спільнот.
- Комунальні підприємства діють на основі комунальної власності територіальної громади. Це означає, що вони належать та контролюються місцевими органами влади та службами для забезпечення потреб громади.
- Державні підприємства, натомість, базуються на державній власності та перебувають під контролем владних органів. Їхнє фінансування та стратегічні рішення зазвичай залежать від державних структур.
- Підприємства, засновані на змішаній формі власності, об'єднують

майно різних форм власності. Це може включати як державний, так і приватний капітал, що надає їм певну гнучкість та можливість залучати різноманітні ресурси.

- Спільні комунальні підприємства функціонують на основі колективного фінансування та утримання територіальними громадами, які є учасниками співробітництва. Такий формат взаємодії сприяє об'єднанню зусиль для розв'язання спільних питань і подолання актуальних викликів.

Підприємства, включаючи комунальне господарство, можуть мати складну структуру, яка об'єднує виробничі та функціональні структурні підрозділи. Виробничі підрозділи охоплюють різні одиниці, серед яких можуть бути цехи, відділення, дільниці, бригади, бюро чи лабораторії. Водночас функціональні структурні підрозділи апарату управління складаються з управлінь, відділів, бюро, служб та інших елементів. Подібна організаційна структура забезпечує ефективну координацію та управління діяльністю підприємства.

Діяльність комунального господарства в місті є дуже різноманітною і багатофункціональною. Структура комунального господарства визначається різними факторами, такими як географічне положення, демографічні характеристики, виробничий потенціал, економічні умови, соціальні та екологічні особливості міста. Організація житлово-комунального господарства включає в себе різні галузі та види економічної діяльності, які об'єднуються спільною метою, власністю та підпорядкованістю. Головні галузі - житлове господарство та комунальне господарство - в свою чергу, поділяється на підгалузі.

У сфері надання житлово-комунальних послуг учасниками правовідносин є споживачі (як індивідуальні, так і колективні), управителі та виконавці комунальних послуг. Ринок послуг ЖКГ характеризується різноманітністю сфер діяльності, таких як водопостачання, газопостачання, електропостачання, теплопостачання, благоустрій та утилізація побутових відходів. Також відзначається колективним споживанням деяких послуг,

стабільністю попиту, обмеженістю кількості надавачів послуг та наявністю монополій та конкурентного сектору.

Слід підкреслити, що в сфері надання комунальних послуг важливо враховувати законодавчі норми, які регулюють діяльність виконавців. Відповідно до Закону України «Про житлово-комунальні послуги», умови надання таких послуг встановлюються договором між виконавцем і споживачем. Постачання та розподіл природного газу здійснюється ліцензованим постачальником, на якого покладено відповідну відповідальність. Оператор газорозподільної системи, з свого боку, відповідає за утримання та експлуатацію газопроводів і забезпечення надійного постачання газу споживачам, які підключені до цієї системи. Щодо електроенергії, виконавцем є енергопостачальник або інший суб'єкт, визначений законом. Йому доручено постачання та розподіл електроенергії, забезпечуючи стабільність енергопостачання для споживачів.

Теплопостачальна організація відповідає за постачання теплової енергії, а суб'єкт господарювання, що виробляє гарячу воду, стає виконавцем послуг з постачання гарячої води. Це може бути оснований на володінні або володінні теплопостачальною установкою. Для централізованого водопостачання та водовідведення виконавцями є відповідні суб'єкти господарювання. Вони мають забезпечувати стабільне функціонування систем централізованого водопостачання та водовідведення для мешканців та підприємств [5].

Управління побутовими відходами покладено на суб'єкта господарювання, який визначається виконавцем послуг з вивезення побутових відходів відповідно до законодавства.

Україна визнає важливість водопостачання та водовідведення як ключових складових комунального господарства. Система водопостачання включає в себе водозабір, транспортування та розподіл води для задоволення побутових та промислових потреб. Ця галузь є критичною для забезпечення населення чистою питною водою та підтримання життєвих функцій міст і сіл.

Окрім того, важливо враховувати електропостачання як невід'ємну частину комунальної інфраструктури. Забезпечення належного рівня електроенергії є важливим для забезпечення життєдіяльності сучасного суспільства. Електропостачання використовується для освітлення, підтримання роботи побутових та промислових пристроїв, а також для забезпечення безперебійної роботи важливих систем, таких як медичні установи чи транспорт.

Теплопостачання та газопостачання також відіграють ключову роль в комунальному господарстві. Забезпечення населення теплом та гарячою водою є необхідним для комфортного проживання. Газові мережі, у свою чергу, забезпечують побутові та промислові споживачі природним газом, що використовується для опалення, готування їжі та виробничих процесів. Система комунальних послуг також включає обслуговування житлового фонду та об'єктів соціальної сфери. Це охоплює утримання і ремонт житлових будівель, а також надання додаткових послуг, які можуть бути зумовлені мешканцями. Сфера обслуговування підприємств та інженерних систем включає в себе важливі аспекти управління інфраструктурою, такі як ліфти та інженерні системи в будівлях.

Управління цими різними групами об'єктів у системі житлово-комунального господарства вимагає комплексного підходу та взаємодії різних галузей, зокрема органів влади, підприємств комунального сектору та споживачів. Вирішення проблем у сфері комунальних послуг сприяє покращенню якості життя громадян та розвитку країни в цілому.

Важливість водопровідно-каналізаційного господарства для муніципального сектору не може бути переоцінена, оскільки воно виконує ключову соціальну функцію – забезпечення населення послугами водопостачання та водовідведення в достатній кількості та належної якості. Розвиток цієї галузі має вирішальне значення для забезпечення життєвих потреб громадян і створення комфортних умов для їх проживання.

Водопостачання охоплює комплекс заходів, спрямованих на

забезпечення водою різних її споживачів. Стічна вода виникає внаслідок використання води для різних потреб у побуті чи на виробництві, а стічні води відводяться в систему каналізації. Каналізація населених пунктів є важливою частиною інженерної інфраструктури, призначеною для приймання та транспортування стічних вод до очисних споруд, очищення від забруднювальних речовин та скидання очищених вод у водойми. Система водопостачання та каналізації міста являє собою складний комплекс споруд і будівель, управління яким потребує регулярного проведення технічних, економічних та організаційних заходів. Ефективне вирішення питань, пов'язаних з експлуатацією цих систем, є визначальним фактором не лише для благоустрою міста, але й для забезпечення нормального функціонування його населення та промислових підприємств. Управління водопостачанням та водовідведенням є викликом, оскільки ця галузь часто входить до складу природних монополій та виробляє послуги соціального значення. Це означає, що ефективність управління повинна враховувати інтереси споживачів та забезпечувати надання послуг належної якості. Більшість підприємств у цій сфері є комунальною власністю, що вимагає специфічного підходу до управління та врахування особливостей комунального сектору.

Головною метою управління системами водопостачання та водовідведення є забезпечення якісного доступу населення до комунальних послуг, раціональне використання ресурсів і сприяння сталому розвитку муніципального сектору. Для досягнення цих цілей, необхідно поєднувати технічні інновації, ефективне управління ресурсами, а також залучати кваліфікований персонал для ефективної експлуатації та розвитку водопровідно-каналізаційного господарства. Окрім фізичних пошкоджень і втрат споживачів, важливо враховувати також психологічний аспект роботи водопостачальних підприємств під час війни. Працівники цих підприємств часто опиняються під великим стресом та психологічним тиском, викликаним не тільки загрозою від бойових дій, але й відповідальністю за забезпечення життєво важливих послуг ускладнених умов. До того ж, в

умовах воєнного конфлікту звичайні питання управління та логістики стають складнішими. Навіть якщо підприємство знаходиться в зоні, яка не безпосередньо піддана бойовим діям, йому доводиться стикатися із складнощами транспортування обладнання, матеріалів та персоналу через блокади та перешкоди.

Усе це впливає на ефективність та швидкість відновлення роботи систем водопостачання та водовідведення. Без необхідного фінансування та підтримки від держави та міжнародних організацій важко забезпечити необхідні ресурси для ремонту та відновлення інфраструктури. Найбільша проблема для водопостачальних підприємств під час воєнного конфлікту - це недостатнє фінансування, яке стає перешкодою для швидкого та якісного відновлення систем водопостачання та водовідведення. Враховуючи, що це є життєво важливими послугами, недофінансування може мати серйозні наслідки для здоров'я населення та загального стану санітарії в районах, що зазнали військових дій.

Другий ризик, пов'язаний із війною, полягає в відтоку споживачів внаслідок погіршення економічної ситуації та загальної нестабільності. Зменшення обсягів подачі води та водовідведення при практично незмінних витратах викликає не лише технічні труднощі, але й фінансові проблеми для водопостачальних підприємств. Без значних надходжень від споживачів у вигляді платежів, підприємства важко забезпечити необхідні ресурси для покриття витрат на електроенергію та реагенти, особливо на фоні зростання їхньої вартості та порушення логістичних ланцюжків. Наслідком цього є неможливість регулярно виплачувати зарплату працівникам водопостачальних підприємств, які вже знаходяться в складних умовах воєнного стану. Соціальна нестабільність та невизначеність перспектив також роблять цю ситуацію ще більш складною [12].

Третій ризик, пов'язаний із збільшенням кількості споживачів у містах заходу України, створює надмірне навантаження на системи водопостачання та каналізації. Збільшення кількості споживачів призводить до необхідності

витрат на непередбачені протиаварійні роботи, закупівлю додаткових реагентів, електроенергії та інших ресурсів. Це ставить підприємства водопостачання перед додатковими викликами у забезпеченні ефективності та надійності своєї роботи.

Основна проблема полягає в необхідності перегляду умов фінансування витрат водопостачальних підприємств. При цьому необхідно провести ретельний аналіз поточної ситуації на кожному підприємстві та врахувати соціальний аспект – зменшення платоспроможності споживачів, особливо в умовах військового конфлікту.

Оскільки основними джерелами фінансування водопостачальних підприємств є тариф та бюджет, суспільство повинне вирішити, як зберегти баланс між розміром тарифу, доступним для населення, та необхідною бюджетною підтримкою, щоб компенсувати економічно обґрунтовані витрати, які не можуть бути покриті тарифами.

Управління комунальними підприємствами здійснюється шляхом послідовної реалізації ключових функцій управління, серед яких планування, облік, контроль та регулювання.

## **1.2 Теоретико-методичні аспекти обліку засобів водопостачання та водовідведення**

Засоби послуг з водопостачання та водовідведення у комунальному підприємстві відіграють важливу роль у забезпеченні населення якісною та безперебійною подачею води, а також ефективним відведенням стічних вод. Ці засоби включають в себе водопровідні та каналізаційні мережі, насосні станції, резервуари, водопровідні та каналізаційні споруди. Сутність цих засобів полягає в їхній здатності забезпечувати надійне і безперебійне функціонування систем водопостачання та каналізації для задоволення потреб населення та промисловості. Вони є необхідними для підтримання санітарних та гігієнічних норм, а також для запобігання забрудненню

довкілля. Класифікація основних засобів водопостачання та водовідведення може включати розподіл за функціональними характеристиками, географічним розташуванням, обсягом обслуговування, технічними характеристиками та іншими параметрами. Важливо враховувати специфічні потреби конкретного регіону чи міста при плануванні та розвитку інфраструктури водопостачання та каналізації.

Налагодження та ретельний догляд за цими засобами є ключовими завданнями для забезпечення їхньої тривалої та ефективної експлуатації. Регулярне технічне обслуговування, вдосконалення систем та впровадження інновацій допомагають забезпечити високу якість послуг з водопостачання та водовідведення, що впливає на рівень комфорту та гігієни для населення.

Об'єкти основних засобів після визначення активів слід відображати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накладені збитки від зменшення корисності.

Вартість активів, що створені господарським способом, включає в себе вартість витрат на матеріали, заробітну плату основних робітників та відповідні часткові виробничі накладні витрати.

Первісна вартість основного засобу збільшується у випадку здійснення ремонту, реконструкції, модернізації, добудови/дообладнання, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод від його використання. Та оцінка таких витрат може бути достовірно визначена. Усі інші витрати на ремонт, реконструкцію відображаються у складі витрат звітного періоду. Якщо суттєві компоненти одиниці основних засобів мають різні строки корисного використання, вони обліковуються як окремі одиниці основних засобів.

Об'єкти основних засобів займаються з обліку при їх вибутті або у випадку, якщо їх подальше використання не оцінюється отриманням економічних вигод. Після вибуття активу залишковий капітал у досягненні такого активу репресифікується до нерационального прибутку.

Підприємство має право оренди та право на тимчасове використання

земельних ділянок, на яких знаходяться ці будівлі, споруди, передані в користування простору та термінів до них територій, та платити податок на землю, який нараховується у порядку, визначеному державою. У розрахунку даної загальної площі земельної ділянки та характер її використання.

Амортизація здійснюється за звітом про сукупний дохід і нараховується на основі прямолінійного методу з використанням норм амортизації, що визначаються відповідно до перелічених термінів служби кожної одиниці основних засобів. Амортизація прибутків активів визначається за різних власних курсів, які він достатньо до місць розташування на приведений до стану, коли він стає придатним для використання, як відбувається з активом, на дату, з якої актив класифікують як основний засіб.

Для розрахунку амортизації використовуються наступні облікові строки корисного використання.

Таблиця 1.2 – Облікові строки корисного використання для розрахунку амортизації

| Групи основних засобів           | Термін корисного використання |
|----------------------------------|-------------------------------|
| Будівлі та споруди               | Від 20 до 60 років            |
| Споруди                          | Від 15 до 50 років            |
| Переносні пристрої               | Від 10 до 50 років            |
| Машини та обладнання             | Від 5 до 8 років              |
| Офісна техніка                   | Від 2 до 4 років              |
| Транспортні засоби               | Від 5 до 10 років             |
| Інструменти, прилади та інвентар | Від 4 до 6 років              |
| Тимчасові нетитульні споруди     | Від 5 до 10 років             |
| Інші основні засоби              | Від 12 до 15 років            |

*\*Джерело: складено автором на основі джерел [11; 2]*

Одним із ключових елементів водопостачання є водопровідна мережа, яка може бути класифікована за принципом гравітаційного або тискового

водопостачання. Гравітаційна система використовує рельєф місцевості для руху води, тоді як тискова система залежить від насосів для подачі води до споживачів. Мережі каналізації можуть бути розрізнені на дощові та стічні, кожна з яких вирішує конкретні завдання у відведенні води.

Наприклад, розглянемо формулу, яка оцінює продуктивність насосної станції ( $Q$ ) у тисковій водопровідній системі:

$$Q=A \cdot v \quad (1.1)$$

де:

$Q$  – продуктивність насосної станції (л/с або м<sup>3</sup>/год),

$A$  – площа поперечного перерізу водопровідної труби (м<sup>2</sup>),

$v$  – середня швидкість руху води (м/с).

Ця формула допомагає визначити оптимальний розмір труб та продуктивність насосної станції для забезпечення ефективного водопостачання.

У контексті каналізаційних систем, розглянемо формулу для розрахунку гідравлічного опору каналізаційної труби:

$$hf=f \cdot 2 \cdot g \cdot DL \cdot v^2 \quad (1.2)$$

де:

$hf$  – гідравлічний опір трубопроводу (м),

$f$  – коефіцієнт гідравлічного опору,

$L$  – довжина трубопроводу (м),

$v$  – середня швидкість стічної води (м/с),

$g$  – прискорення вільного падіння (м/с<sup>2</sup>),

$D$  – діаметр труби (м).

Ця формула дозволяє врахувати різноманітні параметри для оптимізації систем водовідведення та мінімізації гідравлічного опору. Такі розрахунки сприяють раціональному використанню ресурсів та підтримці стійкості систем водопостачання та водовідведення.

Необхідність основних засобів є ключовою для функціонування підприємств різного типу та обсягу діяльності. Вид діяльності визначає

кількість, вартість, рівень оновлення і ступінь зносу цих засобів. Так, основні засоби є важливими для будь-якої організації, оскільки вони служать знаряддями праці, які необхідні для виробництва товарів або надання послуг. Вони включають в себе такі об'єкти, як будівлі, машини, обладнання, транспортні засоби, а також інші матеріальні активи, що використовуються протягом тривалого часу (зазвичай більше року). Основні засоби допомагають у створенні вартості для компанії, оскільки без них неможливо здійснити виробничі процеси чи інші діяльності, що сприяють доходам організації.

Економічна природа поняття «основні засоби праці» глибоко пов'язана з їхнім статусом в системі виробництва та власністю. Засоби праці, коли перебувають в приватній власності, виступають як «основний капітал». Термін «основний капітал» став об'єктом різноманітних тлумачень вітчизняних і західних науковців, і не існувало єдиного підходу до його визначення.

Серед різних визначень можна зробити загальний висновок, що «основний капітал» – це вироблені засоби виробництва. Вони можуть бути придбані, отримані за лізингом, безоплатно або орендовані, і їхня економічна природа визначається конкретними умовами, в яких вони вироблені та експлуатуються.

Слід враховувати, що в поняття «основний капітал» можна включити не лише фізичні засоби виробництва, такі як будівлі та машини, але й людську працю. Врахування праці як елемента основного капіталу вказує на визнання важливості людського внеску у виробничий процес та його вирішального значення для створення вартості.

У грошовій оцінці «основні засоби» зазвичай називають "основними фондами". Це свідчить про економічний підхід, де ці об'єкти розглядаються як важливий складник економічного капіталу, а їхня грошова оцінка відображає їхню ринкову цінність та роль у виробничих процесах.

Сучасні наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених

вносять різні підходи до розуміння поняття «основні засоби». Різноманітні тлумачення та підходи до цього терміну представлені в наукових дослідженнях, що свідчить про неоднозначність у розумінні цього концепту.

Податковий кодекс України встановлює класифікацію основних засобів, яка, в свою чергу, має схожий характер із класифікацією, визначеною в НП(С)БО 7 «Основні засоби». У Податковому кодексі визначено дев'ять груп основних засобів та сім груп інших необоротних активів. Ця класифікація визначає об'єкти, на які поширюється оподаткування та ставки податків на прибуток від їхньої експлуатації пропонується удосконалену класифікацію основних засобів для підприємств водопостачання та водовідведення. Звертається увагу на правові та технологічні аспекти цієї класифікації, враховуючи потреби управління. Суттєві ознаки систематизуються відповідно до цих аспектів, щоб надати зрозумілу та ефективну систему класифікації для цього сектору.

Такий підхід до класифікації основних засобів відображає не лише юридичні аспекти оподаткування, але й спрощені структури для управління та обліку. Врахування різних вимог та потреб різних сфер діяльності дозволяє створити гнучку та адаптовану систему класифікації.

Основні фонди підприємств водопостачання та водовідведення визначають ефективність їхньої діяльності. Системи водозабору, що входять до складу цих фондів, відіграють важливу роль у забезпеченні регулярного водопостачання. Здійснюючи забір води з водойм або джерел, вони стають ключовим ланцюгом у виробничому процесі. Технічний стан і ефективність систем водозабору напряду впливають на якість та кількість води, що надходить до подальших стадій обробки та розподілу. Очисні споруди, що є активною частиною виробничих фондів, відіграють ключову роль у забезпеченні якості водопостачання. Вони призначені для видалення забруднень і шкідливих речовин з води, що надходить з джерел або водойм. Цей етап обробки є важливим для забезпечення відповідності води нормативам якості та безпеці її використання.

