**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД**

**«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

СИРОВАТЧЕНКО ЛЮБОВ ВІТАЛІЇВНА

**УДК: 657.446 (043.3)**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ВОДОГОСПОДАРСЬКИХ ОБ’ЄКТІВ**

Спеціальність 08.00.09 − бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України, м. Київ

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, професор

**Єфіменко Василь Іванович,**

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,

декан обліково-економічного факультету

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор

**Левицька Світлана Олексіївна,**

Національний університет водного

господарства та природокористування,

професор кафедри обліку та аудиту

кандидат економічних наук, доцент

**Грицишен Димитрій Олександрович,**

Житомирський державний

технологічний університет

доцент кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування

Захист відбудеться “11” лютого 2016 р. о 12.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49 г, ауд. 601.

Автореферат розісланий “8” січня 2016 р.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Учений секретар  спеціалізованої вченої ради,  кандидат економічних наук, доцент | C:\Documents and Settings\org_evv.ZTU\Мои документы\Downloads\поплюйко.jpg | А.М. Поплюйко |

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** Ринкові умови функціонування економіки країни нерозривно пов’язані з раціональним використанням природних багатств, серед яких одне з найважливіших місць займають водні ресурси, що, в свою чергу, необхідні для задоволення соціальних і виробничих потреб як населення, так і національного господарства в цілому. Управління водними ресурсами є одним з пріоритетів державної політики, відтак функціонування водогосподарських організацій – це одна з особливих сфер державного управління. Зазначене актуалізує розробку заходів з удосконалення системи управління водогосподарськими організаціями та її обліково-аналітичного забезпечення. Особливої уваги, зокрема, потребують організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

Актуальність теми дослідження підтверджується збільшенням бюджетного фінансування видатків на утримання водогосподарських організацій, які входять до складу Державного агентства водних ресурсів з 2011 р. по 2014 р., та значне зменшення в 2015 р., що обумовлює удосконалення управління водогосподарськими організаціями в період бюджетного дефіциту. Відповідно до Законів України про державний бюджет[[1]](#footnote-1) в 2011 р. видатки становили 1679,8 млн.грн., 2012 р. – 2068,6 млн. грн., що на 38,9 млн. грн. більше за попередній (23,14 %), 2013 р. – 2136,0 млн. грн., що на 67,5 млн. грн. більше, ніж у 2012 р. (3,16 %), 2014 р. – 2546,2 млн. грн., що на 410,2 млн. грн. більше, ніж у 2013 р. (19,20 %), 2015 р. – 1669,1 млн. грн., що на 877,1 млн. грн. менше, ніж у 2014 р. (34,45 %).

Теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів розглядалися вченими в частині обліково-аналітичного забезпечення управління бюджетними установами. Питання розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах стали об’єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених: П.Й. Атамас, В. Граса, Р.Т. Джоги, О.В. Дишкант, Т.В. [Канєва](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9A%D0%B0%D0%BD%D1%94%D0%B2%D0%B0%20%D0%A2.%D0%92.$), І.О. [Кондратюк](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%8E%D0%BA%20%D0%86.%D0%9E.$), С.С. [Котова](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9A%D0%BE%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%A1.%20%D0%A1.$), О.В. Кравченко, С.О. [Левицької](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9B%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%A1.%D0%9E.$), Л.Г. Ловінської, Т.Н. Писаренко, Н.М. [Позняковської](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9F%D0%BE%D0%B7%D0%BD%D1%8F%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%9D.%D0%9C.$), С.В. Свірко, А.І. [Фаріон](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%A4%D0%B0%D1%80%D1%96%D0%BE%D0%BD%20%D0%90.%20%D0%86.$), Р.Є. [Федів](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%A4%D0%B5%D0%B4%D1%96%D0%B2%20%D0%A0.%20%D0%84.$)а, Е.С. Хендріксена, С.О. [Шевченко](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%A8%D0%B5%D0%B2%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%A1.%D0%9E.$), О.Д. Шмігель. Особливості бухгалтерського обліку економіко-екологічних наслідків надзвичайних ситуацій висвітлені в працях Д.О. Грицишена, В.В. Євдокимова, С.В. Кучер та інших. Проблеми організації та методики економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів вирішувалися: В.Т. Александровим, Л.В. Бабенко, Т.В. Барановською, Т. М Боголіб, М.А. Болюх, Ю.Г. Горбатовською, Е.П. Даниловим, І.Ф. Лобачевим, І.В. Мішиним, О.В. Олійник, І.М. Погорєловим, І.Т. Ткаченко, Є.В. Ткаченко, О.В. Яришко.

Враховуючи напрацювання та проблематику досліджень вищезазначених вчених, слід відмітити, що ряд проблем потребують подальших ґрунтовних досліджень.

Потреба в подальшому обґрунтуванні теоретичних та практичних підходів бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення управління витратами на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, недостатній рівень використання сучасного інструментарію обліку та аналізу практичної реалізації функціонування водогосподарських організацій обумовлюють актуальність дисертації, вибір теми і цільове спрямування роботи.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” за темою № 394 “Розробка рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу в інтегрованій системі управління великими промисловими підприємствами” (номер державної реєстрації 0114U001257). У межах теми автором проведені дослідження, пов’язані з розробкою пропозицій з удосконалення організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

Для досягнення зазначеної мети в роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

– обґрунтувати понятійний апарат та уточнити місце витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів в системі об’єктів бухгалтерського обліку;

– визначити особливості функціонування водогосподарських організацій та охарактеризувати сучасний стан використання водних ресурсів;

– з’ясувати особливості бюджетного фінансування витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів;

– оцінити сучасний стан організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів;

– розробити організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків;

– удосконалити порядок облікового відображення витрат з експлуатації, капітального та поточного ремонту меліоративних систем, водосховищ та інших об'єктів міжгосподарського значення;

– адаптувати організаційно-методичні положення економічного аналізу діяльності бюджетних установ до галузевих особливостей функціонування водогосподарських організацій.

– розробити методичні положення економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів;

*Об’єктом дослідження* є витрати на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, які підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів на прикладі водогосподарських організацій Державного агентства водних ресурсів України.

