

Л.В. Лелявська, аспір.
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РОЗРОБКА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ВОДОГОСПОДАРСЬКИХ ОБ'ЄКТІВ

(Представлено д.е.н., проф. Євдокимовим В.В.)

Встановлено, що в працях вчених розглядається переважно методика аналізу діяльності бюджетних установ, однак з огляду на особливості діяльності водогосподарських організацій виникає проблема розробки методики проведення аналізу діяльності даних організацій. Зважаючи на це, шляхом адаптації класичної методики аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності водогосподарських організацій було розроблено методику здійснення аналізу діяльності водогосподарських організацій, що передбачає здійснення аналізу діяльності даних організацій за такими напрямками: 1. Аналіз виконання кошторису водогосподарської організації; 2. Аналіз фінансового стану водогосподарської організації; 3. Аналіз основних засобів водогосподарської організації; 4. Аналіз видатків водогосподарської організації на меліоративні роботи. В розрізі кожного з виділених напрямків було розроблено порядок здійснення аналізу на водогосподарських організаціях.

Ключові слова: економічний аналіз; водогосподарські організації; діяльність бюджетних установ; видатки; кошторис.

Постановка проблеми. В сучасних умовах, зважаючи на складне та кризове становище вітчизняної економіки, дефіцит в бюджетному секторі, виникає необхідність раціонального використання наявних ресурсів та провадження ефективної діяльності підприємств і організацій, що фінансуються з державного бюджету. Слід зазначити, що видатки водогосподарських організацій, що здійснюються в процесі надання послуг, за своїм економічним змістом істотно відрізняються від витрат інших підприємств та є одними з найголовніших і найважливіших показників діяльності даних установ. Діял © Л.В. Лелявська, 2015 танов, а зокрема водогосподарських орга ю об'єктивний характер та здійснює свою діяльність за певними законами, однак така організація потребує управління з боку держави, яке має ґрунтуватися, в першу чергу, на

пізнанні та використанні механізмів дії законів економічного розвитку, які проявляються на рівні окремих суб'єктів господарювання, і, подруге, реалізовуватися за допомогою певного набору функцій, до числа яких належить і функція аналізу. Це обумовлює актуальність економічного аналізу діяльності водогосподарських організацій.

Аналіз останніх досліджень. З огляду на відсутність загальної методики визначення показників ефективності діяльності водогосподарських організацій, галузеву специфіку та масштаби їх діяльності, порівняну недоступність статистичних даних, виникає складність проведення аналізу їх господарської діяльності. Дану проблему у своїх працях висвітлювали такі вчені, як: С.І. Юрій, В.Т. Александров, В.Г. Дем'янишин, П.Й. Атамас, А.М. Якутка, А.П. Шелепов, Я.М. Буздуган, В.М. Опарін, В.І. Лемішовський, С.В. Свірко та ін. Метою їх дослідження є уточнення теоретичних засад аналізу діяльності бюджетних установ, однак проблеми економічного аналізу водогосподарських організацій на сьогодні не одержали повного висвітлення.

Викладення основного матеріалу. Водогосподарські організації є важливими суб'єктами виробничих і фінансово-економічних відносин та покликані забезпечувати задоволення цілого ряду суспільно значущих потреб. З огляду на те, що універсальна схема системи управління містить дві ключові підсистеми: керуючий і керований, аналіз відіграє невід'ємну роль у процесі прийняття управлінських рішень. Місце і взаємозв'язок економічного аналізу простежується з іншими керуючими функціями – плануванням, обліком і регулюванням. Функція планування формує певну програму дій водогосподарської організації, а також рівень технічних, економічних та фінансових параметрів, яких необхідно досягти в результаті господарської діяльності. За допомогою функції обліку забезпечується зворотний зв'язок двох підсистем процесу управління. Облік покликаний забезпечити достовірне відображення фактичного стану бюджетної організації.

Аналіз на основі планової і фактичної інформації дає кількісну та якісну оцінку змін, що відбуваються у бюджетній організації щодо заданої програми. Переробляючи масиви планової та облікової інформації за допомогою спеціальних прийомів і методів, аналіз формує дані, за допомогою яких виробляються варіанти управлінських рішень, спрямованих на усунення причин негативних відхилень від запланованих показників розвитку бюджетної організації. За допомогою аналітичної функції виявляються невикористані

внутрішньогосподарські резерви пришвидшення розвитку і росту ефективності діяльності організації. Цим визначається сутність аналізу як функції управління [7].

Зміст аналізу господарської діяльності водогосподарських організацій, в першу чергу, полягає в розкритті механізму дії основних факторів, що впливають на їх економічні показники, а також кількісний вимір факторних впливів на динаміку цих показників. Слід також зазначити, що змістом аналізу господарської діяльності водогосподарських організацій зокрема та бюджетних установ в цілому є також якісна оцінка тенденцій розвитку даних суб'єктів господарювання. Також у процесі аналізу мають досліджуватися причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ, структурно-логічні й математичні моделі факторних систем параметрів господарської діяльності таких установ.