Розподільчі мережі і водогони є складовою частиною фондів, які забезпечують розподіл очищеної води в місця споживання. Ефективність цих систем визначається їхнім технічним станом і можливістю забезпечити стійке водопостачання на всіх етапах мережі. Насосні станції, будинки та транспортні засоби, входячи до складу активної частини фондів, грають важливу роль у забезпеченні стабільності та продуктивності виробничого процесу. Насосні станції забезпечують необхідний тиск у водопровідних системах, а транспортні засоби забезпечують перевезення робочого персоналу та обладнання, що впливає на оперативність підприємства.

Таким чином, важливість різних видів основних фондів у виробничому процесі підприємств водопостачання та водовідведення визначається їхнім функціональним призначенням та взаємодією в системі водопостачання та очищення води.

Специфічна особливість основних фондів водопровідно-каналізаційного господарства демонструє важливість технологічних споруд у забезпеченні ефективності та надійності виробничого процесу. Насосні станції відіграють ключову роль у транспортуванні води та стічних рідин через систему. Вони забезпечують необхідний тиск для переміщення рідини вздовж мережі, забезпечуючи стабільність водопостачання та ефективне відведення стічних вод.

Трубопроводи та мережі є необхідним елементом водопровідно-каналізаційних систем, відповідальним за транспортування води та стічних рідин від джерел до споживачів і зворотно. Технічний стан та ефективність цих елементів напряду впливає на якість та доступність води для кінцевих користувачів. Контактні освітлювачі, поля зрошення і фільтрації, очисні ставки, аерофільтри і біофільтри представляють собою різноманітні технологічні споруди, які відповідають за очищення води від забруднень та шкідливих речовин. Ці споруди забезпечують виконання головної виробничої функції – забезпечення безпеки та якості водопостачання. Важливою частиною виробничих фондів є також мулові площадки та

відстійники усіх видів. Вони відіграють роль в обробці та управлінні відходами, які виникають під час очищення води. Ефективне управління цими елементами системи впливає на екологічну стійкість та дотримання екологічних стандартів.

Виробничі схеми, подані на рисунках 1.2 та 1.3, ілюструють різноманітні конфігурації систем водопостачання та водовідведення, де кожен елемент виробничих фондів має свою функціональну роль у забезпеченні стабільності та ефективності системи. Такі виробничі схеми дозволяють оптимізувати використання ресурсів та забезпечувати високий стандарт обслуговування для споживачів води та водовідведення.



Рисунок 1.3 – Водопровідне господарство (виробнича схема водопостачання з притаманними їй виробничими фондами)

*\*Джерело: складено автором на основі джерел [4; 7]*



Рисунок 1.4 – Система водопостачання та водовідведення

*\*Джерело: складено автором на основі джерел [4; 7]*

Важливо зазначити, що контекстуалізація різних виробничих схем водопостачання та водовідведення розкриває різноманітні аспекти функціонування та обслуговування інфраструктури. Наприклад, метантенки та аеротенки, які є частиною технічних фондів, використовуються для обробки і зберігання біологічно активних речовин та газів, отриманих під час очищення стічних вод.

Розглядаючи виробничі фонди водопостачання та водовідведення у комплексі, відзначається, що їхня ефективність залежить від взаємодії всіх компонентів. Наприклад, водопровідна система, що включає в себе елементи, які забезпечують якість води і надійність її подачі, є важливою для забезпечення потреб населення та промисловості. Додатково, з урахуванням впливу сучасних технологій на господарювання підприємств водопостачання та водовідведення, обчислювальна техніка, системи автоматики та зв'язку стають важливою складовою основних фондів. Ці елементи не лише поліпшують моніторинг та керування виробничими процесами, але і

дозволяють збільшити рівень автоматизації, зменшити ризики та підвищити загальну ефективність господарювання. Зазначений різноманітний спектр основних фондів водопровідно-каналізаційного господарства відображає важливість управління та підтримки інфраструктурних систем для забезпечення сталого розвитку та високого стандарту життя.

### **1.3 Особливості аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення комунального підприємства**

Аудит є важливою частиною системи бухгалтерського обліку і генерального управління у будь-якій організації. Цей процес допомагає забезпечити довіру сторін, зацікавлених у фінансовій звітності підприємства, і гарантує, що інформація, яку надає підприємство, є достовірною та надійною. Також аудит допомагає забезпечити достовірність та точність фінансової інформації, що важливо для прийняття управлінських рішень та дотримання вимог законодавства. Кожен бізнес має систему регулювання, і багато бізнес-організацій входять до переліку організацій, для яких зовнішній контроль є обов'язковим згідно з чинним законодавством.

Аналізуючи розглянуті джерела, видно, що аудит підприємства – це процес незалежної оцінки діяльності підприємства чи організації сторонами, які не є частиною внутрішнього управління бізнесом. Організації можуть впроваджувати внутрішній контроль, але аудитори, які проводять аудит, мають за завдання надати незалежний погляд на цей контроль і виявити будь-які можливі проблеми чи недоліки в системі внутрішнього контролю.

Отже проведені перевірки в організаціях, як правило, проводяться щорічно вибраною керівництвом аудиторською фірмою. Взагалі то на практиці аудитор, який перевіряє нематеріальні активи, повинна бути одна і та ж особа, яка також перевіряє обчислення амортизації, та відображення її в балансі на звітну дату. Йому не потрібно буде двічі розбиратися в процесі, це заощадить час і збільшить шанс виявити істотне відхилення. Треба бути

твердо впевним що аудит реалізації послуг з водопостачання та водовідведення має запобігти фінансовим помилкам, визначити можливості в потрібний час і вивести власний продукт на ринок в потрібний час. Перш ніж аудитори ухвалюють рішення про те, які процедури виконувати, необхідно спочатку визначити ризики, пов'язані з аудитом реалізації послуг з водопостачання та водовідведення:

1. Ризик суттєвого викривлення: ризик високий, оскільки для визначення вартості реалізації послуг з водопостачання та водовідведення потрібно багато суджень. Приклади включають неправильну капіталізацію витрат, таких як витрати на дослідження, неправильну оцінку терміну корисного використання та норми амортизації, а також упередженість керівництва щодо знецінення активів, оскільки це може знизити прибуток.

2. Ризик контролю: існує багато ризиків для контролю реалізації послуг з водопостачання та водовідведення. Серед них брак знань і досвіду серед тих, хто визначає справедливу вартість, відсутність контролю за процесами, що використовуються для визначення справедливої вартості, відсутність розподілу відповідальності між тими, хто несе відповідальність компанії. купують і ті, хто купує.

3. Ризик невиявлення: технічно є ризик того, що аудитор не зможе виявити суттєві спотворення у звітних сумах.

Однозначно, термін аудиторський ризик – це той ризик, який зазвичай, є високий, оскільки це одна із складних областей. Професіоналізм та знання аудитора мають бути достатні, щоб перевірити, що у балансі активів, можуть бути проведені всі дії для охоплення та перевірки припущень аудиту.

Взагалі то аудиторські перевірки та заходи, які використовуються для проведення перевірки реалізації послуг з водопостачання та водовідведення не можуть включати перевірку засобів контролю (ревізії), та перевірку фактичної їх наявності [17].

Насправді, контроль може мати деякі спільні аспекти, адже обидва види активів є значущими для фінансового стану підприємства. Існують

випадки, коли аудит включає аналітичні дії, які передбачають розгляд наявності будь-яких істотних змін у діяльності організації та детальний контроль. Витрати на амортизацію відображатимуться у звіті про фінансові результати та перевірятимуться окремо. Аудитори можуть проводити загальну перевірку в розділі витрат на амортизацію, якщо існують будь-які викривлення. Те саме стосується й утилізації. Слід взяти до уваги, чи є якісь вибуття будь-якого напрямку. Для перевірки деталей процедури аудиту будуються на основі тверджень (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Приклад та опис аудиту деталей нематеріальних активів

| Перевірка                       | Приклад аудиторської процедури                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Повнота                         | Аналіз витрат на розробку, понесених організацією, щоб переконатися, що всі прийнятні витрати були належно капіталізовані на основі відповідного стандарту бухгалтерського обліку.                                                                                                                                               |
| Права та обов'язки              | Перевірка договорів купівлі-продажу нематеріальних активів щодо того, що організація є законним власником цих активів.                                                                                                                                                                                                           |
| Оцінка                          | Перевірка строків корисного використання та норми амортизації зразків нематеріальних активів, щоб переконатися у їх прийнятності та відповідності обліковій політиці. Перерахунок оцінки знецінення, зроблений керівництвом, щоб переконатися у її обґрунтованості та відповідності прийнятим стандартам бухгалтерського обліку. |
| Наявність                       | Перевірка оригіналів підтверджуючих документів, таких як юридична документація на товарний знак, ліцензія або патент, щоб переконатися у наявності в балансі на звітну дату.                                                                                                                                                     |
| Подання та розкриття інформації | Перевірка фінансової звітності, підготовленої організацією, та визначення того, чи була інформація про нематеріальні активи розкрита достатньою мірою відповідно до затосованого стандарту бухгалтерського обліку.                                                                                                               |

*\*Джерело: складено автором на основі джерел [11; 7]*

Професіоналізм контролера свідчить про те, як він уважно оглядає наявність ознак пошкодження. Ретельна перевірка може і не виявити зменшення корисності активів. Завжди керуючись принципами законності аудитор повинні враховувати майбутні економічні вигоди, які контрагент може отримати від впровадження активу. Таким чином, доцільним є твердження щодо існування та оцінки потребуючих в аудиті реалізації послуг з водопостачання та водовідведення. Однак, після перевірки аудитор завжди складає висновок про стан фінансової звітності та відповідність стандартам бухгалтерського обліку.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ПРАКТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ З ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА ВОДОВІДВЕДЕННЯ У КОМУНАЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ «МІСЬКВОДОКАНАЛ» СУМСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ**

#### **2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства**

Комунальне підприємство «Міськводоканал» Сумської міської ради є комунальним підприємством, яке засновано на комунальній власності територіальної громади міста. Підприємство у своїй діяльності керується Конституцією України, Господарським кодексом України, Цивільним кодексом України, іншими нормативно-правовими актами, цим Статутом, рішеннями Сумської міської ради, виконавчого комітету Сумської міської ради, актами Сумського міського голови та виконавчого органу Сумської міської ради, до сфери управління, якого належить підприємство.

Підприємство є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в установах банків, печатку із власним найменуванням.

Права і обов'язки юридичної особи Підприємство набуває з дня його державної реєстрації. Засновником підприємства є Сумська міська рада.

Місцезнаходження (юридична адреса) підприємства: 40009, м. Суми, вул. Білопільський шлях, 9.

Підприємство створюється з метою забезпечення підприємств, установ, організацій та населення водою, здійснення відведення стічних вод та очистки стічних вод. Види діяльності підприємства:

1. Централізоване водопостачання.
2. Централізоване водовідведення.
3. Проектування об'єктів архітектури:
  - проектування внутрішніх інженерних мереж і систем;
  - водопроводу та каналізації;

- технологічних трубопроводів;
- проектування зовнішніх інженерних мереж, систем і споруд;
- водопостачання;
- каналізації;
- клас наслідків (відповідальності) зовнішніх інженерних мереж, систем і споруд об'єкта проектування: клас СС1 (незначні наслідки), клас СС2 (середні наслідки);

- технологічне проектування.

Будівельні та монтажні роботи:

- розробка ґрунтів, улаштування ґрунтових споруд;
- виконання підводно-технічних робіт;
- монтаж технологічного устаткування;
- виконання пусконаладжувальних робіт, систем водоочисних споруд;
- об'єктів водопостачання, водозабірних та насосних установок;
- клас наслідків (відповідальності) об'єктів будівництва: клас СС1 (незначні наслідки), клас СС2 (середні наслідки);
- умови будівництва: звичайні.

#### 4. Монтаж інженерних мереж:

- монтаж внутрішніх інженерних мереж, систем, приладів і засобів вимірювання;
- водопроводу та каналізації;
- вентиляції і кондиціонування повітря;
- технологічних трубопроводів;
- електропостачання, електрообладнання і електроосвітлення;
- монтаж зовнішніх інженерних мереж, систем, споруд, приладів і засобів вимірювання;
- водопостачання;
- каналізації;
- теплових і гарячого водопостачання;

- електропостачання, електроосвітлення;
- клас наслідків (відповідальності) інженерних мереж, систем, споруд: клас СС1 (незначні наслідки), клас СС2 (середні наслідки).

5. Інженерні роботи.

6. Монтаж та наладка технологічного оснащення, будівельні та ремонтні – будівельні, столярні роботи, у т.ч. будівництво та експлуатація об'єктів виробничого призначення.

7. Закупка та реалізація будівельних матеріалів.

8. Капітальний ремонт будівель і споруд.

9. Роздрібна та оптова торгівля:

- торгівельно-закупівельна, торговельно-посередницька діяльність, комерційне посередництво, інноваційна та інша діяльність;
- реалізація відходів виробництва;
- торгівля автомобілями, тракторами та запчастинами до них, організація власної торговельної мережі (крамниці, салони, кіоски, лоточна торгівля та інше) по реалізації продовольчих та непродовольчих товарів;
- надання торговельних, інформаційних, організаційних та консалтингових послуг, проведення експертиз, маркетинг, менеджмент, пошук ділових партнерів;
- закупка та реалізація товарів народного споживання, продукції виробничого - технічного призначення.

10. Ремонт машин і устаткування.

11. Автотранспортні та транспортні послуги населення, установам, підприємствам, організаціям, у т.ч. перевезення (багажів, вантажів, пасажирів) по країні та в іноземних державах.

12. Утримання та експлуатація приладів та пристроїв виробничого призначення, їх сервісне обслуговування.

13. Організація культурного, ділового обміну делегаціями та представниками з іншими містами України, зарубіжними державами.

14. Проведення семінарів та конференцій.

15. Утримання будинків і споруд та прибудинкових територій.
16. Придбання, зберігання, використання прекурсорів.
17. Виробництво теплової енергії, транспортування її магістральними місцевими (розподільчими) тепловими мережами та постачання теплової енергії.
18. Технічні випробування та дослідження.
19. Комплексне обслуговування об'єктів.

Підприємство може займатися іншими видами діяльності, не забороненими чинним законодавством України. У разі, коли необхідний вид діяльності потребує відповідного дозволу, сертифікації або ліцензії, Підприємство отримує їх у встановленому чинним законодавством порядку.

Дебіторська заборгованість по чистій реалізаційній вартості станом на 01.01.2024 року складає 40295,00 тис.грн. Аналіз дебіторської заборгованості наведений у таблиці 2.1. Збір платежів за 12 місяців 2021 року склав 90,7%, в т.ч. населення 87,7%.

Таблиця 2.1 – Аналіз дебіторської заборгованості Комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради

| № з/п | Найменування боргів                 | Станом на 01.01.2022 р, тис.грн. | Станом на 01.01.2024 р., тис.грн. | В порівнянні з відповідним періодом минулого року у % |
|-------|-------------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------------|
| 1.    | Загальна дебіторська заборгованість | 21549,0                          | 40295,0                           | збільшилась на 86,99 %                                |
|       | Населення                           | 19851,5                          | 34902,3                           | збільшилась на 113 %                                  |
|       | з них: поточна заборгованість       | 5984,00                          | 9326,00                           |                                                       |
|       | борг від 1-3 місяців                | 235,0                            | 4781,0                            |                                                       |
|       | борг від 4-12 місяців               | 592,6                            | 4772,1                            |                                                       |
|       | борг до 36 місяців                  | 894,5                            | 3024,6                            |                                                       |

Продовження таблиці 2.1

|    |                                                                                                             |        |        |                                                                                                      |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    | борг більше 36 місяців                                                                                      | 5440,9 | 6099,4 | подано 286 позовів до суду на суму 1364,7 тис.грн., передано до виконаної служби 310 судових наказів |
| 2. | Бюджетні установи                                                                                           | 1935,6 | 167,8  | зменшилась у 11,5 раз                                                                                |
|    | Поточна заборгованість                                                                                      | 1935,6 | 167,8  |                                                                                                      |
| 3. | Інші споживачі                                                                                              | 4498,9 | 6731,4 | зменшилась на 49,62 %                                                                                |
|    | в т.ч. поточна заборгованість                                                                               | 2149,1 | 5721,2 |                                                                                                      |
|    | ТОВ «Сумпїтелеве»                                                                                           | 1435,4 | 95,8   |                                                                                                      |
|    | Безнадійна заборгованість (житлові управління)                                                              | 914,4  | 914,4  |                                                                                                      |
|    | Інша безнадійна заборгованість (працюючі ліквідатори)                                                       | -      | -      |                                                                                                      |
|    | Справи в судах                                                                                              | -      | -      |                                                                                                      |
| 4. | Дебіторська заборгованість за надані інші послуги                                                           | 1967,5 | 5392,7 | збільшилась у 2,74 раз                                                                               |
|    | в т.ч. за надані послуги поточна за надані послуги в безстроковий термін сплати яких частка у квітні місяці | 1907,4 | 5339,5 |                                                                                                      |
|    | населення (експлуатаційні витрати)                                                                          | 60,1   | 53,2   | зменшилась на 41,48 %                                                                                |

*\*Джерело: розрахунки були здійснені на основі фінансової звітності Комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради*

Звіт з реалізація послуг на підприємстві є основним джерелом доходу підприємства, що забезпечує його фінансову стабільність та можливості для розвитку. Розглянемо на прикладі нашого підприємства «Міськводоканал» міста Суми в багатоквартирному секторі (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Реалізація води та стоків по населенню за квітень 2023 р.

| Багатоповверховий сектор | Вода       |              | Стоки      |               | Всього сума, в т.ч ПДВ |
|--------------------------|------------|--------------|------------|---------------|------------------------|
|                          | м3         | грн          | м3         | грн           | грн                    |
| Нарахування              | 506 639,66 | 8 098 111,07 | 663 173,20 | 11 053 766,00 | 19 151 877,07          |
| Коригування(+)           | 933,60     | 14 555,46    | 1 351,60   | 21 856,61     | 36 412,07              |
| Коригування(-)           | 18 725,72  | 258 663,85   | 30 598,50  | 467 633,64    | 726 297,49             |
| Всього:                  | 488 847,54 | 7 854 002,68 | 633 926,30 | 10 607 988,97 | 18 461 991,65          |
| Злив води                | 88,94      | 1 352,91     | -          | -             | 1 352,91               |
| Промивки                 | -          | -            | -          | -             | -                      |
|                          | 488 936,48 | 7 855 355,59 | 633 926,30 | 10 607 988,97 | 18 463 344,56          |

*\*Джерело: розрахунки були здійснені на основі фінансової звітності Комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради*

Таблиця демонструє, як коригування впливають на загальні показники споживання води та стоків. Важливо враховувати всі коригування для точного обліку споживання та фінансових зобов'язань. Дані можуть бути корисними для аналізу водоспоживання та планування ресурсів.

Злив води мається на увазі – це процес перенесення відпрацьованих вод із домогосподарств, підприємств і організацій через мережу каналізації до очисних споруд. Після зливу вода може проходити стадії очистки на очисних спорудах, де видаляються забруднювачі та шкідливі речовини, щоб забезпечити безпечне повернення очищеної води в природні водні ресурси.