**Методи дослідження.** В ході проведеного дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Використання методів теоретичного узагальнення, групування і узагальнення стали основою розробки теоретичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів. Методи аналізу і синтезу, статистичного спостереження, аналогії використано для обґрунтування особливостей сучасного стану водогосподарських об’єктів і витрат на їх утримання та поліпшення. Застосування методів індукції та дедукції, анкетування дозволило провести оцінку сучасного стану організації і методики бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів та визначити напрями їх удосконалення Запропонована методика економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів ґрунтується на використанні методів аналізу, синтезу та теоретичного узагальнення.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань економічної теорії, економіки природокористування, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, офіційні статистичні матеріали, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

*удосконалено:*

‑ порядок трансформації бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, що обумовлено новим планом рахунків бухгалтерського обліку та переходом від касового методу до методу нарахування, зокрема, запропоновано авторський підхід до відображення залишків на рахунках бухгалтерського обліку з моменту набрання чинності нового плану рахунків та механізм використання методу нарахування. Це дозволить забезпечити об’єктивність облікової інформації в процесі обслуговування водогосподарських об’єктів;

‑ організацію аналітичного обліку та порядок відображення витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів в частині капітальних та поточних витрат, пов’язаних з попередженням шкідливої дії води, ліквідацією її наслідків та експлуатацією міжгосподарських меліоративних систем, що уможливлює відповідність обліково-аналітичного забезпечення цільовим запитам управлінського персоналу водогосподарських організацій;

‑ організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків, через розробку класифікатора даних витрат, який передбачає їх групування за 4-ма рівнями: 1-й ‑ визначається економічною класифікацією видатків бюджету, 2 ‑ й ‑ визначається складом водогосподарських об’єктів, 3-й ‑ визначається елементами витрат, 4-й ‑ визначається складовими витрат та механізмом його застосування через удосконалення діючого законодавства. Запропонований новий підхід до класифікації рахунків забезпечує деталізований відповідно до потреб управління облік витрат за методом нарахування;

– систему калькулювання витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів в частині розробки порядку формування статей калькуляції та форм представлення інформації про собівартість робіт із захисту від затоплення водами та подачі води на зрошення земель, що відповідає специфіці зазначених робіт та дозволяє задовольняти інформаційні запити системи менеджменту водогосподарських організацій;

– методичний підхід до економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів шляхом адаптації класичної методики економічного аналізу діяльності бюджетних установ, який включає чотири напрями аналізу (виконання кошторису; фінансового стану водогосподарської організації; основних засобів (зокрема водогосподарських об’єктів); видатків водогосподарської організації). Кожен з таких напрямів передбачає обґрунтування об’єкту, мети, завдань, вибір джерел інформації та перелік аналітичних показників, що дозволяє системно підійти до забезпечення технічних параметрів водогосподарських об’єктів;

– організацію бухгалтерського обліку в частині його внутрішньої регламентації шляхом розробки Положення з обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, положення якого групуються за наступними складовими: загальні положення, склад витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, порядок калькулювання собівартості робіт, пов’язаних з протидією шкідливої дії води, порядок калькулювання собівартості подачі води на зрошення. Такі адміністративно-регламентаційні заходи сприятимуть ефективності обліково-аналітичного забезпечення утримання водогосподарських об’єктів в цілому;

*дістало подальший розвиток:*

– організаційні положення облікового відображення витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів на основі оцінки сучасного стану його організації та методики, в результаті чого розроблено класифікатор щодо обліку гідротехнічних споруд за напрямами їх використання та обґрунтовано особливості формування витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів;

– теоретичні засади обліку і аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів шляхом обґрунтування особливостей функціонування водогосподарських організацій та специфіки управління ними як основи формування організаційно-методичних положень облікового відображення та аналітичного опрацювання даних щодо витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів в системі інформаційного забезпечення використання водних ресурсів;

‑ порядок застосування аналітичних показників при оцінці ефективності витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, що передбачає механізм їх застосування за кожним напрямом економічного аналізу та документальне забезпечення через розробку аналітичних відомостей. Його реалізація сприяла підготовці обґрунтованих управлінських рішень в сегменті управління витратами на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій з удосконалення організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність суб’єктів господарювання, а саме:

– рекомендації щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат, пов’язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків, яка включає розроблений внутрішній класифікатор витрат та підхід до організації аналітичного обліку капітальних та поточних витрат (Басейнове управління водних ресурсів річки Тиса, довідка № 01-09/130/1 від 31.01.2015 р.);

– пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат з експлуатації, капітального та поточного ремонту меліоративних систем, які включають організацію аналітичного обліку та підхід до калькулювання собівартості таких робіт (Одеське обласне управління водних ресурсів, довідка № 04-Д від 11.02.2015 р.);

– рекомендації з удосконалення методики економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, яка передбачає проведення аналізу за чотирма напрямами аналізу: виконання кошторису; фінансового стану водогосподарської організації; основних засобів; видатків на меліоративні роботи (Житомирське обласне управління водних ресурсів, довідка № 04-13/1 від 11.06.2015 р.).

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських організацій використано при розробці навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Бухгалтерський облік (загальна теорія)”, “Звітність підприємств “, “Системи і моделі бухгалтерського обліку”, ”Управлінський облік”, “Фінансовий облік-І”, “Фінансовий облік-ІІ”, “Облік за видами економічної діяльності”, “Облік і аудит”, впроваджені у навчальний процес ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» (довідка від 18.06.2015).

**Особистий внесок здобувача**. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з організацією та методичним забезпеченням бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 10 міжнародних науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях.

**Публікації**. За результатами дисертаційної роботи опубліковано 16 наукових праць загальним обсягом 5,0 друк. арк. (особисто автору належить 5,0 друк. арк.), у тому числі 3 статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз (з яких 1 стаття в електронному науковому фаховому виданні України), 3 статті у фахових виданнях України; 10 тез доповідей на конференціях. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 190 сторінках друкованого тексту. Робота містить 32 таблиці на 37 сторінках (з них 5 таблиць на 2 сторінках), 34 рисунки на 34 сторінках, 5 додатки на 19 сторінках. Список використаних джерел нараховує 178 найменувань і розміщений на 20 сторінках.

**ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, відображено зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами, наведено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження, методи та інформаційну базу дослідження, визначено наукову новизну, теоретичне та практичне значення одержаних результатів, їх апробацію та наведено кількість публікацій за темою дисертації.

У першому розділі **“Теоретичні засади бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів”** обґрунтовано теоретичні положення обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, визначено специфіку діяльності водогосподарських організацій та обґрунтовано сучасний стан видатків водогосподарських організацій.

За результатами дослідження діяльності Державного агентства водних ресурсів України було обґрунтовано галузеву специфіку діяльності водогосподарських організацій, що обумовлює особливості організації та методики бухгалтерського обліку і економічного аналізу. Зокрема, на основі ідентифікації завдань Державного агентства водних ресурсів України та аналізі його діяльності в контексті структури були встановлені пріоритетні та найбільш витратомісткі напрями функціонування водогосподарських об’єктів та механізм їх бюджетного фінансування. Використовуючи офіційні дані Державного агентства водних ресурсів України, проаналізовано основні напрями видатків, а також структуру витрат на експлуатацію державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами. Виділено напрями витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об’єктів, які виникають в діяльності басейнових управлінь водних ресурсів, та які повинні бути враховані при розробці аналітичного інструментарію бухгалтерського обліку таких витрат.

Встановлено, що поняття “видатки” та “витрати” є взаємозамінними в частині витрат на створення, утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів у зв’язку з тим, що: 1) видатки є складовою частиною витрат; 2) чинним Планом рахунків не передбачено поняття “видатки”, дане поняття передбачено лише Бюджетним кодексом України та економічною класифікацією видатків. В результаті проведеного порівняльного аналізу понять “витрати” та “видатки” бюджетних установ та, зважаючи на специфіку функціонування водогосподарських організацій, наведено авторське визначення поняття витрати на утримання та експлуатацію водогосподарських об’єктів, під якими запропоновано розуміти зменшення економічних вигід або збільшення зобов’язань, що виникають в результаті минулих подій, пов’язаних з виконанням робіт водогосподарськими організаціями з обслуговування й ремонту водогосподарських об’єктів, а також проведення попереджувальних заходів з метою підтримки належного стану та функціональних можливостей таких об’єктів.

Встановлено, що покриття витрат Державного агентства водних ресурсів України за рахунок коштів загального та спеціального фонду є нерівномірним (рис. 1). Проведене дослідження сучасного стану видатків та їх фінансування дало можливість визначити найбільш вагоміші статті видатків та порядок їх фінансування.

**Рис. 1. Структура видатків Держводагентства у 2013 р.на експлуатацію державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами**

Такий стан видатків не повною мірою забезпечує функціонування водогосподарських організацій та виконання функцій, які на них покладені, що пов’язано, насамперед, з недосконалою системою бухгалтерського обліку, яка не враховує галузеву специфіку діяльності досліджуваних організацій. Представлений аналіз, проведений на основі чинних форм фінансової звітності, які, на жаль, не дають достатньої інформації для визначення ефективності робіт, здійснюваних водогосподарськими організаціями. Зокрема, система бухгалтерського обліку не розкриває особливості видатків меліоративних робіт, або ж робіт з протидії паводкам тощо. Саме тому, вважаємо за доцільне, провести трансформацію організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку водогосподарських організацій в напрямі підвищення його аналітичності та інформативності.

У другому розділі **“Організація та методика бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів”** визначено сучасний стан організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, удосконалено облікове відображення витрат, пов’язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків, розроблено методичні положення бухгалтерського обліку витрат з експлуатації, капітального та поточного ремонту меліоративних систем.

Для встановлення особливостей організації та методики бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів та виявлення критичних точок в роботі застосовано метод анкетування. З цією метою розроблена авторська анкета для басейнових управлінь (анкетування проведено на басейнових управліннях: Сіверсько-Донецьке, Дунайське, р. Тиса, р. Рось, Деснянське, Дніпровське) була направлена на вивчення: 1) організації бухгалтерського обліку; 2) стану капітальних видатків; 3) специфіки об’єктів здійснення витрат на утримання та поліпшення; 4) методики обліку витрат на утримання і поліпшення водогосподарських об’єктів та 5) системи калькулювання меліоративних робіт. Емпіричне вивчення функціонування водогосподарських організацій та системи бухгалтерського обліку дозволило:

‑ встановити, що більшість водогосподарських об’єктів мають значні терміни експлуатації, які перевищують більше 20 років. Відтак існує потреба в постійному їх поліпшенні та утриманні, проте такі витрати покриваються переважно за рахунок власних надходжень коштів. Разом з тим, законодавством України передбачено, що витрати на утримання меліоративних систем частково покриваються також бюджетними коштами, проте лише 1/2 з діючих басейнових управлінь отримали кошти із державного бюджету;

‑ обґрунтувати, що пріоритетним об’єктом управління водогосподарськими організаціями, який визначає їх місце в забезпеченні сталого розвитку економіки країни є витрати на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, зокрема витрати, пов’язані із попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків та з експлуатацією меліоративних систем, водосховищ, інших об’єктів міжгосподарського значення;

‑ запропонувати, обліковий класифікатор гідротехнічнихспоруд за напрямами їх використання, механізм формування витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів у загальній структурі витрат.

Відповідно до визначених складових витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів критичних точок відповідності діючого механізму формування інформації для управління водогосподарською організацією було розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов’язаних із попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків та експлуатацією меліоративних систем, водосховищ та інших об’єктів міжгосподарського значення.

Обґрунтовано, що підґрунтям облікового відображення витрат як поточного, так і капітального характеру є науково обґрунтована та практикоорієнтована класифікація, представлена в роботі внутрішнім класифікатором для водогосподарських організацій системи Держводагентства. Запропонований класифікатор капітальних (рис. 2) та поточних витрат значно розширює структуру витрат за економічною класифікацією видатків бюджету, відповідає положенням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, основні з яких вступають в дію з 01 січня 2016 року.