З огляду на існування відмінностей функцій, що виконують різні бюджетні установи, та на особливості складу послуг, що ними надаються, виникає необхідність проведення економічного аналізу господарської діяльності таких організацій залежно від галузевої специфіки, адже діяльність кожної бюджетної установи є основним об'єктом аналізу.

Так, наприклад, основними показниками діяльності водогосподарських організацій є кількість акумульованих водних ресурсів для потреб населення, площі зрошених та осушених земель, ступінь виконання плану надходжень до спеціального фонду, обсяги виконаних ремонтних робіт, ступінь виконання протиповеневих заходів, кількість виготовлених паспортів водних об'єктів, рівень перевищення норм гранично допустимих концентрацій забруднюючих речовин у басейнах річок тощо.

Зважаючи на те, що будь який аналіз ґрунтується на основі облікової інформації, в бюджетних установах в основі системи бюджетного обліку лежить бюджетна класифікація, що передбачає науково обґрунтоване, обов'язкове угруповання доходів і видатків бюджету за одинорідними ознаками, закодованими в певному порядку. Бюджетна класифікація використовується для складання і виконання бюджетів, і покликана забезпечити порівняність показників бюджетів усіх рівнів.

Для вирішення основного завдання аналізу діяльності бюджетної установи, що полягає в повному та своєчасному відображенні господарських та фінансових операцій, що передбачають використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового

призначення, а також визначення впливу факторів на отримання певного рівня фінансових результатів, необхідним є використання бюджетної класифікації, на основі якої, в свою чергу, вивчаються та розраховуються основні показники діяльності бюджетної установи та досліджуються принципи і порядок їх фінансування.

Як зазначає В.Т. Александров [1], «аналіз діяльності бюджетних установ необхідно проводити в декілька етапів, серед яких такі:

- загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей;

- аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали;

- характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень;

- аналіз результатів використання кошторису доходів та витрат бюджетних установ».

У свою чергу, О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [16] «до етапів аналізу діяльності бюджетних установ відносять такі:

- вибір об'єкта, мети дослідження, постановка завдання та вибір методів проведення аналізу;

- вибір основних показників роботи бюджетної організації;

- збір інформації та оцінка її вірогідності, відбір даних;

- безпосередній аналіз фінансово-господарської діяльності;

- виявлення «вузьких» місць і пошук резервів з підвищення ефективності роботи бюджетної організації;

- визначення найбільш перспективних видів діяльності бюджетної організації на основі отриманих результатів;

- розробка заходів, що сприяють підвищенню ефективності роботи бюджетної організації і подальшого контролю за їх виконанням».

Однак, враховуючи особливості діяльності водогосподарських організацій, необхідною є розробка комплексного механізму проведення аналізу даних установ. Особливості, що характеризують діяльність водогосподарських організацій та впливають на методику й організацію проведення економічного аналізу діяльності таких установ, полягають у такому. В першу чергу, водогосподарські організації здійснюють діяльність на основі державної форми власності та реєструються як неприбуткові організації. Тобто, метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. По-друге, водогосподарські організації не мають оборотних коштів, тому їх фінансовий стан залежить від надходження асигнувань з відповідних бюджетів. І в цілому, водогосподарські організації є

складовою бюджетної системи країни та беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частин бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків – плановий документ, що підтверджує повноваження кожної водогосподарської організації стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів. Дані установи здійснюють діяльність у сфері забезпечення водними ресурсами населення, заходи протипаводкового характеру, заходи з осушення та зрошення земель тощо.

Таким чином, з огляду на виділені особливості діяльності водогосподарських організацій, вважаємо за доцільне аналіз діяльності даних організацій здійснювати в такому порядку:

1. Аналіз виконання кошторису водогосподарської організації;
2. Аналіз фінансового стану водогосподарської організації;
3. Аналіз основних засобів водогосподарської організації;
4. Аналіз видатків водогосподарської організації на меліоративні роботи.

Розглянемо детальніше кожен із зазначених етапів.

Етап 1. Аналіз виконання кошторису водогосподарської організації. Установи, які утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності, а також виконання покладених на них функцій, складають кошторис, який є важливим інструментом формування, управління й контролю фінансової політики бюджетної установи [8, с. 60].

Слід зауважити, що кошторис є основним плановим документом бюджетної установи, а зокрема водогосподарської організації, та складається з двох частин: загального і спеціального фондів, які, в свою чергу, включають надходження із загального фонду бюджету та спеціального фонду бюджету відповідно і розподіл витрат. Таким чином, спеціальний і загальний фонди кошторису складаються з дохідної і витратної частини.

Основною метою розробки кошторису бюджетної установи є розв'язання таких основних завдань: визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць та підрозділів організації і забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами з різних джерел [13]. Тобто, проведення аналізу кошторису водогосподарської організації дає можливість з'ясувати причини нестачі бюджетного фінансування або виявити перевитрати коштів чи завищення асигнувань, а також здійснювати ефективний контроль за наявними ресурсами установи.