У наведеному вами прикладі «коригування» може відноситися до змін в обсязі води, які були зафіксовані в балансі нарахувань. Це може бути пов'язано з кількома факторами:

Коригування (+): Додатні коригування можуть виникати внаслідок виявлення додаткових обсягів води, які не були враховані при первісному нарахуванні. Це може бути наслідком, наприклад, уточнень даних,

виправлення помилок у попередніх звітах або додаткових показників, які стали відомими.

Коригування (-): Від'ємні коригування, в свою чергу, можуть знижувати загальний обсяг води, що нараховується. Це може статися через виявлення помилок у попередньому нарахуванні, зменшення обсягів зливу через поломки чи зниження споживання води.

В результаті, після коригувань загальний обсяг нарахувань стає 488 847,54 м<sup>3</sup>. Це значення буде враховуватися для подальших розрахунків, таких як злив води та проведення промивок.

Коригування звичайно є важливою частиною бухгалтерського обліку у сфері водопостачання, оскільки вони дозволяють більш точно відобразити фактичне споживання та витрати води.

## **2.2 Організація обліку реалізації послуг з водопостачання та водовідведення у комунальному підприємстві «Міськводоканал»**

Застосування регламентації ряду питань з організації обліку в обліковій політиці дозволило підприємству на належному рівні використати кошти, обсяги яких передбачаються на здійснення діяльності. Ведення бухгалтерського обліку у КП «Міськводоканал» здійснюється за меморіально-ордерною формою обліку. Прийняті до обліку документи систематизуються по датах здійснення операцій та оформляються меморіальними ордерами-накопичувальними відомостями, яким привласнюються відповідні номери.

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

Аналітичний облік у КП «Міськводоканал» ведеться в облікових

реєстрах (у картках, книгах, накопичувальних відомостях тощо). Підставою для відображення записів в облікових реєстрах є належним чином оформлені первинні документи.

Первинні документи, оформлені неналежним чином, не підлягають прийняттю відділом бухгалтерського обліку до обліку і повертаються контрагенту протягом двох днів. Доцільно також відзначити, що для контролю за правильністю бухгалтерських записів по рахунках синтетичного й аналітичного обліку на підприємстві складаються оборотні відомості по кожній групі аналітичних рахунків, поєднаних відповідним синтетичним рахунком.

Підсумки оборотів і залишки по кожному аналітичному рахунку оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів і залишками цих субрахунків книги «Журнал-головна», в якій обороти формуються не пізніше п'ятого числа місяця, наступного за звітним. Відтак, у книзі Журнал-головна ліва сторона (4 графи) призначена для хронологічної реєстрації господарських операцій, права – для систематичного обліку операцій на синтетичних рахунках (субрахунках).

Для кожного рахунку у книзі відводяться 2 графи: «дебет» і «кредит». Кількість граф є достатньою для відображення всіх рахунків (субрахунків), які використовуються в досліджуваній установі. Цим і визначаються розміри книги, або ж кількість вкладних сторінок. Журнал-головна книга відкривається записами залишків на початок облікового періоду, які переносяться зі вступного балансу та рахунків обліку за минулий звітний період. При цьому у графі «Разом оборотів...» показується загальний підсумок усіх дебетових та кредитових залишків. Суми залишків за дебетом й кредитом всіх рахунків повинні бути однаковими:  $СД_0 = СК_0$ .

Після початкового сальдо записують всі господарські операції, оформлені меморіальними ордерами. Для цього у графі «Разом оборотів...» проставляється загальна сума оборотів за дебетом і кредитом всіх рахунків, у даному ордері. Але, при цьому необхідно впевнитися, що обороти за дебетом

усіх рахунків дорівнюють оборотам за кредитом рахунків (за принципом подвійного запису):  $ОД1 = ОК1$ . Така ж рівність характерна і для підсумків кінцевого сальдо:  $СД1 = СК1$ .

Таким чином, узагальнюючи вище викладене доцільно відзначити, що форма книги Журнал-головна дає змогу оперативно контролювати дотримання вимог принципу подвійного запису про рівність дебетових і кредитових оборотів та залишків на рахунках. Луцьке комунальне господарство «Міськводоканал» використовує робочий План рахунків бухгалтерського обліку, який розроблений спеціально для підприємства.

Щодо дебіторської заборгованості то її комунальна установа визначає активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та можна достовірно визначити її суму: визнається активом одночасно з визнанням доходу; від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Бухгалтерський облік поточної дебіторської заборгованості за продукцію, послуги, роботи, товари ведеться за первісною вартістю окремо за кожним дебітором, а також за класифікаційними групами. Класифікація дебіторської заборгованості може здійснюватися групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення у наступному порядку: 1 група – до 12 місяців з дати виникнення; 2 група – від 12 до 18 місяців; 3 група – від 18 до 36 місяців; 4 група – від 3 років і більше. Резерв сумнівних боргів з дебіторської заборгованості за послуги, роботи, товари, продукцію формується один раз на рік на дату складання річної фінансової звітності: для дебіторів – населення, резерв сумнівних боргів формується на підставі 25 класифікації дебіторської заборгованості за термінами її непогашення з установленням коефіцієнтів сумнівності.

Розрахунок коефіцієнту проводиться щорічно, на основі даних минулих періодів; для дебіторів – юридичних осіб – резерв сумнівних боргів формується за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості, виходячи з аналізу платоспроможності окремих дебіторів; для інших дебіторів – за

методом абсолютної суми сумнівної заборгованості, виходячи з аналізу платоспроможності окремих дебіторів; поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачалось, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

Облік обов'язкових платежів до бюджету, що сплачуються за чинним законодавством, але не встановлені Податковим кодексом України (плата за ліцензії, дозволи, реєстраційні та інші документи тощо), ведуться на рахунку 64 «Розрахунки за обов'язковими платежами» та відображаються у розшифровці «Платежі до бюджету» в рядку «Інші податки і платежі».

Рух заборгованості відображається у рядках балансу 170 та 550 «Розрахунки з бюджетом». На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомоги, що надаються Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, допомога по частковому безробіттю та ін. Аванси, що отримані підприємством за товари, роботи, послуги, 28 відображаються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» з відображенням у фінансовій звітності по рядку «Поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів».

У КП «Міськводоканал» операції в іноземній валюті відображаються в обліку у національній валюті шляхом перерахунку суми іноземної валюти за офіційним курсом НБУ, що діє на дату здійснення операції. Монетарні активи та зобов'язання, номіновані в іноземній валюті, перераховуються в гривню за офіційним курсом НБУ, що діє на дату складання фінансової звітності. А отримані курсові різниці визнаються в звітності у тому періоді, в якому вони виникли. Варто відмітити також і те, що виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах та інші зміни прибутку (збитку) за попередні періоди на підприємстві здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого

прибутку.

При наданні проміжної фінансової звітності, суми коригувань нерозподіленого прибутку (збитку) за минулі періоди відображаються в Довідці до проміжної фінансової звітності. Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання на підприємстві відображаються у річній фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Перелік відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань визначаються згідно вимог чинного законодавства на дату звітності з урахуванням галузевих особливостей діяльності досліджуваного підприємства. Узагальнюючи вище викладене можна пересвідчитись в тому, що бухгалтерський облік у КП «Міськводоканал» виступає не лише засобом реєстрації фактів господарської діяльності, але й є джерелом інформації, необхідної для прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень.

Облік витрат водоканалу, основою операційної діяльності якого є виконання робіт, надання комунальних послуг (водопостачання та водовідведення), здійснювати за дебетом рахунка 23 «Виробництво», з застосуванням відповідних субрахунків за кожним видом продукції, робіт, послуг та рахунку 90 «собівартість реалізації» субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а за кредитом цих рахунків відображаються суми списаних витрат щомісячно або у кінці звітного року. Наприклад, виробнича собівартість послуги по водопостачанню враховує усі витрати по її підйому, очищенню та доставці споживачам. Слід підкреслити, що суттєвою відміною в обліку витрат на виробництво комунальних послуг 33 водоканалу є те, що підприємство не використовують в робочому плані рахунків рахунок 26 «Готова продукція».

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

калькуляційними одиницями для комунальних підприємств водопровідно-каналізаційного господарства є один кубометр води та один кубометр стічних вод.

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

Також, на підприємстві управлінський облік витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) та подання облікової інформації для калькулювання, оцінки, контролю та інших управлінських цілей внутрішнім користувачам здійснюється установою самостійно на основі внутрішніх регламентів. Особливістю даної галузі є й те, що водопровідно-каналізаційне господарство, крім типових статей калькуляції, застосовує статтю «Вода для використання з технологічною метою». По даній статті витрати включаються у собівартість робіт (послуг) по виробничій собівартості води. До статті «Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання», крім витрат типової номенклатури, КП «Міськводоканал» включають витрати на аварійно-відновлювальні роботи (запасні частини, енергоресурси, зарплата працівників, аварійних бригад, тощо) в тій частині, яка не відноситься у капітальні витрати, за винятком аварій, які відносяться до надзвичайних (аварії на каналізаційних системах, на очисних спорудах стічних вод промислових підприємств). 36 Калькуляційними одиницями для комунального підприємства водопровідно-каналізаційного господарства є один кубометр води та один кубометр стічних вод.

На водоканалі аналітичний облік доходів від реалізації організовується абонентським відділом за видами комунальних послуг (водопостачання, водовідведення, гаряче водопостачання) і групами споживачів (підприємства, бюджетні установи, населення тощо) або за іншими напрямками діяльності

підприємства. А дані по рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображаються в журналі-ордері № 6. Статті доходів водоканалу (кредит рахунку 703) включають: 49 – доходи від реалізації послуг з водопостачання; – доходи від реалізації послуг водовідведення.

Водопостачання та водовідведення у комунальному підприємстві «Міськводоканал» важливе для забезпечення якісних послуг мешканцям. Недоліки в системі можуть призводити до забруднення води, аварій, нестабільності водопостачання та відведення, що має негативний вплив на життя людей і інфраструктуру. Аналіз поточних процесів може виявити проблеми з інфраструктурою, технічним обладнанням, управлінням ресурсами та інші аспекти, які необхідно вдосконалити. Ретельне вивчення цих питань дозволить розробити ефективні заходи щодо покращення системи водопостачання та водовідведення, щоб забезпечити безпеку, надійність і якість послуг для всіх споживачів.

Однією з основних проблем є застарілість інфраструктури водопостачання та водовідведення. Багато комунальних систем були побудовані багато десятиліть тому і потребують серйозного оновлення та ремонту. Застарілі трубопроводи та обладнання часто стають причиною витоків, аварій та втрати води. Важливо вживати заходів для заміни застарілих елементів інфраструктури з метою забезпечення надійності системи в цілому.

Ще однією проблемою є недостатній контроль якості води. Навіть якщо вода надходить до споживачів, це не гарантує її відповідність нормам якості. Забруднення може стати причиною виникнення захворювань серед населення. Тому важливо здійснювати систематичний моніторинг якості води на всіх етапах її переміщення від джерела до крану споживача. При цьому необхідно вдосконалювати методи очищення води та впроваджувати сучасні технології для забезпечення безпеки її споживання.

Ефективне управління ресурсами є ключовим аспектом в покращенні систем водопостачання та водовідведення. Недостатні ресурси або їх

неефективне використання можуть призвести до виникнення проблем з постачанням води або забрудненням джерел води. Комунальні підприємства повинні вдосконалювати свої методи планування та управління для забезпечення оптимального використання ресурсів і підтримки екологічно стійкої діяльності. Також необхідно звернути увагу на питання ефективного використання енергії. Системи водопостачання та водовідведення можуть бути дуже енергозатратний, особливо в старих системах з застарілим обладнанням. Вдосконалення технологій та впровадження енергоефективних рішень можуть допомогти зменшити споживання енергії і знизити витрати на утримання систем.

Державні інвестиційні програми значно покращили якість послуг водопостачання та водовідведення, але основні проблемні аспекти залишаються актуальними. Сектор потребує значних нових інвестицій. Зокрема, інвестиції необхідні для забезпечення повного охоплення послугами сільського населення, розвитку інфраструктури очищення стічних вод та приведення її у відповідність до європейських стандартів, вирішення невирішених питань, пов'язаних з якістю води, що подається. За регіональними мірками водоканали мають загальноприйняті показники ефективності, які, тим не менш, можна покращити, особливо в невеликих містах.

За рівнем неврахованого водовідведення, який в середньому становить від 20 до 35 відсотків, Україна випереджає більшість країн регіону і порівняння з багатьма країнами із середнім рівнем доходу. Подальше скорочення неврахованого водоспоживання можливе, але може бути досягнутим не для всіх водогосподарських підприємств при економічно обґрунтованих затратах. Найзагальнішу потребу в оптимізації відчують підприємства житлово-комунального господарства. З точки зору енергоефективності, для оцінки ефективності діяльності підприємств галузі необхідні спеціальні енергоаудити. Забезпечується відмінний рівень збору платежів, який становить майже 100 відсотків. Проте, при середньому

співвідношенні 7 співробітників на 1000 абонентів продуктивність праці далека від рекомендованого рівня – цей висновок підтверджується результатами відвідувань підприємств і залишається актуальним навіть з урахуванням практично повної відсутності сторонніх ресурсів. Малі або середні підприємства часто мають недостатній рівень продуктивності та виробничих потужностей, що підкріплюється відсутністю вимог до продуктивності за контрактами з боку місцевих органів влади та відсутністю культури, орієнтованої на продуктивність.

Законодавчою базою та інституційною структурою чітко визначені та функціональні, але відсутність оперативного регулювання послаблює ефективність послуг. Обов'язки в секторі чітко окреслені, а основні функції (формування політики, регулювання, надання послуг) розділені, що є ключовою умовою ефективного управління сектором. Однак відсутність вимог до продуктивності надавачів послуг є перешкодою для ефективності сектору. Крім того, в секторі відсутній набір чітко визначених техніко-економічних показників виробництва, які б дозволяли точно оцінити власну продуктивність кожного підприємства, визначити цілі і завдання його розвитку, провести порівняльний аналіз. Сектор водопостачання та водовідведення характеризується міцною, але застарілою інфраструктурою з надлишковими потужностями, яка терміново потребує модернізації. За винятком новозбудованих об'єктів, інфраструктура досить стара і знаходиться в напівзруйнованому стані через недостатнє обслуговування протягом останніх двох десятиліть.

Поточна швидкість заміни мереж у міру їх старіння не є достатньою для того, щоб повернути назад загальний знос мереж. Попит на воду скоротився майже вдвічі з 1991 року через спад промислового виробництва та поширення лічильників води. Як наслідок, системи водопостачання та каналізації наразі мають значний надлишковий запас потужності, що призводить до надмірних витрат на обслуговування та ускладнює їх експлуатацію. Інвестиційне планування не орієнтоване на підвищення

ефективності. Існуючі норми проектування і потужності об'єктів часто призводять до надмірних інвестиційних і виробничих витрат. Інвестиції часто визначаються без урахування генерального плану і оцінюються без чітких і прозорих процедур, необхідних для забезпечення ефективності інвестицій в основний капітал. Модернізація інфраструктури часто планується без актуальної оцінки поточних потреб і таким чином увічнює надлишкові інфраструктурні потужності. Соціально мотивована тарифна політика зумовлює залежність галузі від постійної бюджетної підтримки та невеликої кількості великих споживачів як джерел доходу. Тариф на послуги водопостачання та водовідведення відображає важливість соціального захисту побутових споживачів та гарантує їм доступ до послуг за доступною ціною. Коефіцієнти відшкодування витрат загалом прийнятні, зі значним рівнем перехресного субсидування між категоріями споживачів. Однак перехресне субсидування є слабкою ланкою для всього сектору: на менше 2% споживачів припадає 30% споживання води та 77% доходів. Навіть з урахуванням перехресного субсидування близько 25 відсотків підприємств сектору мають дуже низьке відшкодування витрат. Операційні субсидії розподіляються систематично на покриття збитків, понесених підприємствами, і така практика не сприяє підвищенню операційної ефективності.

Регулювання водоканалів необхідно посилити за допомогою бенчмаркінгу або бенчмарк-конкуренції, а також системи контрактів на винагороду з власниками активів, заснованих на результатах діяльності. Для політиків у цьому секторі важливо контролювати роботу водоканалів, щоб власники активів могли встановлювати адекватні цільові показники ефективності своїх комунальних підприємств та сприяти належному управлінню. Для того, щоб провести бенчмаркінг підприємств галузі, необхідно мати показники продуктивності підприємства, які мають бути чітко визначені та реалізовані на рівні центральної влади. Потім може бути розроблена законодавча та нормативно-правова база, яка включає систему

заохочень і покарань для підвищення продуктивності. Ключовими рекомендаціями щодо підвищення ефективності роботи водоканалів є розвиток культури, орієнтованої на продуктивність, та залучення приватного сектору. Підвищення ефективності може бути досягнуто на всіх рівнях за рахунок розвитку культури, орієнтованої на результат, в тому числі за рахунок конкурентного найму менеджерів, впровадження привабливих принципів оплати праці, розвитку компетенцій в управлінні комерційними підприємствами, відмови від нормативного підходу до кадрового забезпечення. Конкурентні контракти на обслуговування з чіткими цільовими показниками ефективності можуть стати першим кроком до підвищення продуктивності в тих сферах, де водоканалам не вистачає ресурсів і досвіду. Пропонується ряд заходів для підтримки або навіть поліпшення технічних і комерційних показників. По-перше, оцінити весь потенціал енергоефективності можна за допомогою проведення енергоаудиту. По-друге, підприємства, які демонструють високі або погіршенні показники неврахованого водоспоживання, можуть організовувати спеціалізовані підрозділи моніторингу для зменшення витрат води та контролю за втратами, а також встановлювати для них цільові показники ефективності та заохочення. По-третє, враховуючи заплановану реформу тарифів для населення і ймовірне зростання випадків розкрадання води, стає все важливішою можливість контролю підприємств за показниками водомірів та взаємодії з клієнтами.

### **2.3 Вдосконалення обліку реалізації послуг з водопостачання та водовідведення на підприємстві**

Для обліку витрат на підприємстві водопостачання та водовідведення використовується облік витрат за місцями їх виникнення, який тісно пов'язаний з обліком витрат за їх видами. На першому етапі відображаються види витрат, а на другому – їхні місця виникнення. Розв'язання завдань обох

етапів можливе без урахування рахунків, оскільки відбувається присвоєння місць виникнення певних видів витрат. Однак це не завжди є реалістичним, оскільки облік витрат на місцях їх виникнення повинен виконувати як контрольну, так і розрахункову функцію. Зважаючи на практику західного бухгалтерського обліку, визначення собівартості продукції підприємства загалом, а також окремих його продуктів і послуг, здійснюється в комбінованих калькуляційних таблицях поза обліком фінансових операцій, тобто практично без використання рахунків. Це дає можливість контролювати витрати в окремих центрах відповідальності або центрах витрат, а також організувати цілеспрямовані заходи щодо їх зниження. Крім того, такий підхід дозволяє краще розуміти економічні показники, особливо з точки зору досягнутої ефективності.

Рекомендований облік центрів витрат повинен мати економічні показники, ступінь децентралізації, надавати інформацію про центри витрат, обсяги наданих послуг і понесені витрати, відображати виконання плану і т.д. У разі використання наявної на підприємстві комп'ютерної техніки пропонується скласти щомісячну відомість по кожному з центрів витрат для порівняння фактичних витрат з нормативними. Виявлення відхилень від плану допоможе визначити точні причини їх виникнення. Об'єктом контролю може бути тільки обсяг виконаних робіт і витрати, які можна виміряти, спланувати і безпосередньо управляти в певних точках витрат.