**ПЕРШИЙ РІВЕНЬ ГРУПУВАННЯ**

*Визначається економічною класифікацією видатків бюджету*

**КАПІТАЛЬНІ ВИДАТКИ (код 3000)**

Придбання обладнання і предметів довгострокового користування

Капітальний ремонт інших об’єктів

Капітальне будівництво (придбання) інших об’єктів

Реконструкція та реставрація інших об’єктів

**ДРУГИЙ РІВЕНЬ ГРУПУВАННЯ**

*Визначається складом водогосподарських об’єктів*

**ВОДОГОСПОДАРСЬКІ ОБ’ЄКТИ, ПРИЗНАЧЕНІ ДЛЯ ПРОТИДІЇ   
ШКІДЛИВИХ ДІЙ ВОД (код 3000.1(2,3,4))**

Насосні станції

Компресорні станції

Свердловини протифільтраційної завіси

Захисні дамби

Берегоукріплення

Інші

**ТРЕТІЙ РІВЕНЬ ГРУПУВАННЯ**

*Визначається елементами витрат*

Матеріальні витрати

Витрати на оплату праці

Витрати на соціальні заходи

Інші витрати

**ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ (код 3000.1(2,3,4).х)**

**ЧЕТВЕРТИЙ РІВЕНЬ ГРУПУВАННЯ**

*Визначається складовими витрат*

**ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ (код 3000.1(2,3,4).х.у)**

Будівельні матеріали, предмети, матеріали, обладнання та інвентар, медикаменти та перев’язувальні матеріали, продукти харчування, інші матеріальні цінності

За категоріями працівників

Оплата енергоносіїв, транспортних послуг, послуг ПКД, інших послуг

**Рис. 2. Структура класифікатора капітальних витрат щодо об’єктів протидії шкідливої дії води**

Зазначений класифікатор був покладений в основу положень з удосконалення аналітичного обліку на рахунках: 141 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами” (5 рівнів аналітики) та 801 “Видатки з державного бюджету утримання установи та інші заходи” (7 рівнів аналітики).

Розроблений порядок організації аналітичного обліку визначив механізм калькулювання протипаводкових заходів та методику відображення на бухгалтерських рахунках відповідних витрат в розрізі процесів експлуатації протипаводкових об’єктів та їх утримання, а також протипаводкових заходів.

Розроблені організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат з експлуатації, капітального та поточного ремонтів меліоративних систем, водосховищ та інших об’єктів міжгосподарського значення полягають у наступному:

– розробці дворівневого групування зрошувальних та осушувальних систем для цілей формування інформації про витрати на їх експлуатацію та утримання, що покладено в основу запропонованого аналітичного обліку поточних та капітальних витрат;

– обґрунтуванні методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій щодо проведення меліоративних робіт з осушення та зрошення земельних угідь, що враховує всі можливі варіанти організації аналітичного обліку відповідних поточних та капітальних витрат, що здійснюється здійснюються басейновими управліннями водних ресурсів. Крім того, обґрунтовано особливості облікового відображення всіх господарських операцій, зокрема: придбання, капітальний ремонт, капітальне будівництво, експлуатація, утримання меліоративних систем, зрошення та осушення земельних угідь, моніторинг стану меліорованих земель;

‑ визначенні порядку калькулювання меліоративних робіт, який передбачає, що вартість подачі води для окремого водоспоживача може встановлюватись як за єдиним критерієм для водогосподарського об’єкту в цілому, так і з використанням диференційованого підходу, тобто з урахуванням специфічних особливостей розташування його ланок (положення точки водовиділу, точки відбору води, технологічної ланки об’єкту транспортування тощо). Також, в разі необхідності, можуть розраховуватися вартісні показники подачі води в середньому з урахуванням витрат на 1 км магістрального каналу.

Запропонований методичний підхід підвищить ефективність процесу управління капітальними та поточними видатками на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, а також полегшує процес розподілу понесених видатків у процесі калькулювання виконаних робіт та наданих послуг водоспоживачам різних рівнів.

У третьому розділі **“Удосконалення економічного аналізу видатків водогосподарських організацій”** удосконалено організаційно-методичні положення економічного аналізу видатків на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів та проведено їх апробацію на прикладі діяльності водогосподарських організацій.

В результаті дослідження специфіки діяльності водогосподарських організацій та особливостей методики економічного аналізу з’ясовано, що основними показниками їх діяльності є кількість акумульованих водних ресурсів для потреб населення, площі зрошених та осушених земель, ступінь виконання плану надходжень за спеціальним фондом, обсяги виконаних ремонтних робіт, ступінь виконання протиповеневих заходів, кількість виготовлених паспортів водних об'єктів, рівень перевищення норм гранично допустимих концентрацій забруднюючих речовин в басейнах річок тощо. Зважаючи на те, що будь який аналіз ґрунтується на обліковій інформації, для водогосподарських організацій в основі системи бюджетного обліку видатків – бюджетна класифікація, що передбачає науково обґрунтоване обов’язкове групування за однорідними ознаками, закодованими в певному порядку.

Шляхом адаптації класичної методики аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності водогосподарських організацій розроблено методику здійснення аналізу діяльності водогосподарських організацій, що передбачає проведення аналізу їх діяльності за наступними напрямами: виконання кошторису; фінансового стану; використання основних засобів – водогосподарських об’єктів; витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

Здійснювати аналіз кошторису водогосподарської організації запропоновано за наступними напрямами: аналіз структури та динаміки надходжень і видатків загального та спеціального фондів водогосподарської організації; аналіз руху коштів загального та спеціального фондів (табл. 1); аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету. Зазначені напрями покладені в основу розробленого порядку аналізу кошторису водогосподарської організації за послідовністю: визначення об’єкта, мети та завдань аналізу; вивчення джерел інформації; вибір та розрахунок показників за визначеними напрямами та оформлення результатів аналізу у вигляді висновків, а також розробка подальших заходів щодо підвищення ефективності роботи водогосподарської організації та контроль за їх виконанням.