Як зазначає І.Ф. Лобачева та В.В. Стаднік [11], «під час аналізу виконання кошторису бюджетної установи в першу чергу досліджується динаміка, склад та структура видатків, враховуючи економічну класифікацію видатків бюджету. Важливим етапом аналізу виконання кошторису є вивчення співвідношення між касовими і фактичними показниками. Воно може характеризуватися рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж, навпаки, фактичних видатків над касовими. Вивчення існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку та залежності дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли в процесі виконання кошторису бюджетної установи.

Спеціальний фонд бюджетних установ створюється внаслідок надання послуг та виконання робіт на загальних засадах. Величина спеціального фонду на відповідну дату складається із залишків коштів на початок періоду та надходжень упродовж періоду, зменшених на суму витрачених коштів. На підставі розрахунків, які обчислюються за кожним джерелом доходу, здійснюється формування доходної частини спеціального фонду. Кошти спеціального фонду можуть бути тимчасово залучені для здійснення видатків загального фонду».

Важливим елементом організації процесу економічного аналізу як і будь якої іншої системи є визначення завдань. Зокрема, О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [17] виділяють такі «завдання аналізу кошторису бюджетної установи:

- оцінка виконання кошторисних призначень;
- оцінка виконання плану за основними показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондами;
- розрахунок впливу факторів на відхилення за основними результативними показниками;
- розробка заходів щодо усунення виявлених у результаті аналізу недоліків і заходів щодо вишукування джерел утворення й ефективного використання коштів за спеціальним і загальним фондами;
- контроль правильності утворення доходної і видаткової частини кошторису, перевірка своєчасності й повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет».

У свою чергу, головними завданнями аналізу кошторису бюджетної установи, на думку І.В. Мішина та Ю.В. Касьянової [12] є:

- оцінка виконання кошторисних призначень;

- контроль правильності утворення дохідної та видаткової частини кошторису, а також перевірка своєчасності та повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет;

- оцінка виконання плану за основними і показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондом;

- розрахунок впливу факторів на відхилення за основними результативними показниками;

- розробка заходів щодо усунення виявлених недоліків і заходів щодо пошуку джерел утворення й ефективного використання коштів за загальним і спеціальним фондом.

Слід зазначити, що водогосподарські організації хоч і є бюджетними установами, проте під час здійснення аналізу їх діяльності слід адаптувати класичну систему економічного аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності водогосподарських організацій. Що стосується джерел інформації для аналізу кошторису водогосподарської організації, то до них належить: звіт про виконання кошторису доходів і витрат по спеціальному і загальному фонду, як індивідуальний (по кожному виду джерел), так і зведений, а також дані бухгалтерського обліку та перевірок.

Л.В. Бабенко [3] зазначає, що «важливим елементом аналізу видатків бюджетної установи є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи, можна визначити загальну суму касових (Кв) і фактичних видатків (Фв). Вони розраховуються за формулами, що конкретизують співвідношення між ними, і дають можливість виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими (1):

$$Кв = Зп + П - Зк, \quad (1)$$

де Зп – залишки коштів установи на початок року;

П – сума коштів, перерахованих за рік;

Зк – залишки грошових засобів установи на кінець року.

Дана формула дозволяє визначити та вивчити співвідношення між касовими та фактичними видатками, які здійснюються в цілому за кошторисом і за окремими його статтями».

Зважаючи на те, що облік касових видатків забезпечує контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, а облік фактичних видатків, у свою чергу, забезпечує контроль за рухом фактичного виконання кошторису установи і за дотриманням встановлених норм видатків за окремими статтями кошторису, за допомогою формули, наведеної Л.В. Бабенко [3], можна здійснити аналіз та виявити

причини відхилення суми касових видатків від суми фактичних видатків, що дозволить зробити висновки про фактичне виконання кошторису та рівень дотримання норм за окремими статтями.

Формування та виконання кошторису доходів і витрат бюджетної установи необхідно тримати під контролем, тому що, як свідчать результати, протягом 2011 року органами Державної фінансової інспекції на 96 % перевірених об'єктів встановлено порушення, що призвели до витрат на загальну суму 5,4 млрд грн. [2].

Таким чином, кошторис є основою грамотного планування бюджету витрат з метою його подальшого аналізу, а також забезпечення його функціонування для виконання своїх функцій та досягнення мети, визначеної на рік бюджетного періоду. Однак, незважаючи на істотні переваги кошторису, він має і деякі недоліки, а саме: складання кошторису вимагає особливого вміння та професійної роботи з метою більш конкретного подальшого вивчення.

В процесі аналізу кошторису бюджетної установи використовуються різні прийоми та методи економічного аналізу. Основні прийоми аналізу, як зазначають О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [17], які можуть бути використані в процесі аналізу кошторису бюджетної установи такі (табл. 1).