Тільки ті витрати, на які можуть впливати ці бізнес-одиниці. У централізованому нарахуванні заробітної плати, щоб узгоджуватися з децентралізованим центром заробітної плати, ті витрати, на які не можуть вплинути центри витрат, слід віднести до фіктивних центрів витрат. Для виконання завдання обліку витрат по центру витрат необхідно:

- істотно диференціювати вартість послуг підприємства шляхом виключення витрат, які не покриваються собівартістю;
- списувати витрати допоміжних цехів підприємства на інші центри витрат на споживання послуг;

- розрахувати ставки для розподілу непрямих витрат.

Багатогранні функції обліку центрів витрат пояснюють підвищену наукову увагу до такого роду розрахунків. Даний облік витрат задовольняє потребу в чіткій часовій і матеріальній диференціації собівартості досліджуваної продукції і послуг досліджуваного підприємства за звітний період, за рахунок віднесення видів витрат до місць їх виникнення, що дає можливість контролювати суму витрат, а також поєднувати облік витрат і створювати передумови для калькулювання собівартості продукції.

В управлінському обліку немає єдиної форми для нарахування заробітної плати в рамках центру витрат. Щоб її розробити, необхідно створити номенклатуру витратних елементів, яка дозволить вертикально побудувати графіки та плани центрів витрат на підприємстві. Розробка цієї відомості (обліку фактичних і нормативних витрат) передбачає застосування певного методу розрахунку. Крім цього, можливе порівняння обліку витрат за наданими послугами та ідентифікація результатів діяльності підприємства.

Організація обліку витрат за місцями їх виникнення ніяк не регламентована для підприємства. Причому ця організація може здійснюватися в централізованій і децентралізованій формі.

Для планових витрат, які здійснюються на основі планування витрат, необхідно віднести елементи витрат до місць, де вони понесені, а для фактичних витрат необхідно виділити елементи витрат у бухгалтерських документах фінансових операцій. А, крім того, фіксація змін і відхилень від норм. Принцип причинно-наслідкового зв'язку є визначальним для віднесення цих витрат.

Коди центрів витрат і коди рахунків бухгалтерського обліку, зазначені в первинній технологічній документації, є сортувальною характеристикою для цих робочих операцій.

У процесі механічного сортування документи необхідно розділити на дві частини.

Етап:

1. Розподіл документів за елементами витрат;
2. Розподіл по центрах витрат.

Після остаточного сортування вартісна інформація документів буде підсумована центром витрат, а суми будуть занесені в калькуляційну відомість по центру витрат. Ця виписка містить рядок для всіх елементів витрат і стовпець для їх початкового центру або області центру витрат. Розділивши фонд заробітної плати таким чином, можна виявити частку витрат, які припадають на тих чи інших їх винахідників, в загальній чисельності населення відповідного виду витрат. Для того, щоб пов'язати облік центру витрат і системний облік, у всіх центрах витрат є стовпець «Загальні витрати». У цій графі для кожного рядка вказуються суми певного виду витрат. Це виходить шляхом підсумовування сум, що відносяться до лінії, і узгоджується з балансом по кожній по відношенню до виду витрат. У цьому перевага подвійної функції номенклатури елементів витрат, яка, з одного боку, є номенклатурою системного обліку, а з іншого - обліку витрат за їх видами.

Віднесення видів витрат до центрів їх виникнення має контрольно-калькуляційні аспекти. В одному випадку витрати краще контролюються і регулюються, а в іншому багато видів витрат об'єднуються в калькуляційні комплекси з міркувань калькуляції.

У процесі обліку витрат за місцем виникнення формуються вартісні комплекси схеми калькулювання собівартості. Поділ підприємства на зони центрів витрат спрощує віднесення видів витрат до вартісних комплексів. У сферах постачання та управління підприємством суми витрат, відображені в графах калькуляцій витрат за місцем їх виникнення, є вже комплексами витрат. Решта вартісних комплексів – витрати на процес і витрати на управління процесом - розраховуються за допомогою обліку центрів витрат за елементами витрат, що належать до вартісних комплексів.

Оскільки різні види витрат відносяться до декількох груп витрат (амортизація, заробітна плата, відрахування), то вони перераховані у всіх

комплексах. Види витрат включаються в окремі комплекси лише в тій мірі, в якій вони до них відносяться. Цей факт необхідно враховувати при прив'язці обліку центру витрат до фінансових операцій на рахунках. Таким чином, рішення проблеми організації формування вартісних комплексів знаходять шляхом вертикального і горизонтального поділу фонду оплати праці за центрами витрат.

Що стосується включення видів витрат в пакети витрат, то існують тільки єдині принципи, обов'язкові для всього підприємства. Відповідно до рекомендацій щодо планування, обліку та калькулювання собівартості послуг водопостачання та водовідведення та порядку формування результатів, які враховуються при оподаткуванні прибутку.

За допомогою такої організації формування вартісних комплексів створюються передумови для опосередкованого включення в калькуляцію вартісних комплексів.

У сфері центрів витрат у обліку витрат створені центри витрат, які призначені для проведення культурних, соціальних, медичних, навчальних та громадських робіт. У них в першу чергу повинні бути відображені витрати, які стосуються об'єкта, незалежно від джерела їх фінансування. Фінансування цих об'єктів у системному обліку слід відображати на розрахунковому рахунку та списувати на суму понесених витрат. У системному обліку та обліку за місцем їх виникнення бухгалтерський баланс бере участь у процесі калькулювання собівартості продукції підприємства. Запланована сума витрат, що перевищує доходи, повинна бути включена в комплекс витрат на управління підприємством, і підприємство спише незаплановані витрати на рахунок прибутку.

Калькулювання витрат на утримання, які фінансуються з собівартості, відноситься до істотного розмежування собівартості і вважається однією з відмінних рис обліку витрат. У процесі віднесення видів витрат до центрів їх походження або районів центрів походження в обліку центрів витрат обчислюються два набори витрат. Ці витрати на технічне обслуговування

піддаються диференціації матеріальних витрат і розраховуються в так званих пунктах збору витрат. Відповідно до існуючої практики західного бухгалтерського обліку, сума витрат на обслуговування, розрахована таким чином в системному обліку, переноситься з рахунку «Стягнення витрат» на рахунок «Розрахунки за зоною обслуговування». В результаті взаємозаліку витрат і доходів залишок в сумі, що не перевищує його планової величини, повністю переноситься в колонку витрат на управління витратами колонки розрахунку центру витрат.

Отже, розрахункові суми при калькуляції витрат на управління підприємством складаються з:

- управлінські витрати підприємства, які відображаються за місцем їх знаходження;
- адекватні витрати на технічне обслуговування, які покриваються за рахунок витрат на основі положень фінансування.

Обидві сукупності витрат, які обчислюються окремо при обліку витрат за місцями їх виникнення, об'єднуються в єдиний комплекс з метою полегшення калькуляції.

Облік витрат за місцем виникнення покликаний вирішити складну обліково-технічну задачу, суть якої полягає в калькуляції собівартості всередині підприємства. Сума цих послуг розраховується не бухгалтерським, а виключно статистичними методами в рамках обліку витрат за місцями їх виникнення. Статистичний розрахунок дозволяє провести допоміжний бухгалтерський розрахунок, ввівши розрахункові рахунки в якості субрахунків. В результаті облік такого ж роду стає можливим тільки після розрахунку собівартості послуг допоміжного виробництва в бухгалтерському обліку центрами витрат, в зв'язку з тим, що відсутні інші узагальнюючі документи для цілей системного обліку. З цієї причини записи в журналі виступають в якості числових даних для обліку витрат по центрах витрат і не надають ніякої додаткової інформації.

Облік внутрішньо-виробничих витрат ґрунтується на принципі, що

витрати власних допоміжних виробництв в обліку технологічних процесів відображаються спочатку за місцем їх виникнення, а потім за конкретним його місцем. Такий облік досить складний через розрив між виникненням і причиною витрат. Такий принцип вимагає, щоб кількість і вартість обчислених допоміжних послуг були належним чином відображені.

Кількісне відображення витраченого робочого часу і витрачених матеріалів на допоміжному виробництві може здійснюватися на тих же формах, які використовуються при технологічній підготовці виробництва. Однак ці форми повинні мати поля для виробничих кодів виробництва та споживання. Ці поля є обов'язковими для сортування. У багатьох випадках стандартні технологічні супровідні документи замінюються спеціальними виробничими нарядами та іншими формами, призначеними для ведення бухгалтерського обліку.

Для кількісної оцінки інструментів, моделей, пристосувань і зразків власних, а також ремонтних послуг застосовується план робіт виробничого замовлення. За таким планом можна враховувати як кількість виробленого, так і спожитого кількість. Транспортні послуги відображаються в сервісних звітах або подорожніх книгах.

Нормативна документація з оцінки грошових коштів прописує оцінку послуг власних допоміжних виробничих потужностей за собівартістю продукції. Ця вимога економічно обґрунтовано, так як допоміжне виробництво вимагає керівництва з боку керівництва організації, з цієї причини ці витрати необхідно відповідним чином віднести до собівартості послуг або підрозділів. Однак чітке віднесення калькуляційного комплексу витрат на управління підприємством до центрів витрат допоміжного виробництва стає можливим лише при списанні витрат допоміжного виробництва на підрозділи-споживачі.

У стандартному обліку витрат використовується планова вартісна оцінка, причому розраховувати в часі можна незалежно від вищеописаного методу. У цьому випадку замість задачі послідовності розрахунків у часі

обумовлюється задача наочності відхилень фактично понесених витрат у допоміжних цехах від розрахункових цін. Що відображається на розрахункових рахунках у кореспонденції з рахунками-фактурами на стягнення витрат. Обраний витратний підхід відіграє головну роль в інформативності відхилень фактичної вартості від розрахункової. Якщо брати за основу собівартість, то під відхиленням мається на увазі не досягнення, а перевищення собівартості. Цінова міра ускладнює виявлення дисперсій, оскільки економія витрат і прибуток складаються один з одним. У цьому випадку для того, щоб дійти остаточних висновків, відхилення необхідно досліджувати методами факторного аналізу.

Калькулювання собівартості послуг допоміжного виробництва, які споживаються на власному виробництві, має свої відмінні риси. Це впливає з необхідності віднести витрати, що виникають на допоміжних виробництвах, до технологічних процесів, які споживають їх послуги. Допоміжні галузі промисловості можуть бути також споживачами транспортних, ремонтних та інших допоміжних виробничих послуг. Основа розрахунку - активне споживання індивідуальні центри витрат, який завжди збігається з центром витрат.

Вартість послуг допоміжного магазину рідко списується на індивідуальні замовлення. Як правило, спжиті послуги списуються споживачам за обліковими цінами за одиницю послуг із застосуванням базисних вартостей. Часто достатньо побічного розрахунку, який не має спеціальної форми і результати якого включаються до обліку витрат. Якщо немає можливості віднести послуги до окремих замовлень або виміряти їх, базою розподілу можуть бути наступні сервісні одиниці.

З калькуляційних форм обліку витрат за місцями їх виникнення впливає, що виникає необхідність у виборі баз розподілу і кошторисних величин. Розрахункові ставки, які наводяться на аналогічних натуральних підставах, слід відображати в обліку витрат за місцем їх виникнення. Облік цих баз даних і розрахунок таких розрахункових ставок і надбавок є

першочерговими цілями обліку витрат за місцем розташування.

Отже, облік витрат за місцями виникнення дозволяє контролювати суму витрат за місцями виникнення і в цілому за видами витрат, регулювати формування витрат на технологічні процеси досліджуваного підприємства. Завершальним етапом бухгалтерської роботи вважається деталізація витрат в безперервному процесі між окремими видами продукції (послуг, що надаються). Розрахунок собівартості одиниці продукції. Зазвичай цей етап бухгалтерської роботи називають калькуляцією собівартості продукції. Під калькуляцією собівартості продукції зазвичай мається на увазі калькуляція або розрахунок витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат.

Визначення фактичної собівартості одиниці продукції вважається найважливішим критерієм для визначення цін на окремі види робіт, послуг, а також планування виробництва та його економічної ефективності.

Калькулювання собівартості продукції тісно пов'язане з організацією обліку собівартості продукції. Цей взаємозв'язок проявляється через спільність завдань і цілей, які ставляться перед обліковим процесом і калькуляцією витрат. Ці цілі і завдання повинні гарантувати своєчасне, абсолютне і правдиве відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, а також контроль за використанням матеріальних і трудових ресурсів, фінансових ресурсів в процесі виробництва і реалізації продукції. Зазначений взаємозв'язок пояснюється також спільністю в організації обліку і калькуляції за відмінними рисами технологічного процесу виробництва.

Слід зазначити, що до теперішнього часу в економічній літературі та офіційних виданнях відсутнє уніфіковане визначення поняття «метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції». Саме порядок аналітичного обліку прямих витрат за окремими видами продукції або стадіями виробництва відрізняє один метод від іншого». Необхідно «розуміти загальний підхід до побудови аналітичного обліку витрат - "на калькуляційних рахунках виробництва, на побудову номенклатури об'єктів

стягнення витрат на ці рахунки і на їх розподіл між товарною продукцією і незавершеним виробництвом".

В умовах підвищеного інтересу до оперативного використання даних виробничого обліку для регулярного контролю витрат протягом звітного місяця, а не після його закінчення, основний інтерес відводиться контролю витрат на об'єкти обліку.

На даний момент, як зазначалося раніше, існує три основних методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції - стандартний, обрізний і позамовний. Слід зазначити, що метод обліку і калькулювання в основному залежить від виду і характеру виробництва, особливостей технологічних процесів, складності виробів і номенклатури продукції (робіт, послуг). Відповідно до цих умов визначається і сфера застосування цих методів. Однак це говорить про те, що в одній галузі і на одному підприємстві можуть застосовуватися різні види обліково-розрахункових методів. При цьому на підприємствах різних галузей можна зіткнутися з одним і тим же методом, видове вираження якого може бути різним. У зв'язку з цим класифікація витрат і калькулювання собівартості продукції в певній мірі відносні, так як на практиці ці методи зустрічаються як в чистому, так і в змішаному вигляді.

Облік витрат ведеться за видами послуг без виділення окремих етапів виробництва в кожній послугі. Розберемо вартість послуг водопостачання на прикладі.

Виходячи з усіх виробничих витрат, розраховується вартість 1 м<sup>3</sup>, яка становить (812108.99/28613.88) – 28,38 грн.

Отже, розвиток калькуляції при організації об'єктів водопостачання та водовідведення, на мою думку, має розвиватися по-іншому:

Процес подачі води в мережу містить кілька технологічних процесів (стадій):

- підйом води;
- очищення;

- транспорт.

Випадок, якщо об'єктів обліку вартість є спеціальний структурних підрозділів, об'єктами калькуляції витрат можуть бути відповідні технологічні процеси. Калькуляція собівартості повинна проводитися по кожній структурній одиниці за виконані роботи.

Складання по процесних розрахунків за статтями витрат дає можливість виявити відхилення змінних витрат за нормами і цінами на реагенти, паливо та енергію, а для умовно – постійних – встановити вплив на витрати води, пов'язаних тільки з цим технологічним процесом.

Інформація технологічних розрахунків повинна бути узагальнена на підприємстві в двох калькуляціях вартості наданих послуг. Розрахунки, проведені за технологічними процесами, відображають формування вартості 1 м<sup>3</sup> води на технологічній основі в залежності від собівартості окремих процесів, обсягів робіт по ним і загальних для підприємства витрат. Калькуляція собівартості використовується власними силами для організації техніко-економічного обґрунтування, в ході якого виявляються невикористані запаси.

Другий кошторис витрат складається по об'єктах витрат відповідно до форми калькуляційної відомості, наданої галуззю і подається в головну організацію. Доречно включати інформацію про собівартість окремих технологічних процесів. Для цього розглянемо розрахунок вартості води з урахуванням запропонованих модернізацій.

Це пов'язано з тим, що підприємства водопровідно-каналізаційного господарства беруть за основу розрахунку обсяг води, що подається споживачеві. Але витрати починають формуватися з моменту її підвищення.

Першим технологічним процесом водопідготовки вважається її підйом. Витрати на цей процес формуються з витрат.

Загалом витрати на підняття води склали 233613,37 тис.грн. Базою для розрахунку вартості підйому води в цьому випадку є обсяг піднятої води і становить 5,05 грн (233613,37 тис. грн. / 46246,42 тис.).

Таблиця 2.3 – Витрати на підйом, тис. грн.

| Витрати                                                   | Сума (тис. грн.) |
|-----------------------------------------------------------|------------------|
| Електроенергії                                            | 53467,98         |
| Амортизація (експорт)                                     | 567,9959738      |
| Витрати на оплату праці                                   | 63743,38314      |
| Витрати на оплату праці за соціальним страхуванням потреб | 19063,10245      |
| Вартість оренди                                           | 2552,920302      |
| Загальні операційні витрати                               | 39359,26934      |
| Загальногосподарські витрати                              | 18886,09064      |
| Витрати на капітальний ремонт і технічне обслуговування   | 35972,62833      |

*\*Джерело: розрахунки були здійснені на основі фінансової звітності Комунального підприємства «Міськводоканал» Сумської міської ради*

Наступним технологічним процесом по формуванню вартості 1 м<sup>3</sup> води вважається очищення води.

Таблиця 2.4 – Витрати на водоочищення, тис. грн.

| Витрати                                                   | Сума (тис. грн.) |
|-----------------------------------------------------------|------------------|
| Електроенергії                                            | 56572,83092      |
| Амортизація (експорт)                                     | 600,9790959      |
| Витрата хімічних реактивів                                | 10908,15         |
| Витрати на оплату праці                                   | 67444,91606      |
| Витрати на оплату праці за соціальним страхуванням потреб | 20170,08325      |
| Вартість оренди за процесом                               | 2701,166568      |
| Загальні операційні витрати                               | 41644,83411      |
| Загальні витрати                                          | 19982,79249      |
| Витрати на капітальний ремонт і технічне обслуговування   | 38061,53327      |

*\*Джерело: розрахунки були здійснені на основі фінансової звітності*

Загалом вартість водопідготовки склала 258087,2858 тис. грн. При даному технологічному процесі базою для розрахунку вартості очищеної води вважається обсяг води, що пройшла через очисні споруди, становить

47608,599 тис грн мЗ, вартість – 5,42 грн.

Враховуючи той факт, що майже усі власні фінансові ресурси формуються за рахунок прибутку від наданих послуг за певними тарифами, резерви для поліпшення процесу формування та використання фінансових ресурсів водопровідно-каналізаційних підприємств в основному знаходяться в політиці встановлення тарифів. Однак пошук джерел фінансування діяльності та розвитку цих підприємств не обмежується тільки удосконаленням ціноутворення, а охоплює різноманітні фінансово-економічні взаємовідносини.

Щодо вибору оптимального методу ціноутворення на послуги водопостачання та водовідведення в Україні, який забезпечував би достатній рівень доходів для покриття витрат і фінансування заходів з модернізації зношеної водопровідно-каналізаційної інфраструктури, ми проведемо аналіз зарубіжного досвіду визначення вартості таких послуг.