Для здійснення економічного аналізу фінансового стану водогосподарської організації запропоновано використовувати наступні показники фінансової стійкості, а саме: коефіцієнт автономії, коефіцієнт мультиплікації власного капіталу, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт загальної заборгованості та коефіцієнт реальної власності основних засобів. На основі розрахунку наведених показників, можна зробити висновок щодо рівня фінансової стійкості водогосподарської організації, виявити причини та чинники, що впливають на значення того чи іншого показника. Слід зазначити, що дані показники для цілей порівняння доцільно розраховувати за декілька останніх років.

Аналіз основних засобів водогосподарської організації запропоновано здійснювати в розрізі чотирьох напрямів: аналіз структури та динаміки основних засобів водогосподарської організації, аналіз технічного стану основних засобів, аналіз руху основних засобів водогосподарської організації та аналіз ефективності використання основних засобів. У ході здійснення аналізу основних засобів водогосподарської організації за зазначеними напрямами розраховуються показники, що характеризують склад, технічний стан, структуру, рух та ефективність використання основних засобів, надаючи достатню інформацію для прийняття ефективних, оперативних та стратегічних управлінських рішень.

***Таблиця 1***

**Робочий документ аналітика з аналізу руху коштів загального та спеціального фондів Одеського облводресурсів за 2010-2013 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Показник* | *Формула* | *Значення показника, за роками* | | | | *Відхилення* | | |
| *2010* | *2011* | *2012* | *2013* | *2013 року від 2010 року* | *2013 року від 2011 року* | *2013 року від 2012 року* |
| ***1. Коефіцієнт обороту з надходження коштів:*** | | | | | | | | |
| *-загального фонду* | ***К об.над = Н/ Зк +Н,*** де:  К об.над – коефіцієнт обороту з надходження коштів;  Н- надходження коштів за рік;  Зк – залишок коштів на початок року | ***Коб.над*** = = 1 | ***К об.над*** = = 1 | ***К об.над*** = = 1 | ***К об.над*** = = 1 | - | - | - |
| *-спеціального фонду* | ***К об.над*** = = 1 | ***К об.над*** = = 1 | ***К об.над*** = = 1 | ***К об.над*** = = 1 | - | - | - |
| ***2. Коефіцієнт обороту з використання коштів:*** | | | | | | | | |
| *-загального фонду* | ***К об.вик = В/Зк + Н,*** де:  К об.вик – коефіцієнт обороту з використання коштів;  В- використання коштів за рік;  Зк – залишок коштів на початок року;  Н- надходження коштів за рік | ***К об.вик*** = = 1 | ***К об.вик*** = = 1 | ***К об.вик*** = = 1 | ***К об.вик*** = = 1 | - | - | - |
| *-спеціального фонду* | ***К об.вик*** = = 1 | ***К об.вик*** = = 1 | ***К об.вик*** = = 1 | ***К об.вик*** = = 1 | - | - | - |
| ***3. Коефіцієнт співвідношення надходжень і витрат:*** | | | | | | | | |
| *-загального фонду* | ***К співвід = К об.над/Коб.вит,*** *де:*  К співвід – коефіцієнт співвідношення надходжень і витрат | ***К співвід =*** 1 | ***К співвід =*** 1 | ***К співвід =*** 1 | ***К співвід =*** 1 | - | - | - |
| *-спеціального фонду* | ***К співвід =*** 1 | ***К співвід =*** 1 | ***К співвід =*** 1 | ***К співвід =*** 1 | - | - | - |

Відповідно до зазначеного переліку платних послуг, що надаються водогосподарськими організаціями, обґрунтовано здійснювати аналіз зазначених послуг з метою виявлення чинників, що впливають на обсяг надходжень від надання даних послуг, (саме ці надходження формують спеціальний фонд водогосподарських організацій). Аналіз платних послуг, що надаються водогосподарськими організаціями відповідно до законодавства, проведено на прикладі аналізу витрат на меліоративні роботи. На нашу думку, такий аналіз найбільш презентабельний у формі факторного аналізу собівартості послуги на прикладі собівартості послуги з подачі 1 тис. м³ води на зрошення сільськогосподарських культур (табл. 2).

***Таблиця 2***

**Робочий документ аналітика з аналізу собівартості послуг з подачі 1 тис.м³ води на зрошення сільськогосподарських культур для СТОВ ім. Шевченка Мукачівського МУВГ за 2013-2014 рр.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Показник* | *Дані по роках, грн.* | | *Відхилення, %* |
| *2013* | *2014* |
| **Факторна модель** | **СВ = ЗП + Нб + Нзп + Е + ТО + НВ + Звк + ПДВ** | | |
| *Основна і додаткова зарплата* | 51,41 | 56,57 | *+10,04* |
| *Надбавка за стаж роботи* | 7,71 | 8,49 | *+10,12* |
| *Нарахування на заробітну плату* | 21,46 | 23,62 | *+10,06* |
| *Вартість електроенергії* | 227,69 | 196,07 | *-13,89* |
| *Затрати на технічне обслуговування та ремонт* | 368,85 | 446,85 | *+21,15* |
| *Накладні витрати* | 135,42 | 146,32 | *+8,05* |
| *Збір за водокористування* | 147,80 | 147,80 | *0* |
| *ПДВ* | 192,07 | 205,14 | *+6,80* |
| **Собівартість послуги** | **1152,42** | **1230,85** | *+6,81* |

Наведена модель є адитивною, тому факторний аналіз собівартості послуги з подачі 1 тис. м³ води на зрошення сільськогосподарських культур доцільно здійснювати методом ланцюгових підстановок, що передбачає послідовну заміну показників попереднього звітного періоду на показники поточного звітного періоду для визначення впливу факторів на показник собівартості послуги з подачі 1 тис. м³ води на зрошення сільськогосподарських культур.