Основні прийоми аналізу кошторису бюджетної установи за О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [17]

Приєм аналізу	Характеристика
1	2
Горизонтальний (часовий) аналіз	Порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. Такий аналіз є основою організації моніторингу поточної фінансової діяльності. У процесі цього аналізу виявляють відхилення звітних показників від планових (нормативних), визначаються причини цих відхилень і вносяться рекомендації щодо коригування окремих напрямків фінансової діяльності бюджетної організації. Аналіз дає можливість визначити роль бюджетного фінансування за загальним і спеціальним фондом
Вертикальний (структурний) аналіз	Визначення структури фінансових показників з оцінюванням впливу різних факторів на кінцевий результат. Такий аналіз дає можливість визначити найвагоміші складові в балансі бюджетної організації, але найбільш значуще його використання в аналізі складових доходів і витрат кошторису
Трендовий аналіз	Порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від впливу індивідуальних особливостей окремих періодів. На основі екстраполяції можливо не лише визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетної організації
1	2

Закінчення табл. 1

Порівняльний аналіз	Внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самої організації (філій), а також міжгосподарський аналіз показників цієї організації, порівняно з показниками конкурентів або із середньогалузевими та середніми показниками. Під час порівняльного аналізу фінансових показників розглянутої державної організації і середньогалузевих показників виявляється ступінь відхилення основних результатів фінансової діяльності організації від середньогалузевих з метою оцінки своєї конкурентної позиції за фінансовими результатами господарювання і виявлення резервів подальшого підвищення ефективності фінансової діяльності. При порівняльному аналізі фінансових показників організації і організації-конкурента виявляються слабкі боки фінансової діяльності організації з метою розробки заходів із підвищення його конкурентної позиції на регіональному ринку. Під час порівняльного аналізу фінансових показників структурних одиниць і підрозділів даної організації проводиться порівняльна оцінка й пошук резервів підвищення ефективності фінансової діяльності внутрішніх підрозділів організації
Факторний аналіз	Визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник детермінованих (розділених у часі) або стохастичних (що не мають певного порядку) прийомів дослідження. Проводиться за допомогою моделювання (детермінованого та стохастичного)
Маржинальний аналіз	Метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв'язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетною організацією послуг та поділу витрат на постійні і змінні
Аналіз відносних показників (коефіцієнтів)	Розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників

Однією зі складових кошторису є спеціальний фонд, який потребує детального аналізу, адже надходження, що формують спеціальний фонд, отримуються внаслідок діяльності бюджетної установи, а саме водогосподарської організації. Так, зокрема, процес аналізу виконання кошторису за спеціальним фондом необхідно здійснювати з аналізу джерел їхнього утворення. Аналізуючи спеціальний фонд необхідним є визначення складу коштів і виконання плану надходжень у цілому за звітний період і окремо за кожним видом.

Як зазначають О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [17, с. 156–161] «до основних етапів аналізу виконання кошторису за спеціальним фондом слід відносити такі:

1. Оцінка складу, структури та динаміки спеціального фонду за показниками залишків, надходжень і видатків здійснюється за методиками горизонтального й вертикального аналізу;

2. Аналіз виконання плану надходжень спеціального фонду передбачає зіставлення планових (кошторисних показників) з реальним надходженням коштів до бюджетної установи;

3. Аналіз виконання плану видатків спеціального фонду спрямовано на дослідження виконання кошторису за спеціальним фондом;

4. Аналіз руху коштів спеціального фонду здійснюється балансовим методом;

5. Факторний аналіз доходів спеціального фонду здійснюється окремо за кожним видом надходжень на основі мультиплікативної моделі:

$$D = O_{пп} \cdot B_{оп}, \quad (2)$$

де D – доходи спеціального фонду;

$O_{пп}$ – обсяг платних послуг (у натуральних показниках, одиницях);

$B_{оп}$ – вартість одиниці послуг;

6. Факторний аналіз видатків спеціального фонду здійснюється окремо за кожним видом видатків і дозволяє з'ясувати вплив окремих факторів на розмір видатків;

7. Узагальнення результатів аналізу – заключна стадія економічного аналізу, яка дозволяє зробити висновки про виконання кошторису установи за спеціальним фондом, визначити причини відхилень та розробити заходи щодо збільшення надходжень і пришвидшення руху коштів спеціального фонду».

На основі зазначеного вище, можна зробити висновок про неоднозначність думок вчених щодо методики проведення аналізу кошторису бюджетної установи та відсутність методики здійснення аналізу кошторису водогосподарської організації. Вважаємо за доцільне на основі існуючої методики аналізу кошторису бюджетної установи розробити власну методику аналізу виконання кошторису водогосподарської організації шляхом адаптації класичної моделі аналізу кошторису бюджетної установи до особливостей діяльності водогосподарської організації.

Таким чином, вважаємо, що аналіз кошторису водогосподарської організації слід здійснювати за такими напрямками:

1. Аналіз структури та динаміки надходжень і видатків загального та спеціального фондів водогосподарської організації;
2. Аналіз руху коштів загального та спеціального фондів;
3. Аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету.

Таким чином, розроблений порядок здійснення аналізу кошторису водогосподарської організації складається з таких кроків: визначення об'єкта, мети та завдань аналізу; визначення джерел інформації; вибір та розрахунок показників за визначеними напрямками та оформлення результатів аналізу у вигляді висновків, а також розробка подальших заходів щодо підвищення ефективності роботи водогосподарської організації та контроль за їх виконанням. Аналіз кошторису водогосподарської організації є одним із найважливіших елементів прийняття ефективних управлінських рішень, адже завдяки аналізу можна здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників, а також з'ясувати причини даних відхилень та виявити резерви підвищення ефективності діяльності водогосподарської організації.