У закордонних країнах вибір методів формування тарифів на послуги водопостачання та водовідведення визначається згідно з основними цілями державного регулювання природних монополій. Варіанти визначення тарифів у цих країнах можна розділити на чотири основні групи: 1) регулювання рівня рентабельності; 2) встановлення максимальних цінових меж; 3) заохочувальні підходи; 4) використання франшиз.

Перший метод ціноутворення послуг водопостачання та водовідведення базується на принципі "витрати плюс прибуток". Цей підхід є поширеним в Японії, США, Канаді та Україні і передбачає покриття як операційних, так і капітальних витрат, а також отримання прибутку з інвестицій через встановлений тариф. Коли до тарифу включається норма прибутку, основою для його розрахунку стає обсяг активів або інвестицій. У вітчизняній методиці формування тарифів на послуги централізованого водопостачання і водовідведення враховуються сукупні витрати та прибуток, пов'язані з заходами, які передбачені інвестиційною програмою та затверджені національним регулятором у сфері електроенергетики. У разі

зміни елементів цієї методики тарифи підлягають коригуванню. Проте, процедура перегляду тарифів може бути неефективною через тривалий часовий проміжок. Отже, навіть при затвердженні економічно обґрунтованих тарифів, вони можуть стати неефективними. Такий підхід до перегляду тарифів пояснює, чому підприємства водопостачання та водовідведення можуть працювати з збитками, особливо в умовах стрімкого зростання витрат на матеріали та працю.

До групи вчених, які розглядають можливості зниження собівартості через впровадження автоматизації виробництва, приєднуємося, вважаючи, що впровадження новітніх технологій та заходів з енергозбереження сприятиме зменшенню кількості працівників на водопровідно-каналізаційних підприємствах і витрат на оплату праці, а, отже, і витрат на соціальні програми.

Метод порівняння базових тарифів, який активно застосовується в Чилі, базується на розробці формул для визначення тарифів реального підприємства, виходячи з витрат гіпотетичного підприємства, яке функціонує з максимальною ефективністю. У цьому випадку, збільшення витрат на уявному підприємстві призводить до відповідного підвищення тарифу. Ключовими критеріями для оцінки додаткових витрат на розвиток систем водопостачання, а також загальних довгострокових витрат, є такі: вартість необхідної інфраструктури, витрати на управління, технічне обслуговування трубопроводних мереж та інші пов'язані витрати.

Тариф встановлюється як максимальна ціна для споживачів послуг та розраховується на кожному етапі виробництва послуг. Структура тарифу повинна відрізнятися за рівнем сезонного попиту і включати змінні ціни в період високого та низького попиту, ціни, залежні від надмірного споживання, а також постійну ціну. Наприклад у літній період до складу тарифу за виключенням водопостачання та водовідведення додається така послуга, як Полив (за тарифом нараховується як Водопостачання). У випадку відсутності сезонних коливань у споживанні послуг, встановлюється єдина

змінна ціна. Прогнозування попиту на послуги водопостачання та водовідведення здійснюється на наступні 15 років, а в разі необхідності провайдер послуг та регулюючий орган розробляють план розширення виробничих потужностей для задоволення зростаючого попиту. Щодо постійної ціни, вона розраховується на одного споживача, виходячи з діаметру підключення до водопровідної мережі.

Згідно з основною метою методу порівняння тарифів, кожному постачальнику послуг потрібно встановити відповідність між річним доходом і загальними довгостроковими витратами. Загальний дохід оцінюється на основі даних, отриманих з застосуванням тарифних схем до показників річного попиту. Якщо немає відхилень, тариф має бути встановлений на рівні, де річний дохід дорівнює витратам. Проте в разі наявності відхилень, тариф коригується до рівня, де річний дохід стає рівним витратам.

Застосування цієї схеми регулювання тарифів, безумовно, вимагає складної роботи з моделювання уявного підприємства, а також залучення висококваліфікованих фахівців для довгострокового прогнозування попиту на послуги водопостачання та водовідведення з урахуванням різноманітних факторів, що можуть впливати на його зміни. Оцінка ефективності такого гіпотетичного підприємства, яка може бути оскаржена, піддається впливу суб'єктивних факторів. Це, у свою чергу, може призвести до того, що реальне підприємство не досягне прогнозованого рівня ефективності або, в разі зниження ефективності, може отримати надприбутки.

Альтернативним методом формування тарифів є метод «встановлення граничного рівня ціни», який застосовується в ряді країн і передбачає визначення тарифу на період від 3 до 5 років. Протягом цього часу підприємство поступово підвищує свою ефективність. Процес формування тарифу на кожен рік включає встановлення базового тарифу, розрахованого за методом «витрати плюс», а також щорічний перегляд тарифу з його коригуванням, враховуючи різницю між індексом споживчих цін та

фактором ефективності підприємства.

Встановлення «порогового рівня ціни» на підприємствах водопровідно-каналізаційної сфери підвищує стимул до зниження витрат. Якщо підприємство перевищує ефективність, визначену регулятором, воно може вільно використовувати частину прибутку (різницю між фактичним і встановленим прибутком), що сприяє покращенню фінансової незалежності бізнесу. Крім того, ця процедура спрощує формування та перегляд тарифів. Однак, цей метод має й певні недоліки: якщо підприємство працює менш ефективно, ніж це передбачає регулятор, існує ризик збитковості; підприємства можуть прагнути мінімізувати витрати на початку терміну дії тарифу, отримуючи економію протягом усієї дії тарифи; для зменшення витрат і збільшення прибутку вони можуть погіршувати якість послуг та поширювати неоднорідну інформацію.

В якості прикладу використання франшизи можна згадати систему формування тарифів у місті Буенос-Айрес, де з травня 1993 року послуги з водопостачання та водовідведення надаються на умовах концесії. У даному випадку «граничним рівнем тарифу» є ціна, запропонована переможцем концесії.

Початковий термін дії тарифу за концесією становив 5 років, після чого «граничний рівень» тарифу переглядався на основі інвестиційного плану на наступний період. Крім того, тариф коригується в залежності від змін обсягу витрат, понесених підприємством: кожен річний змін у вартості, що становить 7% збільшення або зменшення, враховується при індексації тарифу.

У цілому тариф у Буенос-Айресі можна розглядати як податок на власність. Структура тарифу ґрунтується на єдиній ставці, визначенні двома змінними: типом споживача (житловий, комерційний, нерухомість) та видом послуги (водопостачання, водопостачання та водовідведення). При цьому загальна ставка коригується за скалярною величиною «К», що становить частину вартості тарифу, фактично встановленого для споживача. Додатково,

до скоригованого тарифу вноситься корекція залежно від характеристик виробничого об'єкту (розташування, розмір, термін експлуатації). У випадку наявності лічильника в споживача тариф складається зі стандартної ставки, яка становить 50% вартості тарифу для споживача без лічильника, плюс плата, розрахована згідно з тарифом, що діяв до введення концесії, з урахуванням коефіцієнту «К».

Ми розглядаємо можливість застосування методу формування тарифів на послуги водопостачання та водовідведення, який використовується в Буенос-Айресі, для визначення вартості послуг концесійних підприємств в Україні. У нашій країні галузь водопостачання та водовідведення зараз не прибуткова, тому розгляд про залучення приватних інвесторів до фінансування підприємств через концесії чи інші механізми публічно-приватного партнерства ще зарано.

На поточному етапі розвитку галузі найбільш підходящим методом ціноутворення для послуг з водопостачання та водовідведення в Україні є метод встановлення граничного рівня ціни. Оскільки широко використовувані методики визначення вартості послуг водопостачання та водовідведення у Великобританії, а також алгоритм розрахунку ефективності в телекомунікаційній галузі Канади, викликають певний інтерес, ми вважаємо за доцільне дослідити можливість їх застосування в умовах України.

Для розрахунку тарифів за методом встановлення «граничного рівня ціни» для вітчизняних водопровідно-каналізаційних підприємств формула визначення тарифу може мати такий вигляд:

$$T = T_0 \times (1 + CPI - E \pm Z) \quad (2.1)$$

Використання такого методу дозволить досягти «економічної обґрунтованості» тарифів та одночасно спростить процедуру їхнього перегляду. З урахуванням того, що вартість енергоносіїв та заробітна плата зростають декілька разів протягом року, необхідно негайно коригувати тарифи на водопостачання та водовідведення під впливом індексу цін на ці

найважливіші складові собівартості послуг.

Сьогодні стало звичною практикою включення інвестиційної складової до тарифів, що зумовлює необхідність розробки інвестиційної програми для розвитку підприємства. Хоча цей підхід, що використовується при формуванні тарифів на водопостачання та водовідведення, виглядає розумним, він не завжди вирішує проблему недофінансування розвитку підприємств. Замість цього, він просто переносить фінансовий тягар на споживачів, що може викликати соціальну напругу.

Крім того, досвід показує, що включення інвестиційної складової до тарифу може мати негативні наслідки. Це може призвести до відсутності стимулів для пошуку потенційних інвесторів та обмежити можливості вибору найефективніших проектів.

У проекті Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо регулювання інвестиційної діяльності у сфері житлово-комунального господарства» передбачено, що кошти, призначені для реалізації заходів інвестиційної програми, повинні обліковуватися на спеціальних рахунках у банках. Ці рахунки відкриваються для суб'єктів господарювання, які працюють у сфері водопровідно-каналізаційного господарства. Це дозволяє забезпечити прозорість використання коштів та контроль за їх витрачанням на реалізацію запланованих інвестиційних проектів.

Ми вважаємо, що впровадження цієї практики сприятиме поліпшенню привабливості для інвестицій у підприємства цієї галузі та підвищить їхню відповідальність перед регулюючими органами та суспільством. Однак, в наш час, реальні внески на спеціальні рахунки можуть бути лише власними фінансовими ресурсами підприємств, включаючи інвестиційну складову та амортизацію, враховані в тарифі, а також невеликі суми бюджетних коштів, які доводиться отримувати рідко та у невеликому обсязі. Тому стає все більш актуальною проблема пошуку джерел фінансування для розвитку водопровідно-каналізаційних підприємств.

Коли підприємства сплачують ПДВ за нульовою ставкою, вони отримують право на податковий кредит, який буде компенсований державою шляхом переказу коштів на спеціальні рахунки.

Іншим важливим джерелом фінансування для комунальних водопровідно-каналізаційних підприємств є місцеві позики у вигляді облігацій. Отже, можна стверджувати, що облігації місцевих позик можуть бути потенційним способом фінансування підприємств водопостачання та водовідведення. Однак процес їх випуску потребує вдосконалення. Зокрема, необхідно спростити процес узгодження місцевих позик у Міністерстві фінансів України, а у разі зниження фінансового стану місцевих органів влади виплату відсотків за облігаціями можна проводити у формі безкоштовного надання певного обсягу послуг з водопостачання та/або водовідведення позикодавцю. Кошти, що надходять від облігацій місцевих позик, слід спрямовувати на спеціальні рахунки комунальних підприємств водопроводу та каналізації місцевих бюджетів для забезпечення надійності їх використання та спрощення потоків грошових коштів. У той же час, відсотки за облігаціями мають бути сплачені з відповідного місцевого бюджету відповідно до умов, встановлених Бюджетним кодексом України.

Одним з додаткових джерел фінансування для реалізації модернізації інфраструктури є надання кредитів Світовим Банком. Зазначений банк, як показує досвід, має практику надання кредитів за спеціальними умовами для розвитку водопровідно-каналізаційних підприємств. Наприклад, у 2018 році, в рамках проекту "Розвиток міської інфраструктури", експерти Світового Банку вибрали для фінансування водоканали міст Одеси, Івано-Франківська і Чернігова на пільгових умовах. Відбір кандидатів на отримання кредиту відбувався з урахуванням таких умов, як покриття експлуатаційних витрат, технічного обслуговування і ремонту протягом строку проекту, а також наявності кваліфікованого персоналу.

Очевидно, що залучення кредиту Світового Банку свідчить про успішну роботу керівництва підприємства у привабленні інвестицій.

Таким чином, зміцнення фінансового становища підприємств, які займаються водопостачанням та водовідведенням, вимагає впровадження ефективних методів ціноутворення та застосування різноманітних альтернативних способів фінансування. Після використання лише окремих методів не можна очікувати досягнення бажаного результату. Запропоновані заходи для удосконалення формування та розподілу фінансових ресурсів на цих підприємствах повинні бути реалізовані в комплексній манері. Це забезпечить беззбитковість і, в довгостроковій перспективі, прибутковість підприємств. Коли буде досягнута прибуткова діяльність, з'явиться можливість активно залучати приватних операторів в умовах конкурентного середовища, що сприятиме фінансуванню модернізації інфраструктури водопостачання та водовідведення.

## **РОЗДІЛ 3**

### **АУДИТ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ З ВОДОПОСТАЧАННЯ ТА ВОДОВІДВЕДЕННЯ**

#### **3.1 Методика проведення аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення**

Сучасний внутрішній аудит є важливим етапом в удосконаленні управління та забезпеченні його ефективності. Поняття внутрішнього аудиту, як принципу внутрішнього контролю, виникло внаслідок необхідності в управлінні великими компаніями і корпораціями. Однак, попри те, що внутрішній аудит стає все більш важливим елементом в управлінні, дослідження його організації та методології досі залишаються неповними.

Значна увага в економічній науці приділяється саме внутрішньому аудиту, оскільки його роль у сучасному управлінні стає все більш критичною. Одним з ключових завдань внутрішнього аудиту є забезпечення повноти та достовірності економічної інформації, що використовується для управлінських рішень. З огляду на постійне зростання обсягів цієї інформації і появу нових технологій, необхідно постійно вдосконалювати методи та підходи внутрішнього аудиту. Такий підхід дозволить зменшити інформаційний ризик при управлінні та забезпечує більшу ефективність в прийнятті управлінських рішень.

Недолік чіткого законодавчого визначення та регулювання внутрішнього аудиту українським законодавством є серйозною перешкодою для ефективного розвитку цієї сфери національного бізнесу. Відсутність чітких нормативних актів, що регулюють організацію та функціонування внутрішнього аудиту, ускладнює роботу підрозділів внутрішнього аудиту у компаніях та створює необхідність в самотійному вирішенні багатьох питань.

Недоліки законодавства у цій сфері відчуються особливо гостро у

судноплавній галузі, де існують свої специфічні вимоги та ризики, які потребують уваги в рамках внутрішнього аудиту. Наприклад, контроль за дотриманням міжнародних стандартів безпеки судноплавства, фінансова діяльність судно плавців та їхніх управлінських структур – це лише деякі аспекти, які потребують спеціалізованого та системного підходу у сфері внутрішнього аудиту.

Головним завданням даного типу аудиту є постійний контроль за витратами на підприємстві та їх зменшення, а також детальний аналіз господарської діяльності підприємства для виявлення можливих резервів та шляхів поліпшення його результатів.

Аналіз наукової літератури показав, що питання внутрішнього аудиту в основному обмежуються організацією та методологією проведення аудиторських перевірок окремих статей фінансової звітності. Проте відсутні науково обґрунтовані розробки щодо методології проведення внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання. Питання внутрішнього аудиту підприємств галузі водного транспорту практично не досліджується, і методологія та організація внутрішнього аудиту витрат підприємств цієї галузі залишаються малодослідженими. Ця проблема актуальна та потребує вивчення існуючих методів проведення внутрішнього аудиту з подальшим розробленням методичних рекомендацій щодо організації та проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємствах даної галузі.

Необхідність створення внутрішньої аудиторської служби в компаніях, які займаються судноплавством, впливає з розділення функцій власності та управління, існуючих відокремлених структурних підрозділів, а також недостатнього розуміння ризиків у сучасних умовах для підприємств водного транспорту.

Робота внутрішнього аудиту має функціонувати як самостійний елемент на підприємстві, виявляючи та оцінюючи ризики, слабкі місця в роботі підприємств водного транспорту і надаючи рекомендації для підвищення ефективності систем і процесів.

Внутрішній аудит є неодмінною складовою системи внутрішнього контролю і одним з ключових факторів управління підприємством. Особливим інструментом управління виробничим процесом є собівартість продукції, яка відображає стан витрат на виробництво. Аналіз літературних джерел дозволив нам виокремити загальне визначення мети аудиту витрат, яке відображено в енциклопедії загального аудиту як «перевірка законності розподілу витрат на виробництво продукції». Це визначення узгоджується з точкою зору Е.А. Петрика, який стверджує, що метою аудиту витрат є перевірка обґрунтованості формування та правильності обліку витрат на виробництво, від яких залежить достовірність фінансового результату від реалізації виробленої продукції.

Такі визначення носять загальний характер і не дозволяють чітко зрозуміти мету внутрішнього аудиту витрат на основну діяльність судноплавних компаній. Висвітлено положення та досліджено практичний досвід підприємств водного транспорту дозволяють зробити висновок про те, що проведення внутрішнього аудиту витрат з надання послуг включає перевірку всього комплексу завдань, що залежать від галузевої специфіки, виду і кількості послуг, особливостей їхньої організації та технології створення.

Основною метою внутрішнього аудиту витрат на вантажні перевезення водним транспортом є не лише перевірка організації та технології надання послуг підприємством, але й оцінка правильності визначення їхньої виробничої собівартості, що залежить від обраного методу калькуляції витрат. Для досягнення цієї мети можна сформулювати основні завдання внутрішнього аудиту витрат на перевезення вантажів на підприємствах водного транспорту.

Вирішення цих завдань безпосередньо пов'язане з визначенням предмета та об'єкта аудит витрат у сфері підприємств водного транспорту. Для цього автор взяв за основу загальнотеоретичні підходи, які використовуються на підприємствах. Таким чином, предметом внутрішнього

аудиту витрат є сукупність витрат, пов'язаних з процесом надання послуг з перевезення вантажів і функціонуванням підприємств водного транспорту. Об'єктом внутрішнього аудиту витрат є невід'ємна частина предмета – окрема стаття витрат, розрахункова одиниця, а також інші витрати, які пов'язані з діяльністю судноплавного підприємства, дані про які відображаються в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку.

Підготовка до внутрішнього аудиту витрат передбачає розробку плану та визначення пріоритетних напрямів аудиту. На даному етапі необхідно провести аналіз існуючої системи інформаційних потоків на підприємстві, яка забезпечує взаємодію служби внутрішнього аудиту з іншими підсистемами управління. Важливо заздалегідь встановити зв'язок з керівним персоналом всіх підрозділів і сфер, які підлягають аудиту. Методику проведення внутрішнього аудиту витрат визначають безліч факторів, включаючи організаційну структуру підприємства, специфіку діяльності, систему організації, внутрішній контроль, а також методи відображення витрат і калькулювання собівартості послуг. Ці фактори визначають порядок та послідовність проведення аудиту витрат у судноплавних компаніях, залежно від конкретної мети та завдань, обсягу облікової інформації, яку потрібно перевірити. Для різних об'єктів внутрішнього аудиту застосовуються різні методи та підходи до документального та фактичного контролю за його проведенням.

Для повного виявлення проблем на підприємстві внутрішній аудитор аналізує стан бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Це включає оцінку організації бухгалтерського обліку, графіків документообігу, посадових обов'язків та наказів про облікову політику. Також проводиться оцінка рівня автоматизації бухгалтерського обліку та засобів внутрішнього контролю. На цьому етапі також визначається аудиторський ризик і ставиться допустиме значення істотності помилок і неточностей. Планується проведення аудиту з конкретизацією переліку робіт.