Застосування розробленої методики економічного аналізу діяльності водогосподарських організацій шляхом адаптації класичної методики економічного аналізу використання кошторису діяльності бюджетних установ до галузевої специфіки водогосподарських організацій дало можливість: визначити найбільш проблемні моменти в управлінні водогосподарськими організаціями в частині операцій, що пов’язані з меліоративними роботами та роботами з протидії шкідливої дії води; обґрунтувати шляхи подолання дефіциту фінансового забезпечення діяльності в частині покриття видатків на меліоративні роботи та роботи, пов’язані з протидією шкідливого впливу води; визначити напрями оптимізації видатків та собівартості послуг, які надаються водогосподарськими організаціями. Запропонована методика повністю адаптована до специфіки діяльності водогосподарських організацій та може частково або повністю використовуватися в управлінні даними організаціями.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів. Основні висновки, які підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Витрати на експлуатацію водогосподарських об’єктів є важливою складовою діяльності організацій, які здійснюють управління водними ресурсами України та займають значну частку в структурі загальних витрат діяльності зазначених суб’єктів. В обліковій практиці бюджетних установ, до яких належать водогосподарські організації, використовуються поняття “видатки” та “витрати”. Відповідно до нормативно правового забезпечення бухгалтерського обліку бюджетних установ, встановлено, що при здійсненні операцій зі створення, утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, поняття «видатки» та «витрати» є тотожними. В результаті аналізу офіційної підсумкової інформації водогосподарських організації уточнено класифікацію витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об’єктів з метою удосконалення аналітичного інструментарію їх бухгалтерського обліку.

2. В умовах формування державної політики збалансованого природокористування зростає роль та значення раціонального використання водних ресурсів, що вимагає підвищення ефективності управління водогосподарськими організаціями та розробки його обліково-аналітичного забезпечення. Проте, чинні правові та облікові теоретичні підходи не сучасним умовам функціонування водогосподарського комплексу. З метою вирішення даного проблемного питання в роботі обґрунтовано особливості функціонування водогосподарських організацій України та специфіки управління ними, як основи формування організаційно-методичних положень облікового відображення витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів в системі інформаційного забезпечення використання водних ресурсів.

3. Аналіз сучасного стану видатків водогосподарських організацій та їх фінансування засвідчив невідповідність видатків як об’єктів обліку їх функціональному призначенню, зокрема, щодо виконання покладених на них завдань. В першу чергу, це пов’язано з недосконалою системою бухгалтерського обліку діяльності бюджетних установ, що не забезпечує якісною цільовою інформацією менеджмент організації галузевих видів діяльності водогосподарських організацій. Представлений аналіз здійснено на основі форм зовнішньої та внутрішньої звітності водогосподарських організацій, але він не дозволяє оцінити ефективність робіт по утриманню та поліпшенню водогосподарських об’єктів не ідентифікує особливості здійснення меліоративних робіт або ж робіт з протидії шкідливій дії води. Понесенні видатки є значними, відтак, вимагають трансформації організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку водогосподарських організацій в напрямі підвищення його аналітичності та інформативності.

4. Для вивчення сучасного стану організації системи бухгалтерського обліку в цілому та особливостей облікового відображення витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів проведено анкетування басейнових управлінь водних ресурсів України в розрізі наступних проблемних питань: оцінки стану організації системи бухгалтерського обліку водогосподарських організацій в цілому; особливостей використання об’єктів необоротних активів, щодо яких водогосподарські організації несуть витрати на утримання та поліпшення; організації обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів. В результаті проведеного дослідження розроблено класифікатор щодо обліку гідротехнічних споруд за напрямами їх використання, який є умовою об’єктивного розподілу витрат на надання послуг між водоспоживачами, враховуючи витрати на утримання та експлуатацію гідротехнічних споруд. Крім того, запропоновано форму розрахунку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, що включаються до вартості послуг з водоподачі, використання якої є основою калькулювання послуг з водоподачі водоспоживачам.

5. З метою формування ефективної системи управління протипаводковими заходами водогосподарських організацій було розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків. В результаті групування таких витрат відповідно до специфіки здійснення зазначених робіт розроблено чотирьохрівневий класифікатор витрат (використовується на внутрішньому рівні), а також обґрунтовано необхідність внесення змін до діючого законодавства в частині можливості розширення класифікації видатків бюджетних установ. Для відображення зазначених витрат обґрунтовано напрями організації аналітичного обліку капітальних та поточних видатків, порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Зазначене дозволило сформувати механізм калькулювання собівартості протипаводкових заходів, що дозволило підвищити якість інформаційного забезпечення управління водогосподарськими організаціями.

6. Експлуатація міжгосподарських меліоративних систем стратегічно важливе питання в контексті забезпечення сталого розвитку сільського господарства, а тому є пріоритетним напрямом діяльності водогосподарських організацій. Проте, в умовах дефіциту бюджетних коштів необхідним залишається трансформація системи управління витратами з експлуатації меліоративних систем, обліково-аналітичного забезпечення зазначених процесів цвілому. В роботі розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат з експлуатації, капітального та поточного ремонту меліоративних систем: удосконалено організацію аналітичного обліку капітальних та поточних витрат, визначено порядок їх відображення. Запропоновані підходи аналітичного обліку відповідають розробленому механізму калькулювання собівартості води на меліоративні роботи.

7. Шляхом адаптації класичної методики аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності водогосподарських організацій розроблено методику здійснення аналізу діяльності водогосподарських організацій за наступними напрямами: аналіз виконання кошторису водогосподарської організації; аналіз фінансового стану водогосподарської організації; аналіз основних засобів водогосподарської організації; аналіз видатків водогосподарської організації на меліоративні роботи. За кожним напрямом обґрунтовано об’єкт, мету, завдання, визначено джерела інформації та механізм застосування аналітичних показників.