Етап 2. Аналіз фінансового стану водогосподарської організації. Ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання залежить від багатьох зовнішніх і внутрішніх чинників, більшість з яких неможливо передбачити, проте є фактори, що мають більшою мірою суб'єктивний характер, які є можливість спрогнозувати та виміряти, наприклад, фінансова політика організації, що здійснюється управлінським персоналом. Аналіз фінансового стану водогосподарської організації є запорукою для розробки стратегії та тактики економічного розвитку даного суб'єкта господарювання, адже дослідження економічних показників, що характеризують фінансовий стан, та їх порівняння дозволяє вивчити причини відхилень і прийняти ефективні й раціональні управлінські рішення.

Слід зазначити, що фінансовий стан бюджетної установи, а зокрема водогосподарської організації, відображає здатність фінансувати свою діяльність, рівень ефективності використання наявних ресурсів та можливість підвищення свого економічного потенціалу. В сучасних умовах, під час формування бюджету одним із головних завдань є забезпечення фінансової рівноваги.

Аналіз фінансового стану доцільно здійснювати з точки зору аналізу бюджетних зобов'язань та структури активів і пасивів, тобто необхідною є оцінка фінансової стійкості організації, що є елементом фінансової стабільності.

Так Т.М. Боголіб вважає, що фінансова стійкість – це такий стан фінансових ресурсів бюджетних установ, за якого раціональне розпорядження ними є гарантією наявності власних коштів та забезпечення процесу розширеного відтворення. Фінансова стійкість – один із головних чинників, що впливає на досягнення бюджетними установами фінансової рівноваги та фінансової стабільності [5].

Як зазначає І.Т. Ткаченко [15], «під час формування системи показників необхідно враховувати особливості звітності бюджетних установ. Основним завданням аналізу фінансової стійкості є виявлення здатності установи протистояти негативному впливу різних факторів, які впливають на її фінансовий стан. Існує декілька груп рівня стійкості. А саме:

а) абсолютна стійкість:

$$R_m < (D_{вл} + D_{рег}), \quad (3)$$

де R_m – мінімальні витрати бюджету, грн.;

$D_{вл}$ – власні доходи бюджету, грн.;

$D_{рег}$ – регулюючі доходи бюджету, грн.;

б) нормальна фінансова стійкість:

$$R_m = (D_{вл} + D_{рег}); \quad (4)$$

в) нестійкий фінансовий стан:

$$R_m > (D_{вл} + D_{рег} - Z); \quad (5)$$

г) абсолютно нестійкий (кризовий) стан:

$$R_m > (D_{вл} + D_{рег}) \quad (6)$$

Вважаємо за доцільне в процесі аналізу фінансового стану водогосподарської організації використовувати такі показники фінансової стійкості, а саме: коефіцієнт автономії, коефіцієнт мультиплікації власного капіталу, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт загальної заборгованості та коефіцієнт реальної власності основних засобів.

Таким чином, на основі розрахунку наведених вище показників, можна робити висновок про рівень фінансової стійкості водогосподарської організації та виявити причини та чинники, що впливають на значення того чи іншого показника. Слід зазначити, що дані показники, з метою порівняння, слід розраховувати за декілька останніх років.

Порядок проведення аналізу фінансового стану водогосподарської організації наведено на рисунку 1.

Таким чином, за допомогою наведеного порядку можна здійснити аналіз фінансового стану водогосподарської організації, розрахувавши показники, що характеризують фінансовий стан, і на їх основі зробити висновки та розробити подальші заходи щодо підвищення ефективності роботи таких організацій. Слід також зазначити, що необхідність контролю за виконанням розроблених заходів на основі результатів проведеного аналізу має бути кінцевою метою його здійснення.