Також визначаються методи і прийоми проведення аудиту витрат. При

дослідженні аудиту витрат і формування собівартості вантажних перевезень судноплавних компаній особлива увага приділяється методам документального контролю, таким як аналогії, моделювання, зустрічна перевірка документів, спеціальні розрахунки, експертиза документів та інші методи, що забезпечують достовірність і законність зафіксованих в них угод.

Організація процедур для збору аудиторських доказів різниться в залежності від спрямованості аудиту та вибраних методів і прийомів. Для ретельного аналізу облікових процесів та збору аудиторських підтверджень використовуються такі аудиторські процедури:

- Формальна перевірка – перевірка наявності та вірності первинних документів, що служать основою для обліку вартості вантажних перевезень.
- Порівняння – аналіз показників різних документів, які стосуються тих самих операцій, з метою виявлення відмінностей.
- Арифметична перевірка – перерахунок показників первинних документів та сумарних даних.
- Нормативно-правовий *due diligence* – перевірка відповідності документації встановленим на підприємстві нормам і стандартам, а також чинному законодавству для конкретних операцій у сфері транспорту.

Аудит витрат на вантажні перевезення включає в себе перевірку коректності формування собівартості та обґрунтованість відображення витрат у бухгалтерському обліку. Перевірка витрат на вантажні перевезення включає аналіз структури витрат з метою пошуку можливостей для зниження собівартості послуг. Таким чином, методика аудиту витрат спрямована на перевірку ключових статей витрат, що включаються до вартості перевезення вантажів, а також на перевірку правильності документування та відображення господарських операцій, пов'язаних з формуванням собівартості.

У зв'язку з унікальними особливостями надання послуг з вантажного транспорту на водному транспорті, ми вирішили вибрати морське плавання як об'єкт для розрахунку фактичної вартості. Вибір такого об'єкта

розрахунків передбачає розподіл витрат на дві категорії: прямі та непрямі.

З метою підвищення ефективності аудиту для визначення правильності віднесення витрат до собівартості вантажних перевезень, ми рекомендуємо проводити аудит за таким порядком:

- Розподіл витрат на прямі та непрямі статті.
- Перевірка оформлення документації, яка відображає витрати.
- Взаємоперевірка документів, що підтверджують витрати, за часом їх виникнення.
- Перевірка коректності відображення витрат у фінансовому обліку.
- Порівняння даних первинних документів із реєстрами бухгалтерського обліку та звітністю.

Після аналізу отриманих даних, складання висновків та розробки рекомендацій, формулюється аудиторський висновок. На цьому етапі внутрішній аудитор аналізує зібрану інформацію, порівнює її зі стандартами та правилами, інструкціями внутрішнього контролю, законодавчими та регуляторними актами. Він також оцінює кількість виявлених помилок і недоліків порівняно з раніше встановленим рівнем значущості. На основі цього аналізу аудитор формулює висновки, складає письмовий звіт, розробляє рекомендації та пропозиції. У відміну від зовнішніх аудиторів, внутрішні аудитори повинні обговорювати з керівництвом відділів, які перевіряються, всі аспекти проведеного аудиту, особливо ті, що стосуються виявлених проблем та рекомендацій з їх усунення.

Реагування управління компанії на звіт внутрішнього аудитора та моніторинг виконання рекомендацій є ключовим етапом внутрішнього аудиту. Ця фаза вимагає отримання письмової відповіді від керівництва компанії на висновки та рекомендації аудитора. Відповідь повинна включати інформацію про те, які рекомендації були виконані, а які визнані неефективними. Завершення перевірки вважається лише після отримання такої письмової відповіді. Крім того, внутрішні аудитори несуть відповідальність за контроль за виконанням розроблених ними та

затверджених керівництвом рекомендацій структурним підрозділам, яким вони були адресовані.

Проведення внутрішнього аудиту витрат і формування собівартості вантажних перевезень у судноплавних компаніях вимагає від аудитора глибокого розуміння специфіки діяльності підприємств водного транспорту. Особливу увагу слід звертати на склад і структуру витрат, які включаються в собівартість перевезень, і правильне відображення витрат у бухгалтерському обліку та регістрах. Під час проведення внутрішнього аудиту витрат, основна увага повинна бути приділена розподілу витрат на прямі та непрямі, і їх включенню до собівартості водного транспорту вантажів.

### **3.2 Документальний супровід аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення**

Документальний супровід аудиту є ключовим елементом аудиторського процесу, яка забезпечує систематизацію та оформлення інформації, необхідної для обґрунтування аудиторських висновків. Правильно організована документація лише підтверджує результати перевірки, але й сприяє забезпеченню прозорості, підзвітності та якості аудиторської роботи.

Особливості документального супроводу полягають у прийнятому зборі, перевірці та аналізі документів. Це включає роботу з первинною документацією, обліковими реєстрами, установчими документами, фінансовою звітністю та іншими джерелами інформації. Відповідна документація також здійснює важливу роль у моніторингу виконання аудиторських процедур і визначенні ризиків.

Процес документального проведення аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення складається з кількох послідовних етапів, кожен із яких спрямований на забезпечення правдивості та обґрунтованості аудиторських висновків:

До основних етапів документального супроводу можна віднести:

1) Складання плану аудиту: на початковому етапі аудитор містить обсяг роботи, встановлює цілі аудиту та містить список перевірених документів для форми. Це можуть бути: установчі документи, фінансова звітність, реєстри бухгалтерського обліку, документи, що підтверджують внески до статутного капіталу, акти переоцінки, протоколи зборів засновників тощо. Планування дозволяє раціонально організувати роботу, змінити критичні зони ризику й ефективно використовувати час.

2) Запит документів: для отримання необхідної інформації аудитор направляє підприємству письмовий запит. Запит містить перелік документів, які потрібно надати, та строки їх подачі. Цей важливий етап, оскільки якість отриманих документів залежить від точності аналізу. У разі потреби аудитор може ініціювати додаткові запити або уточнити інформацію.

3) Отримання та перевірка документів: після отримання документів аудитор проводить їх попередню оцінку, перевіряючи наявність усіх матеріалів, їх повноту, точність і відповідність встановленим вимогам. Наприклад, акти прийняття-передавання майна до статутного капіталу повинні мати підтвердження оцінки майна незалежними експертами.

4) Аналіз документів: на цьому етапі аналізу аудитор детально аналізує отримані документи. Основна мета – виявлення відхилень від законодавчих та вимог, помилок у нормативно відображенні операцій із власним капіталом, порушено у веденні бухгалтерського обліку. Наприклад, аудитор перевіряє, чи відповідає даним про статутний капітал, зазначеним у балансі, інформації з установчих документів і реєстру учасників.

5) Проведення додаткових процедур: у разі виникнення сумнівів або необхідності уточнення певних аспектів аудиторії проводить додаткові процедури. Це можуть бути співбесіди з керівництвом і бухгалтерією, перевірка, перехресний аналіз документів або інші дії. Наприклад, аудитор може перевірити, як забезпечується розподіл прибутку між учасниками

підприємства, чи є це рішення документально підтвердженим і чи відповідає воно статуту підприємства.

6) Формування робочих документів: усі результати перевірки аудитор систематизує в робочих документах. Це можуть бути аудиторські програми, робочі папери, аналітичні таблиці, довідки або звіти, що підтверджують виконання процедур. Робочі документи є основою для формулювання аудиторського висновку та забезпечують можливість перевірки виконаної роботи.

7) Підготовка звіту аудитора: на фінальному етапі аудитор, спираючись на результати аналізу документів, формує свою думку щодо правдивості інформації, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Документальний супровід має ключове значення для забезпечення якості аудиторської роботи, оскільки: гарантує об'єктивність шляхом точності та повноти проаналізованих даних; дозволяє простежити хід виконання процедур, оцінити відповідність плану аудиту та нормативним вимогам; підвищує якість надання аудиторських послуг шляхом систематизації та обґрунтування висновків; слугує доказом виконання завдання відповідно до професійних стандартів і вимог законодавства.

Документальний супровід аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення підприємства є місцем і неодмінним етапом аудиторської перевірки, який забезпечує прозорість, об'єктивність та якість роботи аудитора. Завдяки систематизації, аналізу та оформленню деяких документів аудитор має змогу отримати правдиву дані, а також забезпечити обґрунтованість своїх висновків.

Процес документального супроводу сприяє виявленню відхилень, ризиків і недоліків, дозволяючи аудитору надати рекомендації для підвищення прозорості та відповідності законодавчим нормам. Крім того, якісна документація слугує доказом належного виконання аудиторських завдань та підвищує довіру до фінансової звітності підприємства.

Таким чином, добре організований документальний супровід аудиту

реалізації послуг з водопостачання та водовідведення є основою для формулювання обґрунтованих і правдивих висновків, що є джерелом забезпечення стабільності та розвитку підприємства.

### **3.3 Напрями удосконалення аудиту реалізації послуг з водопостачання та водовідведення**

Етап планування аудиту можна поділити на попереднє та детальне планування. За результатами попереднього планування аудиторська організація ухвалює рішення про доцільність проведення аудиту та укладення договору. На етапі детального планування розробляються план і програма аудиту.

Розробка генерального плану і програми аудиту ґрунтується на попередніх даних про господарюючого суб'єкта, а також на результатах проведених аналітичних процедур. Загальна і професійна характеристика аудиторської організації, в тому числі відомості про членство в професійних аудиторських асоціаціях, акредитованих уповноваженим федеральним органом державного регулювання аудиторської діяльності, і про проходження зовнішнього контролю якості роботи аудиторської організації. Інформація про види проведених робіт, а також про вартість аудиту містить фінансову пропозицію аудиторської перевірки.

Для кращого складання плану і програми аналізуються основні форми звітності, а також реєстри бухгалтерського обліку, головна книга і аналітичні дані до них.

При складанні загального плану та програми аудиту необхідно враховувати ступінь автоматизації обробки облікової інформації. Це дозволяє точніше визначити обсяг і характер аудиторських процедур.

Аудиторська організація може узгодити з керівництвом аудюємого господарюючого суб'єкта окремі положення генерального плану, якщо це вважається доцільним. При цьому організація самостійно обирає прийоми та

методи аудиту, зазначені в генеральному плані, але несе повну відповідальність за результати своєї діяльності.

План аудиту визначає очікуваний обсяг та методи проведення аудиту, спрямовуючи реалізацію програми аудиту. Форма і зміст плану можуть змінюватися в залежності від обсягу та специфіки діяльності перевіряемого суб'єкта, складності аудиту та конкретних методів, що використовуються аудитором. Будь-які зміни до плану, а також причини цих змін повинні бути детально задокументовані аудитором.

На основі плану аудиту кредиторської заборгованості розробляється програма аудиту цієї заборгованості. Програма аудиту є розширенням загального плану аудиту і містить детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану. Вона визначає характер, терміни та обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану. Окрім того, програма включає правову та економічну характеристику організації, перелік джерел аудиторських доказів, тести системи внутрішнього контролю та аудиторських процедур. Характеристика організації повинна містити інформацію про правовий статус, технічну оснащеність, сферу діяльності, місце розташування тощо. У програму аудиту доцільно включити такі контрольні процедури:

- правова оцінка договорів;
- перевірка достовірності, повноти і точності фактів капіталізації товарно-матеріальних цінностей, приймання робіт і послуг до бухгалтерського обліку;
- перевірка документації;
- аналіз та узагальнення результатів аудиту.

Програма аудиту повинна бути уточнена та переглянута за необхідності протягом аудиту, оскільки робота аудитора планується безперервно на весь період аудиторської діяльності у зв'язку з наявними обставинами або несподіваними результатами, отриманими під час аудиторських процедур. Причини внесення суттєвих змін у програму аудиту

повинні бути належним чином задокументовані.

Програма аудиту може також включати перевірені припущення щодо підготовки фінансової звітності та час, запланований для різних областей або процедур аудиту. У процесі підготовки програми аудиту необхідно враховувати отриману оцінку ризиків, а також необхідний рівень суттєвості, який необхідно забезпечити в ході аудиту.

Аудиторський ризик складається з трьох компонентів: внутрішньогосподарського ризику, ризику контролю і ризику невиявлення. Іншими словами, ймовірністю аудиторського ризику буде ймовірність комплексної події, що полягає в одночасному настанні трьох простих подій: у фінансовій звітності є суттєві викривлення, система контролю їх не помітила, аудиторська організація також їх не виявила. Спільне виникнення декількох випадкових подій можна представити як добуток їх ймовірностей:

$$Ra = P \times Rc \times Ph \quad (3.1)$$

Ризик помилки зазвичай визначається на етапі планування аудиту, виходячи зі ступеня довіри до системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що перевіряється. Для розрахунку цього показника аудитору необхідно скласти робочий документ «Оцінка бухгалтерського обліку», який представлений в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Оцінка ведення бухгалтерського обліку

| Індекс                                                                                                                    | Оцінки<br>(0–10) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| 1. Оцінка освіти, досвіду та кваліфікації працівників бухгалтерського обліку                                              | 6                |
| 2. Весь персонал має достатній досвід роботи                                                                              | 6                |
| 3. Порядок складання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності для архівної здачі | 8                |
| 4. Відсутність плінності кадрів бухгалтерії                                                                               | 9                |
| 5. Наявність системи навчання, підвищення кваліфікації персоналу                                                          | 6                |
| 6. Забезпечується реєстрація та збереження форм суворої звітності                                                         | 9                |
| 7. Оцінка надійності програмного забезпечення                                                                             | 7                |
| ПІДСУМОК                                                                                                                  | 51               |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Ймовірність внутрішньогосподарського ризику розраховується за формулою:

$$P_v = 1 - O_v / O_{vmax} \quad (3.2)$$

де  $P$  – ймовірність ризику на фермі;

$O_v$  – фактична кількість балів за результатами тесту системи обліку;

$O_{vmax}$  – максимальна кількість балів у тесті системи обліку (70 балів).

$$P = 1 - 51 / 70 \quad (3.3)$$

Ймовірність внутрішньо підприємницького ризику становила 0,27.

Для оцінки внутрішнього контролю аудитор готує робочий документ, представлений у таблиці 3.4.

Таблиця 3.2 – Оцінка системи внутрішнього контролю

| Індекс                                                                                                                 | Оцінка (0-10) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 1. Наявність служби внутрішнього контролю                                                                              | 3             |
| 2. Пріоритет управління системою внутрішнього контролю                                                                 | 9             |
| 3. Незалежність посадових осіб, відповідальних за внутрішній контроль                                                  | 6             |
| 4. Достатність кількості посадових осіб, відповідальних за внутрішній контроль, попередня оцінка їх професійного рівня | 7             |
| 5. Постійний контроль за відображенням нетипових операцій у бухгалтерському обліку                                     | 10            |
| 6. Наявність документації планування та здійснення контрольних процедур                                                | 2             |
| 7. Регулярність та деталізація повідомлень про виявлені порушення                                                      | 6             |
| 8. Готовність керівництва виправляти помилки та порушення                                                              | 10            |
| 9. Виконання рекомендацій аудитора                                                                                     | 10            |
| ПІДСУМОК                                                                                                               | 63            |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Ймовірність ризику контролю визначається за формулою:

$$R_c = 1 - O_K / O_{Kmax} \quad (3.4)$$

де  $R_c$  – ймовірність ризику внутрішнього контролю;

ОК – фактична кількість балів за результатами тестування системи внутрішнього контролю;

Okmax – максимальна кількість балів за тест системи внутрішнього контролю (90 балів).

$$R_c = 1 - 63 / 90$$

Ймовірність ризику системи внутрішнього контролю, розрахована на основі даних таблиці 4, становила 0,3.

Імовірність ризику невиявлення – це ймовірність того, що аудитор не виявить суттєвих помилок після того, як вони не були виявлені системами внутрішнього контролю. Аудитор може визначити ризик невиявлення, скориставшись робочим документом «Оцінка ризику невиявлення», представленим у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Оцінка ризику невиявлення

| Індекс                                                                            | Оцінка (0-10) |
|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 1. Поінформованість аудиторської організації про суб'єкта, що перевіряється       | 5             |
| 2. Наявність перевірок контролюючими органами за попередні періоди                | 2             |
| 3. Досвід і кваліфікація аудиторів, які беруть участь в аудиті                    | 6             |
| 4. Запланований обсяг документації, що перевіряється (запланований обсяг вибірки) | 7             |
| 5. Застосування аналітичних процедур як процедур розгляду по суті                 | 6             |
| ПІДСУМОК                                                                          | 26            |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Імовірність ризику невиявлення визначається за формулою:

$$R_c = 1 - ОК / Okmax \quad (3.5)$$

де  $R_c$  – ймовірність ризику невиявлення;

ОК – фактична кількість балів за результатами тесту;

Okmax – максимальна кількість тестових балів (50 балів).

$$R_c = 1 - 26 / 50$$

Імовірність ризику невиявлення становила 0,48.

Оцінивши величини внутрішньогосподарського ризику, ризику контролю і ризику невиявлення, аудитор розраховує допустимий аудиторський ризик:

$$R_c = 0,27 \times 0,3 \times 0,48 = 0,03888 \quad (3.6)$$

Розмір допустимого аудиторського ризику визначається до початку аудиту. Зазвичай його величина вказується в правилах аудиторської організації. Світова практика показує, що допустиме значення сукупного аудиторського ризику не повинно перевищувати 5%. У нашому випадку аудиторський ризик становив 3,39%, що дозволяє вважати розроблений план та програму прийнятними.

Після оцінки аудиторського ризику аудитор повинен визначити рівень суттєвості, прийнятний для проведення аудиту. Суттєвість залежить від величини показника фінансової (бухгалтерської) звітності та помилок, що оцінюються у разі їх відсутності або спотворення. Аудитор оцінює те, що є суттєвим у його професійному судженні. Принцип суттєвості дозволяє позбутися від надмірно деталізованих незначних даних і акцентувати увагу користувачів на найважливіших показниках, що характеризують стан і результати діяльності господарчого суб'єкта.

Розрахуємо рівень суттєвості на основі даних таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Вихідні дані для визначення рівня суттєвості

| Найменування базового індикатора | Величина баз показників (тис. грн.) | Частка (%) | Значення для знаходження рівня суттєвості |
|----------------------------------|-------------------------------------|------------|-------------------------------------------|
| Виручка від продажів             | 65636                               | 3          | 1969                                      |
| Валюта балансу                   | 37047                               | 5          | 1852                                      |
| Загальні витрати організації     | 68948                               | 3          | 2068                                      |
| Справедливості                   | 13150                               | 4          | 526                                       |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Щоб знайти рівень матеріальності, необхідно обчислити середнє арифметичне за сумою значень для знаходження матеріальності:

$$(1969+1852+2068+526):4=1604$$

Оскільки один з показників істотно відрізняється від середнього арифметичного, обчислимо його відхилення:

$$(2068-1604):1604*100=29$$

Оскільки відхилення від середньої арифметичної становить 29% при базовому значенні 40%, цей показник не варто виключати з розрахунку середнього.

Округлимо значення до 1604 до 1700 і встановимо базу відхилення в 10%.

Потім обчислимо, чи допустимо округлення значення:

$$(1700-1604):1604*100=6\%$$

Тому ми можемо округлити середнє значення і прийняти за рівень матеріальності 1700.

Таким чином, 1700 тисяч грн - це максимальне значення помилки у фінансовій звітності, відштовхуючись від якої кваліфікований користувач цієї звітності з великою часткою ймовірності не зможе зробити правильні висновки і на її основі прийняти правильні управлінські рішення.