8. Застосування розробленої методики економічного аналізу діяльності водогосподарських організацій дало можливість: визначити найбільш проблемні питання в управлінні водогосподарськими організаціями в частині операцій, пов’язаних з меліоративними роботами та роботами з протидії шкідливої дії води; обґрунтувати шляхи подолання дефіциту фінансування видатків на меліоративні роботи та роботи, пов’язані з протидією шкідливого впливу води; визначити напрями оптимізації видатків та собівартості послуг, які надаються водогосподарськими організаціями. Запропонована методика адаптована до специфіки діяльності водогосподарських організацій та може частково або повністю використовуватися в управлінні їх господарською діяльністю.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**Статті у виданнях, які включені до міжнародних**

**наукометричних баз:**

1. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Облік витрат та управління в організаціях водного господарства / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Фінанси, облік і аудит (Ulrichsweb™ Global Serials Directory, Google Scholar): зб. наук. праць –К: КНЕУ, 2014. Вип. 2 (24). – С. 203-211 (0,4 друк. арк.).

2. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.). Витрати утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів в системі економічних понять та об’єктів бухгалтерського обліку / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Вісник ЖДТУ./Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2014. – № 4. – С. 64-73 (0,6 друк. арк.).

3. Сироватченко Л.В. Облікове забезпечення управління витратами експлуатації меліоративних систем / Л.В. Сироватченко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4 (20). – С. 72-81. – Режим доступу до журналу: http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No2/72-81.pdf (0,79 друк. арк.).

**Статті у наукових фахових виданнях України:**

4. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.). Економічний аналіз кошторису водогосподарських організацій / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2014. – Випуск 2. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/2-2014/256.pdf (0,6 друк. арк.).

5. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Розробка організаційно-методичних положень екномічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2014. Випуск 1 (31). С. 212-236 (0,6 друк. арк.).

6.Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Організаційно-технологічні особливості водогосподарського комплексу та їх вплив на побудову обліку витрат / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Збірник наукових праць "Вісник Національного університету водного господарства та природокористування". / Серія "Економічні науки". Рівне, 2014 р. Випуск 4 (68). С. 169-176 (0,4 друк. арк.).

**Матеріали конференцій:**

7. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Бухгалтерський облік у системі управління підприємством / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: зб. матеріалів ІІІ Міжнар. конф., присвяч. 70-річчя кафедри обліку підприємницької діяльності, (м. Київ, 3-4 квітня 2014 р.) / ДВНЗ “Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”. Київ: КНЕУ, 2014 р. C.110-112 (0,1 друк. арк.).

8. Лелявська Л.В.(Сироватченко Л.В.) Сутність і класифікація витрат підприємства / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Проблеми інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підпиємства, регіону, країни: матеріали міжнарожної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 13-14 травня 2014 р.) / Полтавський національний технічний університет. – Ч. ІІ. – Полтава: ПолтНТУ. – 2014. – С.34-325(0,2 друк. арк.).

9. Лелявська Л.В.(Сироватченко Л.В.) Облік витрат в організаціях водного господарства /Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко)// Підприємницькая діяльність в Україні: проблеми розвитку та реагулювання: збірник матеріалів VIII Міжнародної накуво-практичної конференції, (м. Київ, 27 червня 2014р.) / Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана. – Київ: Науковий парк КНЕУ, 2014. – С.115-118(0,1 друк. арк.).

10. Лелявська Л.В.(Сироватченко Л.В.) Види екологічних витрат водогосподарських підприємств / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції: збірник матеріалів VІ Міжнародної науково-практичної конференції, (м. Рівне, 16-17 жовтня 2014 р.) / Національний університет водного господарства та природокористування. – Рівне. – Рівне: НУВГП, 2014 – С. 340-343( 0,2 друк. арк.).

11. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Облік витрат водогосподарських організацій при виконанні протипаводкових заходів / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: тези доповідей Міжнародної студентської наукової конференції (м. Львів, 16-17 жовтня 2014 р.). – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – С.53-55 (0,2 друк. арк.).

12. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Особливості економічного аналізу водогосподарських організацій / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Сучасні проблеми управління підприємствами в умовах глобалізації: теорія, практика: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 27-28 березня 2015 р.). – Одеса: ОНУ імені І.І.Мечникова, 2015. – С.193-196 (0,2 друк. арк.).

13. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Економічний аналіз охорони водних ресурсів України / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів сьогодення: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції( м. Одеса, 20-21 березня 2015 р.). – Одеса: ЦЕДР, 2015. – С.110-112(0,1 друк. арк.).

14. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Сучасний стан водокористування в Україні / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Роль та місце бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту в розвитку економічної системи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції( м.Львів, 27-28 березня 2015 р.) / ГО “Львівська економічна фундація”. – Львів: ЛЕФ, 2015. – С.90-93(0,2 друк. арк.).

15. Лелявська Л.В.(Сироватченко Л.В.) Облік витрат водогосподарських об’єктів / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Управління економічними системами: концепції, стратегії, інновації: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, ( м.Київ 27-28 березня 2015р.) – у 2-х частинах. – Київ: ГО “Київський економічний науковий центр”, 2015. – Ч.2. –С.77-80 (0,2 друк. арк.).

16. Лелявська Л.В. (Сироватченко Л.В.) Економічний аналіз фінансового стану водогосподарської організації / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Перспективи сталого розвитку економіки: національний та регіональний аспекти: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції( м. Дніпропетровськ 3-4 квітня 2015р.). – У 2-х частинах. – Дніпропетровськ: НО “Перспектива”, 2015. – Ч. 2. – С.80-83 (0,1 друк. арк.)

**АНОТАЦІЯ**

**Сироватченко Л.В. Бухгалтерський облік і аналіз витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” Міністерства освіти і науки України, Київ, 2016.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів.

На основі дослідження сутності, класифікації витрат, специфіки діяльності водогосподарських організацій було обґрунтовано теоретичні положення обліку і аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських організацій. Розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов’язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків, що покладено в основу калькулювання собівартості зазначених робіт. Удосконалено облікове відображення витрат з експлуатації міжгосподарських меліоративних систем. Запропоновано адаптовану до галузевих особливостей методику економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об’єктів, яку апробовано на прикладі водогосподарських організацій.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, економічний аналіз, видатки, витрати, кошторис, калькулювання, собівартість, водні ресурси, водогосподарські об’єкти.

**АННОТАЦИЯ**

**Сыроватченко Л.В. Бухгалтерский учет и анализ расходов на содержание и улучшение водохозяйственных объектов. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – ГВУЗ “Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана” Министерства образования и науки Украины, Киев, 2016.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета, экономического анализа расходов на содержание и улучшение водохозяйственных объектов.