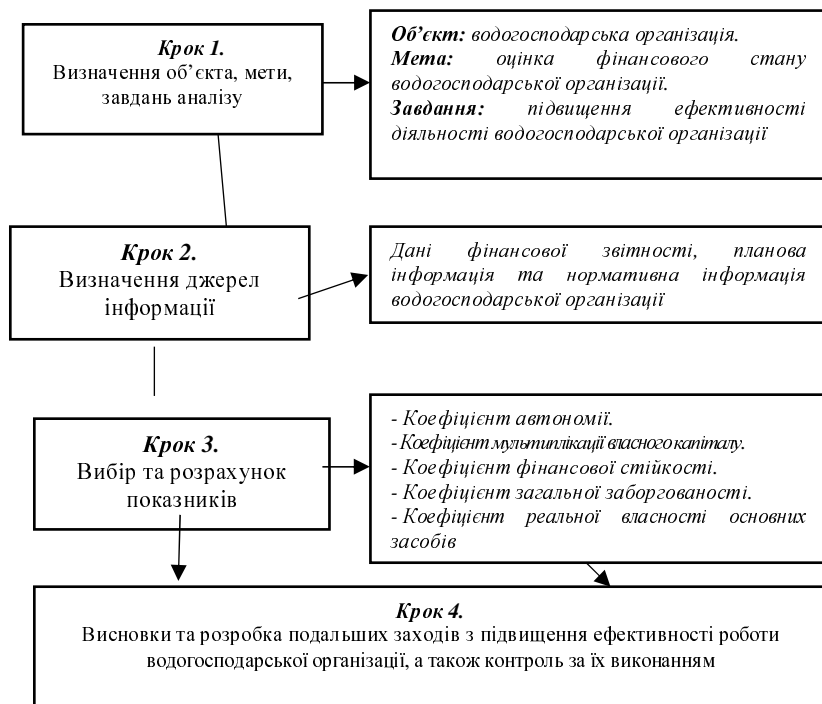


Рис. 1. Порядок здійснення аналізу фінансового стану водогосподарської організації

Етап 3. Аналіз основних засобів водогосподарської організації.

Зважаючи на існуючі проблеми вітчизняної економіки, фінансування бюджетних установ та ефективність використання бюджетних коштів і ресурсів набуває особливої актуальності. З огляду на те, що більшість активів бюджетної установи та зокрема водогосподарської організації складають необоротні активи, придбання яких здійснюється за рахунок бюджетних коштів, а також за умов їх зношеності та нечастого оновлення, виникає необхідність підвищення ефективності їх роботи та раціонального використання у водогосподарських організаціях. Пошук резервів підвищення ефективності роботи основних засобів у водогосподарських організаціях є можливим за допомогою здійснення аналізу основних засобів даних організацій.

Питання аналізу необоротних активів порушувалися у працях М.А. Болюха [6], А.Г. Загороднього, Є.В. Мниха, В.С. Рудницького [10], І.Бенька, С.Сисюка [4], Є.Данилова [9] та ін. Не применшуючи значення праць учених, слід зазначити, що проблеми аналізу основних засобів водогосподарських організацій залишаються невирішеними.

Зокрема, М.А. Болюх [6, с. 34] зазначає, що «наявність та рух основних засобів характеризується в натуральному та грошовому відношенні. Такі дані дозволяють проводити аналіз основних засобів в узагальненому вигляді та в аспекті окремих їх видів. Саме тому на початковому етапі аналізу вивчається структура й динаміка необоротних активів бюджетної установи».

Наступним кроком аналізу основних засобів бюджетної установи, а зокрема водогосподарської організації, є визначення рівня забезпеченості основними засобами конкретної установи, тобто вивчення потреби (чи задовольняється, чи, навпаки, кількість основних засобів суттєво перевищує існуючі потреби) суб'єкта господарювання у певних видах основних засобів.

На думку А.Г. Загороднього, Є.В. Мниха та В.С. Рудницького [10, с. 86], «аналіз забезпеченості основними засобами починається з оцінки відповідності їх наявної кількості за складом і структурою нормативним потребам бюджетної установи, які визначаються, виходячи з її потужності, обсягу та функціональних особливостей діяльності».

З метою визначення раціональності та рівня ефективності використання основних засобів водогосподарської організації, необхідним та доцільним є здійснення розрахунку показників

ефективності використання основних засобів. Зокрема, на думку І.Бенько та С.Сисюка [4], «аналіз ефективності використання основних засобів як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи базується на загальній методиці оцінки використання ресурсів, що передбачає обчислення й аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів в одиниці продукції (для бюджетної установи – наданих послуг)».

Зважаючи на те, що інформаційною базою для здійснення аналізу основних засобів водогосподарської організації є дані бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне, в першу чергу, перед здійсненням безпосередньо аналізу основних засобів, провести їх інвентаризацію з метою підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, на яких, у свою чергу, буде базуватися подальший аналіз і визначатимуться результати та заходи щодо підвищення ефективності використання основних засобів.

Що стосується етапів проведення аналізу основних засобів у бюджетних установах, то, на думку Є.Данилова [9], «до етапів аналізу основних засобів у бюджетних установах слід зарахувати такі:

- встановлення складу і технічного стану основних засобів на початку і в кінці звітного періоду;
- виявлення рівня прогресивності активної частини основних засобів;
- розрахунок показників руху основних засобів;
- аналіз джерел надходження основних засобів та їх вибуття;
- аналіз показників забезпеченості основними фондами;
- аналіз показників ефективності використання основних засобів».

У свою чергу, методика аналізу, яку зазначають І.Бенько та С.Сисюк [4], містить такі «етапи аналізу основних засобів бюджетних установ:

- аналіз структури та динаміки основних засобів;
- аналіз забезпеченості основними засобами;
- аналіз показників руху основних засобів;
- аналіз ефективності використання основних засобів».

Зазначене вище дає підстави стверджувати, що основними етапами аналізу основних засобів у бюджетних установах є аналіз складу, надходження, вибуття та ефективності використання основних засобів.