При проведенні аудиту кредиторської заборгованості аудиторю необхідно оцінити якість первинної інформації, одержуваної системою бухгалтерського обліку. Це пов'язано з тим, що практично всі документи в даному розділі надходять на підприємство ззовні, збільшуючи внутрішні і контрольні ризики при проведенні аудиту даного розділу.

В таких умовах аналіз організації первинного обліку дозволяє аудиторю більш ефективно провести основні аудиторські процедури за цим напрямом і обґрунтовано визначити обсяг вибірки та методи відбору елементів аудиторської сукупності. Крім того, результати організації первинного бухгалтерського обліку допомагають оцінити якість первинної бухгалтерської документації, яка буде використовуватись аудитором як

аудиторські докази. Для оцінки організації первинного обліку аудитор готує робочий документ, представлений в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Оцінка стану системи первинного обліку у системі водопостачання та водовідведення

| Питання                                                                                                                                                             | Так | Ні |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|
| 1. Чи завжди первинний документ складається в організації в момент здійснення господарської операції або відразу після її завершення?                               | +   |    |
| 2. Чи завжди в організації використовуються уніфіковані форми документів?                                                                                           | +   |    |
| 3. Чи є в організації діючий графік документообігу?                                                                                                                 | +   |    |
| 4. Чи існує практика підписання договорів та інших юридичних документів головним бухгалтером?                                                                       | +   |    |
| 5. Чи є запис про відповідальність за недотримання правил діловодства в посадових інструкціях працівників, зайнятих складанням первинних бухгалтерських документів? |     | +  |
| 6. Чи своєчасно підписує бухгалтер або інша матеріальна особа первинні документи?                                                                                   | +   |    |
| 7. Чи складено акти про виділення документів на знищення для документів із вичерпним строком зберігання або не підлягають зберігання?                               |     | +  |
| 8. Чи є в організації архівна служба або особа, відповідальна за ведення архіву?                                                                                    | +   |    |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

За результатами цієї процедури аудитор встановив, що загальний рівень дотримання правил оформлення документів за даною сферою є достатньо якісним, а виявлені порушення будуть відображені в акті їх перевірки.

Наступною процедурою аудиту розрахунків з постачальниками водоканалу є перевірка наявності і правильності договорів на поставку продукції і послуг на відповідність.

Для цього з перевіреного набору договорів з постачальниками вибіркоким методом вибирається кілька договорів, а потім аудитор проводить економіко-правову експертизу цих договорів. У цій процедурі також може брати участь юрист-експерт.

У цих договорах визначаються сторони договору, суб'єкти договору,

описується порядок постачання електричної енергії, газу, розрахунки за надані послуги, відповідальність сторін, форс-мажорні обставини, умови договору, інші умови та реквізити сторін. Ці договори завіряються підписами генеральних директорів і підкріплюються печатками підприємств.

Перевірка достовірності (повноти і точності) фактів капіталізації товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг. Аудитор вибірково перевіряє прибуткові документи (наприклад, товарно-транспортні накладні), виписуючи найменування постачальників товарно-матеріальних цінностей. Потім він повинен перевірити наявність рахунків-фактур від постачальників за кожною конкретною операцією. Також, якщо підприємство веде реєстр отриманих рахунків, то аудитору доцільно його використовувати. Отримані дані аудитор фіксує в робочому документі, представленим у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Наявність підтверджувальних документів для придбання ТМЦ

| Дата       | Прибутковий документ                                      | Назви постачальників | Рахунок-фактура<br>№, дата,<br>сума<br>(UAH) | Договір, №,<br>дата, строк          |
|------------|-----------------------------------------------------------|----------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------|
| 23.12.2023 | 1)<br>Пакувальний<br>лист<br>2) Акт<br>виконаних<br>робіт | ЗАТ «Укрметалоснаб»  | №11432<br>23.12.23.<br>51907,50              | №57<br>з 1.01.2023 по<br>31.12.2023 |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

На підставі даних таблиці аудитор може оцінити стан бухгалтерського обліку надходження товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг, а також якість укладених договорів, перевіривши, чи відповідають вони встановленим нормам і вимогам законодавства.

Аудит платіжних розрахунків проводиться у вигляді порівняння сум, зазначених у банківських виписках, з даними рахунків-фактур, рахунків-фактур, книг закупівель та журналів рахунків-фактур. Основна мета –

досягти впевненості в тому, що компанія має всю первинну документацію на всі продані активи за перевірений період.

Відбір проб на даній ділянці доцільно проводити в такий спосіб: операції з приймання продукції - репрезентативний відбір проб здійснюється за допомогою випадкової або систематичної вибірки.

Перевірка оперативності оформлення фактів надходження сировини та надання послуг передбачає, що аудитор повинен встановити причини розбіжностей (якщо вони є) між датами господарських операцій та термінами їх реєстрації в бухгалтерському обліку, а також з'ясувати, чи мають ці розбіжності разовий чи систематичний характер. Під час бесіди з головним бухгалтером (або його заступником) аудитор має з'ясувати, як і в які терміни обробляються документи, що надійшли на підприємство, які основні канали отримання документів, і чи здійснюється їх централізована реєстрація. Також важливо ознайомитися з переліком постійних та разових контрагентів підприємства та звернути увагу на документи, що надаються останніми.

Перевірка організації зберігання документів і доступу до них має на меті встановлення наявності або відсутності графіка документообігу для операцій з постачальниками. Аудитор повинен з'ясувати, чи складено такий графік для всіх первинних документів, а також оцінити, наскільки ефективно організовано зберігання документів і контроль за доступом до них. Це включає перевірку, чи є чіткі правила доступу до документів для відповідних осіб і чи дотримуються ці правила на практиці.

При необхідності аудитор може особисто стежити за рухом того чи іншого документа, а також за виконанням термінів його створення і обробки. Якщо документація не має графіків документообігу або ці графіки фактично не працюють, аудитор повинен приділити особливу увагу наступній процедурі – перевірці ефективності внутрішнього контролю за обігом документів. Це може включати аналіз причин відсутності або неналежного виконання графіків документообігу, оцінку їх впливу на якість бухгалтерського обліку та виявлення можливих ризиків у процесі

документообігу.

Відбір документів, що підлягають перевірці за цією процедурою, має здійснюватися з урахуванням результатів попередніх процедур. Особливу увагу слід приділити документам, для яких не складено графіки документообігу, а також операціям, для яких відсутні первинні документи або відсутні певні реквізити. Це дозволить виявити потенційні слабкі місця в обліковій системі та забезпечити більш глибоке розуміння можливих ризиків щодо достовірності та повноти обліку.

Перевірка організації зберігання документів та організації доступу до первинних документів проводиться з метою встановлення дотримання правил зберігання документів як у процесі поточної діяльності, так і в архіві підприємства. Якщо на підприємстві відсутній чітко встановлений порядок зберігання документів як під час їх оформлення, так і після виконання та зберігання в архіві, існує високий ризик несанкціонованого доступу до документації. Це може призвести не лише до втрати документів, але й до різноманітних зловживань з первинною бухгалтерською документацією, таких як доповнення, виправлення в документах, їх знищення або підробка.

Аудит податку на додану вартість – це перевірка правильності формування бази оподаткування ПДВ, застосування пільг, стану розрахунків з бюджетом, а також методів ведення бухгалтерського обліку та податкової звітності. Метою аудиту ПДВ є встановлення відповідності порядку розрахунку ПДВ вимогам податкового законодавства та забезпечення правильності нарахування, обчислення і сплати цього податку.

При проведенні аудиту з ПДВ аудитор повинен скласти «Програму аудиту розрахунків з ПДВ», яка представлена в таблиці 3.7.

Згідно з Правилom (стандартом) аудиту «Податковий аудит та інші супутні послуги з податкових питань», аудит податкових відрахувань можна розділити на два етапи:

Етап 1 – попередня оцінка існуючих системи розрахунку ПДВ в організації

Етап 2 – перевірка правильності обліку ПДВ придбаних цінностей, робіт, послуг та законності податкових відрахувань.

Таблиця 3.7 – Програма аудиту для нарахування ПДВ

| Перелік аудиторських процедур                                  | Виконавець                     | Робочі документи аудитора                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) Встановлення граничних строків сплати податку               | Аркатов А.П.                   | Первинна бухгалтерська документація, регістри бухгалтерського обліку, книги закупівель, регістри рахунків-фактур, платіжні доручення, аудиторські розрахунки |
| 2) Перевірка можливості застосування податкових пільг          | Шевченко М.А.                  |                                                                                                                                                              |
| 3) Перевірка правильності формування податкової бази           | Шевченко М.А.                  |                                                                                                                                                              |
| 4) Перевірка правомірності застосування податкових відрахувань | Аркатов А.П.                   |                                                                                                                                                              |
| 5) Перевірка правильності та своєчасності сплати податку       | Аркатов А.П.                   |                                                                                                                                                              |
| 6) Узагальнення та оформлення результатів                      | Шевченко М.А.,<br>Аркатов А.П. | Звіт аудитора                                                                                                                                                |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Попередня оцінка починається із загального аналізу елементів податкової системи та виявлення факторів, що впливають на результати роботи податку. Аудитор проводить оцінку на основі вивчення чинних норм законодавства, фінансових та бухгалтерських даних, а також аналізу впливу зовнішніх факторів, які можуть мати значення для правильності обчислення податку. Для цього аудитор розробляє робочий документ, який містить всі необхідні дані та інформацію для подальшого аналізу, і цей документ може бути представлений у вигляді таблиці 3.8.

За результатами цієї процедури аудитор встановив, що загальний рівень дотримання правил системи обчислення ПДВ є достатньо якісним, і відповідає встановленим нормам законодавства.

Далі аудитору необхідно перевірити облік сум податку на додану вартість на придбані цінності, роботи, послуги. Аудитор перевіряє наявність реєстру отриманих рахунків-фактур, книги закупівель, а також подання оплачених і неоплачених рахунків-фактур.

Таблиця 3.8 – Оцінка організації системи розрахунку ПДВ

| Питання                                                                                                                                                                                                                                                                          | Так | Ні |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|
| 1) чи визначений порядок обчислення ПДВ в обліковій політиці для цілей оподаткування                                                                                                                                                                                             | +   |    |
| 2) чи організована робота з нарахування ПДВ (чи призначені відповідальні особи, чи розподілені між ними обов'язки, чи є посадові інструкції)                                                                                                                                     | +   |    |
| 3) чи визначено порядок складання, обігу та зберігання документів податкового обліку та податкової звітності                                                                                                                                                                     | +   |    |
| 4) чи ведеться аналітичний облік товарів, що підлягають оподаткуванню ПДВ за різними ставками, чи є в організації перелік товарів, що оподатковуються за зниженими ставками                                                                                                      | +   |    |
| 5) чи здійснюються звільнені від оподаткування операції                                                                                                                                                                                                                          |     | +  |
| 6) чи звіряються елементи податкових декларацій з даними синтетичного обліку та податкових реєстрів (книга покупок та реєстр отриманих накладних) посадовими особами (головним бухгалтером або заступником головного бухгалтера, начальником відділу) на кінець звітного періоду | +   |    |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

При перевірці та підтвердженні правильності обчислення та сплати ПДВ до бюджету правильність розрахунку податку на додану вартість перевіряється за такими пунктами: правильність, своєчасність, повнота формування податкової бази, дотримання основних принципів у її визначенні; правильність податкових відрахувань (купівельна книжка); обґрунтованість виправлень до податкової звітності та податкових реєстрів; Термін дії первинних документів для заповнення податкової; включення первинних документів у відповідні податкові періоди. Для того, щоб перевірити правильність визначення суми ПДВ та застосовної ставки податку, аудитор повинен перерахувати цю суму. Для цього аудитор готує робочий документ, представлений у таблиці 3.9.

Перевірка показала, що розрахована сума ПДВ відповідає перерахованій сумі ПДВ, сплаченій постачальником.

Книга закупівель перевіряється аудитором за внесеними в неї накладними. Оцінюються всі підстави для податкового вирахування: правильність оформлення податкових накладних відповідно до Постанови, факт надходження товарно-матеріальних цінностей або послуг (наявність

рахунків-фактур, актів виконаних робіт, послуг) і включення витрат в витрати, прийняті для розрахунку податку на прибуток.

Таблиця 3.9 – Перерахунок сум ПДВ, відображених у книзі закупівель КП «Міськводоканал»

| №  | Дата та номер рахунка-фактури продавця | Вартість покупок без ПДВ (грн) | Сума ПДВ (грн.) | Ставка ПДВ | Сума перерахунку ПДВ (грн)          | Відхилення (+, -) |
|----|----------------------------------------|--------------------------------|-----------------|------------|-------------------------------------|-------------------|
| 1  | 1438 від 23.12.20                      | 14750,00                       | 2655,00         | 18%        | $14750,00 \cdot 18\% = 2655,00$     | -                 |
| 2  | 00000248 від 13.12.20                  | 65000,00                       | 11700,00        | 18%        | $65000,00 \cdot 18\% = 11700,00$    | -                 |
| 3  | 11432 від 23.12.20                     | 43989,41                       | 7981,09         | 18%        | $43989,41 \cdot 18\% = 7981,09$     | -                 |
| 4  | 12.4260199.01 від 31.12.20             | 1286803,56                     | 231624,63       | 18%        | $1286803,56 \cdot 18\% = 231624,63$ | -                 |
| 5  | 518 від 21.12.20                       | 2005,08                        | 360,92          | 18%        | $2005,08 \cdot 18\% = 360,92$       | -                 |
| 6  | 34602 від 15.12.20                     | 1941,98                        | 194,20          | 10%        | $1941,98 \cdot 10\% = 194,20$       | -                 |
| 7  | 36376 від 30.12.20                     | 2378,38                        | 237,84          | 10%        | $2378,38 \cdot 10\% = 237,84$       | -                 |
| 8  | 1571 від 09.12.20                      | 4449,15                        | 800,85          | 18%        | $4449,15 \cdot 18\% = 800,85$       | -                 |
| 9  | 1215 від 02.12.20                      | 30810,00                       | 5545,80         | 18%        | $30810,00 \cdot 18\% = 5545,80$     | -                 |
| 10 | 1290 від 23.12.20                      | 6930,00                        | 1247,40         | 18%        | $6930,00 \cdot 18\% = 1247,40$      | -                 |
| 11 | 179 від 28.12.20                       | 3242,00                        | 583,56          | 18%        | $3242,00 \cdot 18\% = 583,56$       | -                 |
| 12 | 687 від 31.12.20                       | 244108,48                      | 43939,52        | 18%        | $244108,48 \cdot 18\% = 43939,52$   | -                 |
| 13 | 13642 від 24.12.20                     | 23960,00                       | 4312,80         | 18%        | $23960,00 \cdot 18\% = 4312,80$     | -                 |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

При проведенні аудиту даних синтетичного і аналітичного обліку аудитор перевіряє правильність кореспонденції рахунків, облікових регістрів, первинної документації, на підставі якої були зроблені записи, на відповідність плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції по його застосуванню. Відповідно до цієї процедури аудиту розрахунків з клієнтами

аудитору доцільно використовувати такі прийоми: перевірка дотримання правил обліку господарських операцій, сканування, перевірка документів, логічний аналіз тощо.

Кредитове сальдо вказує на суму заборгованості підприємства перед постачальниками і підрядниками. У деяких випадках може бути списано і сальдо на рахунку 60, що означає, що сума товару була сплачена постачальнику, але на кінець місяця ці товари не були отримані і значаться як товари в дорозі.

Таблиця 3.10 – Оцінка кореспонденції рахунків-фактур

| За інформацією організації |        | Сума, грн, копійок | Господарська операція                                                                                                                                   | На думку аудитора |        |            | Аудиторський знак |
|----------------------------|--------|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------|------------|-------------------|
| Дт                         | Кт     |                    |                                                                                                                                                         | Дт                | Кт     | Сума       |                   |
| 08                         | 60     | 178990,00          | Прийнято рахунки постачальників за виконані роботи (надані послуги) на капітальне будівництво                                                           | 08                | 60     | 178990,00  |                   |
| 10                         | 60     | 970500,46          | Капіталізовані матеріали, отримані від постачальників                                                                                                   | 10                | 60     | 970500,46  |                   |
| 19                         | 60     | 350650,87          | Відображається сума ПДВ на придбані матеріальні активи                                                                                                  | 19                | 60     | 350650,87  |                   |
| 20                         | 60     | 1749721,29         | Приймалися рахунки постачальників за виконані ними роботи (надані послуги) для цехів основного і допоміжного виробництва і загальногосподарських потреб | 20                | 60     | 1749721,29 |                   |
| 23                         | 60     | 40864,77           |                                                                                                                                                         | 23                | 60     | 40864,77   |                   |
| 26                         | 60     | 263044,42          |                                                                                                                                                         | 26                | 60     | 263044,42  |                   |
| 60                         | 50, 51 | 3872767,60         | Рахунок постачальника оплачено                                                                                                                          | 60                | 50, 51 | 3872767,60 |                   |
| 60                         | 62     | 139780,95          | Відображається товарно-біржова операція (зменшено заборгованість перед постачальниками)                                                                 | 60                | 62     | 139780,95  |                   |

Продовження таблиці 3.10

|    |    |           |                                                                                                     |    |    |           |  |
|----|----|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|----|-----------|--|
| 60 | 68 | 3880,00   | ПДВ утримується з вартості послуг                                                                   | 60 | 68 | 3880,00   |  |
| 60 | 71 | 527964,06 | Відображено оплату за матеріальні цінності, придбані для представницьких потреб                     | 60 | 71 | 527964,06 |  |
| 91 | 60 | 3750,00   | від'ємна курсова різниця; витрати продавця на демонтаж об'єктів та інші, пов'язані з продажем майна | 91 | 60 | 3750,00   |  |
| 97 | 60 | 732452,08 | Відображаються витрати, пов'язані з майбутніми періодами                                            | 97 | 60 | 732452,08 |  |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Аудитор, перевібивши всі господарські операції на рахунках розрахункового обліку, прийде до висновку, що кореспонденція рахунків при розрахунках з постачальниками не порушується і відповідає всім нормативним документам.

Відомості, що містяться в первинних документах, прийнятих до бухгалтерського обліку в системі водопостачання та водовідведення, реєструються, систематизуються і накопичуються для подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності в таблицях спеціальної форми, які називаються регістрами бухгалтерського обліку або регістрами бухгалтерського обліку.