Объектом исследования являются расходы на содержание и улучшение водохозяйственных объектов, которые подлежат отражению в системе бухгалтерского учета и экономического анализа. Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических основ бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на содержание и улучшение водохозяйственных объектов.

Для обеспечения устойчивого развития экономики необходим просмотр управления природными ресурсами государства. В таких условиях возрастает роль и значение эффективного использования водных ресурсов государства, требует повышения эффективности управления водохозяйственными организациями и разработки его учетно-аналитического обеспечения. Однако, имеющиеся теоретические положения не соответствуют современным условиям функционирования водохозяйственного комплекса С целью решения данного проблемного вопроса в работе обосновано теоретические положения учета и анализа, базирующиеся на отраслевых особенностях. Обосновано особенности функционирования водохозяйственных организаций Украины и специфики управления ими как основы формирования организационно-методических положений учета расходов на содержание и улучшение водохозяйственных объектов в системе информационного обеспечения использования водных ресурсов.

Рассмотрены организационные положения учетного отражения расходов на содержание и улучшение водохозяйственных объектов на основе оценки современного состояния его организации и методики, в результате чего разработан классификатор по учету гидротехнических сооружений по направлениям их использования и обоснованы особенности формирования расходов на содержание и улучшение водохозяйственных объектов.

В целях формирования эффективной системы управления противопаводковыми мероприятиями водохозяйственных организаций были разработаны организационно-методические положения бухгалтерского учета расходов, связанных с предупреждением вредного воздействия вод и ликвидацией ее последствий. Группировка таких расходов в соответствии со спецификой осуществления указанных работ был разработан многоуровневый классификатор расходов, который предложено использовать на внутреннем уровне, а все его составляющие соответствуют действующим подходам к их классификации. Обоснована необходимость внесения изменений в действующее законодательство в части возможности расширения классификации расходов бюджетных учреждений. Для отражения указанных расходов обоснованы направления организации аналитического учета капитальных и текущих расходов и порядок их отражения на счетах. Указанное позволило сформировать механизм калькулирования себестоимости противопаводковых мероприятий, что в целом отразилось на качестве информационного обеспечения управления водохозяйственными организациями.

Эксплуатация межхозяйственных мелиоративных систем является стратегически важной в обеспечение устойчивого развития сельского хозяйства, что является приоритетным направлением деятельности водохозяйственных организаций. Однако, в условиях дефицита бюджетных средств необходима трансформация системы управления затратами по их эксплуатации и в соответствии с учетно-аналитическим обеспечениям. Для решения указанного проблемного вопроса в работе разработаны организационно-методические положения бухгалтерского учета расходов по эксплуатации, капитальному и текущему ремонту мелиоративных систем. В частности, усовершенствована организация аналитического учета капитальных и текущих расходов в соответствии с чем определен порядок их отображения. Предложенные аналитические разрезы соответствуют разработанному механизму калькулирования себестоимости подачи воды на мелиоративные работы.

Путем адаптации классической методики анализа деятельности бюджетных учреждений с особенностями деятельности водохозяйственных организаций разработана методика осуществления анализа деятельности водохозяйственных организаций, что предусматривает проведение анализа деятельности данных организаций по следующим направлениям: 1. Анализ сметы водохозяйственной организации; 2. Анализ финансового состояния водохозяйственной организации; 3. Анализ основных средств водохозяйственной организации; 4. Анализ расходов водохозяйственной организации на мелиоративные работы. По каждому направлению обоснованно объект, цель, задачи, определены источники информации и механизм применения аналитических показателей.

Применение разработанной методики анализа деятельности водохозяйственных организаций путем адаптации классической методики экономического анализа деятельности бюджетных учреждений к их отраслевой специфики позволило: определить наиболее проблемные моменты в управлении водохозяйственными организациями в части операций, связанных с мелиоративными работами, и работами, связанными с противодействием вредного воздействия воды; обосновать пути преодоления дефицита финансирования расходов на мелиоративные работы и работы, связанные с противодействием вредного воздействия воды; определить направления оптимизации расходов и себестоимости услуг, предоставляемых водохозяйственными организациями. Предложенная методика полностью адаптирована к специфике деятельности водохозяйственных организаций и может частично или полностью использоваться в управлении данными организациями.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, экономический анализ, расходы, расходы, смета, калькулирования, себестоимость, водные ресурсы, водохозяйственные объекты.

**ABSTRACT**

**Syrovatchenko L.V. Accounting and cost analysis for the maintenance and improvement of water management facilities. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Kyiv National Economic University Vadym Hetman of Ministry of education and science of Ukraine, Kyiv. – 2016.

The thesis is devoted to the grounding of theoretical concepts and developing of practical recommendations to improve accounting and analysis for overhead costs in large industrial enterprises.

Based on the study of theoretical concepts of accounting for overhead costs its essence has been clarified and the new approaches to classification have been proposed. The current state of overhead costs in large industrial enterprises has been grounded and the branch particularities of its accounting reflection and management have been determined. The organizational and methodical provisions of accounting for formation of overhead costs of main and auxiliary production shops have been improved. The multilevel distribution mechanism for overhead costs has been worked out. The procedure of economic analysis for overhead costs has been grounded.

*Keywords*: accounting, economic analysis, costs, expenses, cost estimates, costing, cost, water resources, water management facilities.

Підписано до друку 20.01. 2016 р. Формат 60х90/16. Папір офс.

Друк офс. Автор. арк. 0,9. Тираж 100 екз. Замовл. № 70

Видавництво та друк – Інформаційно-видавничий центр УБЕНТЗ Товариства «Знання» України.

03680, м. Київ, вул. Велика Васильківська (Червоноармійська), 57/3, к. 314

Тел. 287-41-45, 287-30-97.

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців, виготовників і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 217 від 11.10.2000 р.

1. Верховна Рада України: офіційний веб-портал. [Електронний ресурс]. Режим Доступу: http://www.rada.gov.ua/ [↑](#footnote-ref-1)