Порядок здійснення аналізу основних засобів водогосподарської організації містить чотири основні кроки, а саме: визначення об'єкта, мети, завдань аналізу, визначення джерел інформації для проведення аналізу основних засобів водогосподарської організації, вибір та

розрахунок показників за визначеними напрямками аналізу та узагальнення його результатів шляхом розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності використання основних засобів водогосподарської організації, та здійснення контролю за їх виконанням. Слід зазначити, що аналіз основних засобів водогосподарської організації вважаємо за доцільне здійснювати в розрізі визначених чотирьох напрямків, а саме: 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. Під час здійснення аналізу основних засобів водогосподарської організації за зазначеними напрямками розраховуються показники, що характеризують склад, технічний стан, структуру, рух і ефективність використання основних засобів, та на основі розрахунку яких є можливість прийняти ефективні управлінські рішення.

Етап 4. Аналіз видатків водогосподарської організації на меліоративні роботи.

Водогосподарські організації, як уже зазначалось, є бюджетними установами та належать до сфери управління Державного агентства водних ресурсів України. Діяльність даних установ здійснюється за рахунок коштів державного бюджету, а також коштів, одержаних від надання платних послуг на замовлення юридичних та фізичних осіб.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 жовтня 2011 року № 1101 [14], організаціями, які входять до складу Державного агентства водних ресурсів України, можуть надаватися такі платні послуги:

1. Обстеження господарських об'єктів та обладнання з наданням рекомендацій стосовно розроблення заходів, спрямованих на зменшення негативного впливу вод.

2. Надання рекомендацій щодо здійснення заходів зі зменшення негативного впливу місць видалення промислових та побутових відходів на стан водних об'єктів.

3. Підготовка та видача юридичним і фізичним особам в установленому порядку технічних умов на проведення інженерних робіт на землях водного фонду та об'єктах меліоративних систем.

4. Надання рекомендацій щодо поліпшення стану водних об'єктів, зрошуваних і осушуваних земель з прилеглими територіями.

5. Видача розрахунків та рекомендацій з питань: проведення аналізу складу стічних вод та періодичності оцінки їх параметрів під

час скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, якості води у контрольних створах під час забору та використання водних ресурсів; обґрунтування потреби у воді та оцінки обсягів водокористування, організації та проведення заходів щодо раціонального використання водних ресурсів на підприємствах, в установах та організаціях; розроблення проектів землеустрою у разі вилучення, надання, зміни цільового призначення земель водного фонду; визначення ступеня впливу на водні об'єкти проєктованих споруд.

6. Організація і проведення науково-практичних конференцій, семінарів, нарад щодо проблем водокористування, експлуатації об'єктів водогосподарсько-меліоративного комплексу та додержання вимог водного законодавства.

7. Відбір проб ґрунтів, мулу і донних відкладень, поверхневих, підземних, зворотних і стічних вод, вимірювання показників їх якості, визначення властивостей ґрунтів та сировини природного походження (пісок, глина, щебінь та гравій), що використовується для виготовлення будівельних матеріалів і керамічних виробів, вмісту в них радіонуклідів і солей, важких металів.

8. Технічне обслуговування, догляд і експлуатація внутрішньогосподарської меліоративної мережі, споруд, насосних станцій, систем дренажу, водойм.

9. Інженерні, гідрогеологічні, еколого-геологічні вишукування, проведення проєктних та топографо-геодезичних робіт, складання проєктно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію зрошувальних і осушувальних систем, водойм, протиерозійних споруд, проведення ремонтних, протиповеневих, культуртехнічних, планувальних робіт.

10. Буріння свердловин, тампонажна та санітарна обробка свердловин, вапнування і гіпсування ґрунтів, будівництво ставків та водойм, гідротехнічних і протиповеневих споруд, проведення днопоглиблювальних та піскоструминних робіт.

11. Послуги, пов'язані з подачею води юридичним і фізичним особам з меліоративних систем і водних джерел для поливу зрошуваних або зволоження осушених земель, промислових і комунальних потреб, а також поливу городів, садів і богарних земель та наповнення наливних водойм.

12. Послуги з виконання функцій служби замовника та генерального підрядника у сфері будівництва водогосподарських та інших об'єктів відповідно до законодавства.

13. Відведення зворотних вод.

14. Обстеження гідротехнічних споруд та їх підводних частин і технічне обслуговування комплексу таких споруд з використанням водолазних робіт.

15. Регулювання водного режиму на осушувально-зволожувальних системах.

16. Послуги, пов'язані з ремонтом насосно-силового устаткування, машин і механізмів, виконанням робіт ремонтно-механічними, деревообробними майстернями та електротехнічними цехами й електролабораторіями, з використанням транспортних засобів та засобів зв'язку, які перебувають на балансі водогосподарських установ та організацій.

17. Послуги, пов'язані з експлуатацією та обслуговуванням об'єктів соціально-побутової сфери, що перебувають на балансі водогосподарських організацій, а також організація спортивного і любительського рибальства.

18. Послуги, пов'язані з виконанням земляних робіт.