При перевірці правильності відображення операцій у регістрах бухгалтерського обліку з капіталізації товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг перевірялися: пробний баланс, аналіз рахунків, картки рахунків, журнал замовлень на рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», аналіз рахунку 08 «Інвестиції в необоротні активи». Всі ці реєстри взаємопов'язані, а тому в них перевіряли повноту і своєчасність обліку придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг. Для встановлення відповідності даних аналітичного обліку синтетичним

обліковим даним аудитор готує робочий документ, представлений у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Оцінка відповідності даних аналітичного обліку синтетичним обліковим даним у системі водопостачання та водовідведення

| № |                       | Документ                | Сума, що відображається в документі (грн) | Фактична сума (грн) | Відхилення (+, -)               |
|---|-----------------------|-------------------------|-------------------------------------------|---------------------|---------------------------------|
| 1 | Первинна документація | Пакувальний лист        | 51907,50                                  | 51907,50            | Відхилень від норми не виявлено |
|   |                       | Рахунок                 | 51907,50                                  | 51907,50            | Відхилень від норми не виявлено |
| 2 | Рахунок 60 Регістри   | Картка рахунку          | 51907,50                                  | 51907,50            | Відхилень від норми не виявлено |
|   |                       | Аналіз рахунків-фактур  | 110531,03                                 | 110531,03           | Відхилень від норми не виявлено |
|   |                       | Порядок ведення журналу | 110531,03                                 | 110531,03           | Відхилень від норми не виявлено |
|   |                       | Пробний баланс          | 110531,03                                 | 110531,03           | Відхилень від норми не виявлено |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

Всі суми, відображені в первинних документах системи водопостачання та водовідведення, відповідають суммам, зазначеним в облікових регістрах на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Аудитор перевіряє відповідність даних бухгалтерського обліку та звітності. В ході ревізії було узгоджено тотожність показників синтетичного обліку та балансу. Отримані в ході аудиту дані аудитор фіксує в робочому документі, представленому в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Оцінка відповідності даних синтетичного обліку звітним даним у системі водопостачання та водовідведення

| № | Регістри на рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" (тис. грн.) | Бухгалтерський баланс (тис. грн.) | Додаток до бухгалтерського обліку (тис. грн.) | Фактична сума (тис. грн.) | Відхилення (+, -)               |
|---|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------|---------------------------------|
| 1 | 581                                                                              | 581                               | 581                                           | 581                       | Відхилень від норми не виявлено |

*\*Джерело: складено автором на основі власних висновків*

При перевірці даних синтетичного обліку та бухгалтерського балансу порушень не виявлено, тому дані балансу за звітний рік є достовірними.

При складанні фінансової звітності дотримується принцип суттєвості, що дозволяє позбутися надмірно деталізованих незначних даних і акцентувати увагу користувачів на найважливіших показниках, що характеризують стан і результати діяльності господарського суб'єкта.

Суттєвою вважається сума, відношення якої до загальної суми відповідних даних становить не менше п'яти відсотків.

Під рівнем суттєвості розуміють граничне значення помилки у фінансовій звітності, відштовхуючись від якої кваліфікований користувач цієї звітності, швидше за все, не зможе зробити правильні висновки і на їх основі прийняти правильні економічні рішення. Як правило, при її визначенні враховують два фактори: абсолютну і відносну величину похибки. Відносна величина визначається у відсотках від відповідного прийнятого базового значення. Абсолютна величина – це суб'єктивна думка аудитора про те, що помилка в конкретній сумі може вважатися істотною через значимість суми, незалежно від інших обставин.

Суттєвість – одне з найважливіших понять у аудиті. Виходячи з цього принципу, аудитор не орієнтується на абсолютну точність фінансової

звітності, а на її достовірність у всіх суттєвих аспектах. Це означає, що аудитор визначає, чи можуть виявлені помилки або неточності вплинути на прийняття рішень користувачами звітності, і, відповідно, перевіряє лише ті питання, які мають суттєве значення для загальної достовірності фінансових результатів.

Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або спотворення може вплинути на економічне рішення користувача на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від обсягу інформації, про яку йде мова, за конкретних обставин її пропуску або спотворення.

Правило (стандарт) аудиту № 4 «Суттєвість аудиту» визначає дії аудитора щодо оцінки рівня суттєвості та аудиторських ризиків, що виникають у ході аудиту господарчого суб'єкта.

Аудитор визначив рівень суттєвості бухгалтерської (фінансової) звітності – 1700 тис. грн., Ця сума є максимальним значенням помилки у фінансовій звітності, відштовхуючись від якої кваліфікований користувач цієї звітності з великою часткою ймовірності не зможе зробити правильні висновки і на їх основі прийняти правильні управлінські рішення.

Визначимо значення рівня суттєвості для аудиту розрахунків з постачальниками. При цьому система базисних показників складатиметься з показників балансової вартості за рядком 621 «Постачальники та підрядники» на початок та кінець звітного періоду: 293 тис. грн.

Далі аудитор знаходить середнє арифметичне основних показників:

$$(293000+581000)/2 = 437000$$

Далі розрахуємо рівень суттєвості, нормативне значення якого становить 5% від середнього базового показника:

$$(437000 * 5)/100 = 21850 \text{ грн}$$

Таким чином, аудитор при ревізії розрахунків з постачальниками повинен приділити особливу увагу перевірці тих операцій, за якими була проведена сума понад 21 850 грн.

Оскільки в ході ревізії не виявлено помилок і спотворень фінансової

звітності, а якісні відхилення порядку ведення фінансово-господарських операцій від вимог законодавства не є суттєвими, аудиторська організація робить висновок про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності.

Фінансовий стан організації визначається її здатністю фінансувати свою діяльність за рахунок власних, позикових і позикових коштів, їх вмілим розміщенням і ефективним використанням.

Розрахуємо основні показники системи водопостачання та водовідведення, які характеризують фінансовий стан підприємства, що дозволяє оцінити безперервність його діяльності.

Ліквідність – це здатність організації швидко погасити свою заборгованість. Вона визначається відношенням заборгованості до ліквідності.

Аналіз ліквідності балансу полягає в зіставленні коштів на активі, згрупованих за ступенем ліквідності, з зобов'язаннями за пасивом.

За ступенем ліквідності баланс поділяється на 4 групи:

1. Абсолютно ліквідні активи.

$A1 = \text{Грошові кошти} + \text{поточні зобов'язання.}$

$A1 = 1188 + 24296 = 25484 \text{ тис.}$

2. Активи, що швидко реалізуються.

$A2 = \text{дебіторська заборгованість зі строком погашення до 12 місяців}$

$A2 = 5037 \text{ тис.}$

3. Активи, що повільно продаються.

$A3 = \text{запаси} + \text{ПДВ} + \text{дебіторська заборгованість, очікувана через 12 місяців після звітної дати} + \text{інші оборотні активи.}$

$A3 = 2343 \text{ тис.}$

4. Активи, які важко продати.

$A4 = \text{необоротні активи.}$

$A4 = 28479 \text{ тис.}$

1. Найбільш термінові зобов'язання, які необхідно погасити в поточний термін.

П1 = Кредиторська заборгованість, найбільш термінові зобов'язання.

П1 = 5337 тис.

2. Середньострокові зобов'язання з терміном погашення до 1 року.

П2 = короткострокові запозичення, а також заборгованість по доходах перед учасниками.

П2 = 24296 тис.

3. Довгострокові зобов'язання.

П3 = довгострокові кредити і позики банку, доходи майбутніх періодів, резерви майбутніх витрат і платежів.

4. Власний капітал знаходиться в розпорядженні організації в будь-який час.

П4 = 387 тис.

Для визначення ліквідності балансу порівнюють підсумки активу і пасиву балансу.

Залишок вважається абсолютно ліквідним, якщо виконуються такі умови:

$$A1 \geq P1, (25484 \geq 5337)$$

$$A2 \geq P2, (5037 \leq 24296)$$

$$A3 \geq P3, (2343 \geq 0)$$

$$A4 \leq P4, (28479 \geq 387)$$

Таким чином, з отриманого коефіцієнта видно, що баланс даної організації не є абсолютно ліквідним, тому що умови абсолютної ліквідності не виконуються.

Також для оцінки ліквідності балансу розрахуємо такі коефіцієнти:

– абсолютна ліквідність;

– строк ліквідності;

– поточна ліквідність.

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності} = 1188/24296 = 0,05$$

Чим вище значення цього показника, тим більше гарантія погашення короткострокових зобов'язань. Значення абсолютного коефіцієнта ліквідності

не допускається.

Фінансовий стан організації визначається також показниками платоспроможності. Фінансова стійкість багато в чому залежить від співвідношення власного капіталу до позикового капіталу і співвідношення основного до оборотного капіталу. Проаналізувати фінансову стійкість аудиторській організації можна за допомогою наступних коефіцієнтів:

1. Коефіцієнт концентрації власного капіталу (коефіцієнт автономії та власності)

$$\text{Коефіцієнт} = 12751/37047 = 0,34$$

Отже, 34% активів організації формуються за рахунок власного капіталу.

2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу.

$$\text{Коефіцієнт} = 24296/37047 = 0,66$$

Отже, 66% активів підприємства формуються за рахунок позикового капіталу.

Порівнюючи ці два коефіцієнти, можна зробити висновок, що коефіцієнт концентрації позикового капіталу в 1,94 рази перевищує коефіцієнт концентрації власного капіталу, що не дуже сприятливо позначається на фінансовій незалежності, але дозволяє, в свою чергу, збільшити оборотні кошти організації і тим самим продати покупцю більше продукції.

Проаналізувавши фінансову стійкість КП «Місьководоканал», можна зробити висновок, що організація знаходиться в складному фінансово стабільному і платоспроможному стані.

Аудитори повинні підтримувати послідовність у формі та змісті аудиторського звіту, щоб користувачеві було легше його зрозуміти. Складемо аудиторський висновок для системи водопостачання та водовідведення. Аудиторський висновок про проведення аудиту операцій з кредиторською заборгованістю.

За результатами аудиту аудитор може розробити рекомендації щодо

усунення помилок в обліку та вдосконалення системи обліку розрахунків з постачальниками. Оскільки істотних порушень в обліку розрахунків з постачальниками виявлено не було, аудиторська організація рекомендується виправити незначні недоліки, пов'язані з правильністю заповнення первинної документації.

Таким чином, аудит дозволяє не тільки виявити недоліки в обліку, а й отримати практичні рекомендації щодо усунення цих зауважень і запобігання їх виникненню в майбутньому.

## ВИСНОВКИ

Підприємства водопостачання та водовідведення виступають ключовими суб'єктами господарювання, що відіграють важливу роль у забезпеченні життєво важливих послуг для населення та підприємств. Їхня діяльність спрямована на забезпечення належних стандартів водопостачання та водовідведення, що має величезне значення для здоров'я та комфорту громадян. Ці підприємства включають в себе різноманітні компоненти, такі як водопровідні та каналізаційні системи, насосні станції, резервуари та інфраструктурні споруди. Вони оперативно реагують на технічні та екологічні виклики, спрямовані на підтримання якості водопостачання та управління стічними водами.

У кваліфікаційній роботі досліджено та розглянуто ключову роль підприємств водопостачання та водовідведення як суттєвих суб'єктів господарювання.

1. Наголошено на важливості їхньої діяльності у забезпеченні життєво важливих послуг для населення та підприємств, таких як водопостачання та водовідведення. Зокрема, робота зосереджувалася на важливості забезпечення належних стандартів водопостачання та водовідведення, що має величезне значення для здоров'я та комфорту громадян.

2. Детально проаналізовано різноманітні компоненти цих підприємств, такі як водопровідні та каналізаційні системи, насосні станції, резервуари та інфраструктурні споруди.

3. Зазначено, що їхня ефективна діяльність вимагає оперативної реакції на технічні та екологічні виклики для забезпечення якості водопостачання та управління стічними водами.

4. Розглянуто важливість внутрішнього аудиту у процесі управління підприємствами водопостачання та водовідведення.

5. Підкреслено, що розвиток сучасного внутрішнього аудиту є важливим етапом удосконалення управління та забезпечення його

ефективності. Пропонувалися практичні кроки щодо підготовки до внутрішнього аудиту, такі як розробка плану та визначення пріоритетних напрямів аудиту.

6. Описано практичні аспекти обліку витрат на підприємствах водопостачання та водовідведення, а також проведено аналіз етапів планування аудиту.

7. Зазначено, що розробка генерального плану і програми аудиту базується на попередніх даних про господарського суб'єкта, а також на результатах проведених аналітичних процедур.

8. Висвітлено важливість встановлення ефективного зв'язку між підприємствами водопостачання та водовідведення, владними структурами, регуляторами та споживачами. Ця взаємодія визначає успішне функціонування систем та дозволяє вирішувати екологічні проблеми належним чином.

9. Розглянуто необхідність розвитку інновацій та використання новітніх технологій для підвищення ефективності та сталості діяльності підприємств водопостачання та водовідведення. Залучення інновацій дозволяє вдосконалювати якість надання послуг та зменшувати негативний вплив на навколишнє середовище.

Таким чином, недоліки у системі водопостачання та водовідведення можуть мати серйозні наслідки, включаючи забруднення води, аварійні ситуації та нестабільність у роботі систем. Вирішення цих проблем потребує комплексного аналізу та впровадження заходів щодо поліпшення інфраструктури, технічного обладнання та управління ресурсами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Афанас'єва І.І., Розмислов О.М. Сучасні тенденції трансформації управлінського обліку. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. 2020. №48. С. 77–86. URL: <https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/18> (дата звернення: 20.09.2024)
2. Булат Г.В., Гуменюк А.Ф. Аналіз дебіторської заборгованості та напрями удосконалення управління нею. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2020. №1. С. 222–226.
3. Візіренко С.В., Іваніцький К.В. Організація обліку розрахунків з контрагентами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 23. С. 58–63. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=7235&i=8> (дата звернення: 17.09.2024)
4. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу*. 2016. № 1 С. 6–13.
5. Єлісеєва О., Белозерцев В. Управління дебіторською заборгованістю на фактори впливу на її якість. *European Journal of Management Issues*. № 29. 2021. С. 3–11.
6. Коновалова К.Т., Макарова А.С. Удосконалення обліку кредиторської заборгованості та методи управління нею. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 34. С. 181–184.
7. Концептуальна основа фінансової звітності: затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 р. №929. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009) (дата звернення 25.10.2024)
8. Макаренко А.П. Удосконалення аудиту короткострокової дебіторської заборгованості. *Агросвіт*. 2018. № 2. С. 45–51.

9. Меліхова Т.О. Методичні засади проведення внутрішнього контролю розрахунків для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 9. С. 17–24.
10. Меліхова Т.О. Гавриленко Ф.О. Удосконалення документування обліку розрахунків з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 24–32.
11. Міжнародні стандарти аудиту. URL: [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=3482](https://www.apob.org.ua/?page_id=3482) (дата звернення 29.10.2024)
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 10.08.2024)
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 13.11.2024)
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 20.09.2024)
15. Огійчук М. Чисті активи як фінансове джерело стабільного функціонування підприємств різних організаційно-правових форм господарювання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 1. С. 2–10.
16. Олійник С.О. Особливості організації аудиту дебіторської заборгованості на підприємстві. *Науковий огляд*. 2018. № 6. С. 6–13.
17. Олійник С.О. Шляхи удосконалення обліку дебіторської заборгованості. *Науковий огляд*. 2018. № 5. URL: <http://oaji.net/articles/2017/797-1532519637.pdf> (дата звернення: 18.11.2024)

18. Пилипенко К.А. Управління розрахунковими операціями в системі обліку підприємства: вітчизняний та міжнародний досвід. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2020. № 1. С. 134–139.
19. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 10.03.2024)
20. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.09.2024)
21. Поліщук О.М., Бобко В.В., Мельник В.В. Обліково-аналітичне забезпечення розрахунків з дебіторами. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2020. Вип. 50. С. 275–279.
22. Попович О.В., Філімонова С.В. Організація обліку розрахунків з покупцями та замовниками. *Молодий вчений*. 2023. № 9. С. 26–30. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/5925/5796> (дата звернення: 15.11.2024)
23. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.03.2024)
24. Самбурська Н.І. Особливості обліку ремонтів на підприємствах водопостачання та удосконалення його документального оформлення. *Науковий Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 35. С. 140–144.
25. Сидоренко О., Клименко Т., Гливенко В. Окремі аспекти обліку дебіторської заборгованості та резерву сумнівних боргів. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. № 3. 2022. С. 201–212. URL: <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276682/271553> (дата звернення: 15.06.2024)

26. Степаненко О.І. Дебіторська заборгованість в системі бухгалтерського обліку: класифікація, оцінка, порядок визнання. Київ. 2021. С. 134–139.
27. Усенко А.А., Ткаль Я.С. Теоретико-практичні основи обліку і аудиту послуг з водопостачання та водовідведення на комунальних підприємствах. *Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації»* (м. Суми, 19 листопада 2024 р.). 2024. С. 124–126.
28. Усенко А.А., Ткаль Я.С. Облік і аудит послуг з водопостачання та водовідведення. *Матеріали XII Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем»* (м. Кропивницький, 5 грудня 2024 р.). 2024. С. 197–199.
29. Фатенок-Ткачук А.О. Особливості калькулювання собівартості послуг водопостачання та водовідведення на комунальних підприємствах. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. Вип. 5. С. 450–454.
30. Федулова С.О. Оцінка інвестиційної привабливості водопровідно-каналізаційного господарства як базової галузі національного господарства. *Наука, технології, інновації*: 2017. № 1. С. 55–62.
31. Яструбський М., Левкович І. Проблеми обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами. *Економіка та суспільство*. Вип. 38. 2022. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1302/1256> (дата звернення: 20.09.2024)
32. Haiduchok T., Sysoieva I., Vasylishyn S., Lysiuk A., Kundrya-Vysotska O. and Kostyrko A. Accounting and Control of Settlements with Counterparties under the Conditions of Quarantine Measures. *International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology (IJARET)*. 11 (5). 2020. P. 141–152. URL: <https://ssrn.com/abstract=3628094> (дата звернення: 10.03.2024)

33. Kwilinski A. Environmental Taxes as a Condition of Business Responsibility in the Conditions of Sustainable Development. Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues, 22 (SI2). 2019. P. 1–6. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Environmental-taxes-as-a-condition-of-business-responsibility-in-the-conditions-of-sustainable-development-1544-0044-22-SI-2-354.pdf> (дата звернення: 07.09.2024)
34. Musarrat Ara and Dr. Harani B. Environmental Accounting and Reporting: A Case Study of Universities' Educational Curriculum. Journal of Management. 5 (4). 2018. P. 349–362. URL: [https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal\\_uploads/JOM/VOLUME\\_5\\_ISSUE\\_4/JOM\\_05\\_04\\_036.pdf](https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/JOM/VOLUME_5_ISSUE_4/JOM_05_04_036.pdf) (дата звернення: 21.11.2024)
35. Podolianchuk O. Accounting and taxation of calculations on current payments to employees. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph / edited by authors. 1st ed. Riga, Latvia: «Baltija Publishing». 2020. P. 220–246. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/25302.pdf> (дата звернення: 14.10.2024)
36. Saifudin Miftachus Sa'adah. The evaluation of business receivables using coso, receivable turnover (RTO), average collection period (ACP), and aging of account receivable (AAR) internal control approach models. Economics & Business solutions journal. No 1. 2019. P. 19–29. URL: [https://www.researchgate.net/publication/334782118\\_THE\\_EVALUATION\\_OF\\_BUSINESS\\_RECEIVABLES\\_USING\\_COSO\\_RECEIVABLE\\_TURNOVER\\_RTO\\_AVERAGE\\_COLLECTION\\_PERIOD\\_ACP\\_AND\\_AGING\\_OF\\_ACCOUNT\\_RECEIVABLE\\_AAR\\_INTERNAL\\_CONTROL\\_APPROACH\\_MODELS\\_Case\\_Study\\_at\\_PT\\_Voltech\\_Pr](https://www.researchgate.net/publication/334782118_THE_EVALUATION_OF_BUSINESS_RECEIVABLES_USING_COSO_RECEIVABLE_TURNOVER_RTO_AVERAGE_COLLECTION_PERIOD_ACP_AND_AGING_OF_ACCOUNT_RECEIVABLE_AAR_INTERNAL_CONTROL_APPROACH_MODELS_Case_Study_at_PT_Voltech_Pr) (дата звернення: 15.09.2024)

## ДОДАТКИ