19. Послуги, пов'язані з виконанням проектних, ремонтно-будівельних, протифільтраційних робіт, робіт з ізоляції сталевих трубопроводів, прокладення, ремонту і обслуговування водопровідно-каналізаційних мереж, систем електро- та теплопостачання.

20. Послуги, пов'язані з виконанням робіт із землеустрою та оцінки земель водного фонду.

Відповідно до зазначеного переліку платних послуг, що надаються водогосподарськими організаціями, вважаємо за доцільне здійснювати аналіз вказаних послуг з метою виявлення чинників, що впливають на формування обсягу надходжень від надання даних послуг, адже, саме ці надходження формують спеціальний фонд водогосподарських організацій. Таким чином, у розрізі аналізу платних послуг, що надаються бюджетними установами відповідно до законодавства, пропонуємо здійснити аналіз на прикладі аналізу витрат на меліоративні роботи. Даний аналіз доцільно здійснювати у формі факторного аналізу собівартості послуги на прикладі собівартості послуги з подачі 1 тис. м³ води на зрошення сільськогосподарських культур (7):

$$CB = ЗП + Нб + Нзп + E + TO + НВ + Звк + ПДВ, \quad (7)$$

де: СВ – собівартість послуги з подачі 1 тис. м³ води на зрошення сільськогосподарських культур;

ЗП – основна та додаткова заробітна плата;

Нб – надбавки за стаж роботи;

Нзп – нарахування на заробітну плату;

Е – вартість електроенергії;

ТО – затрати на технічне обслуговування та ремонт;

НВ – накладні витрати;

З_{вк} – збір за водокористування;

ПДВ – податок на додану вартість.

З огляду на наведену факторну модель, результативним показником якої є сума витрат, дана 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. Слід зазначити, що інформаційною базою для проведення даного аналізу є калькуляція собівартість такої послуги.

Висновки. Отже, зважаючи на проведене дослідження літературних джерел щодо аналізу діяльності водогосподарських організацій, можна зробити такі висновки. В першу чергу, слід зазначити, що в працях вчених розглядається переважно методика аналізу діяльності бюджетних установ, однак з огляду на особливості діяльності водогосподарських організацій виникає проблема розробки методики проведення аналізу діяльності даних організацій. Зважаючи на це, шляхом адаптації класичної методики аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності водогосподарських організацій було розроблено методику здійснення аналізу діяльності водогосподарських організацій, що передбачає здійснення аналізу діяльності даних організацій за такими напрямками: 1. Аналіз виконання кошторису водогосподарської організації; 2. Аналіз фінансового стану водогосподарської організації; 3. Аналіз основних засобів водогосподарської організації; 4. Аналіз видатків водогосподарської організації на меліоративні роботи. В розрізі кожного з виділених напрямків було запропоновано порядок проведення аналізу.

Список використаної літератури:

1. *Александров В.Т.* Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навч. посібник / *В.Т. Александров.* – К. : АВТ лтд, 2004. – 387 с.

2. Андреев П. Звіт Голови Держфінінспекції України про результати діяльності у 2011 році / П.Андреев // Фінансовий контроль. – 2012. – № 3. – С. 4–7.
3. Бабенко Л.В. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах / Л.В. Бабенко, О.О. Яременко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_-Fvamsue_2012_1_19.pdf.
4. Бенько І. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Бенько, С.Сисюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2011_8_1/pdf/benko.pdf.
5. Боголіб Т. Управління фінансами / Т.Боголіб // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 26–31.
6. Болюх М.А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібник / М.А. Болюх. – К. : КНЕУ, 2008. – 342 с.
7. Вифлиемский А.В. Бухгалтерский учет в образовательных учреждениях / А.В. Вифлиемский, О.В. Чиркина. – М. : Педагогический поиск, 2009. – 192 с.
8. Горбатовська Ю.Г. Регламентация обліку і аналізу доходів і видатків загального фонду бюджетних установ / Ю.Г. Горбатовська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 7–8. – С. 59–61.
9. Данилов Е. Планирование: анализ, состояния, наличия и использования основных средств в бюджетных учреждениях / Е.Данилов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.busel.org/texts/catek/id5dwyenq.htm>.
10. Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит : навч. посібник / А.Г. Загородній, Є.В. Мних, В.С. Рудницький. – К. : Кондор, 2009. – 618 с.
11. Лобачева І.Ф. Економічний аналіз як передумова формування, управління й контролю фінансової політики бюджетних установ / І.Ф. Лобачева, В.В. Стаднік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_120496.doc.htm.

12. Мішин І.В. Методика аналізу кошторису бюджетної установи / І.В. Мішин, Ю.В. Касьянова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3729/1/Касьянова%20Ю.В.%20МЕТОДИКА%20АНАЛІЗУ%20КОШТОРИСУ%20БЮДЖЕТНИХ%20УСТАНОВ.pdf>.
13. Погорелов І.М. Питання планування доходів та видатків у бюджетних установах / І.М. Погорелов, Д.М. Карпович [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vcpi/Aprus-2012_31/ekon6.pdf.
14. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку платних послуг, які надаються бюджетними установами, що належать до сфери управління Державного агентства водних ресурсів» від 26.10.2011 року № 1101 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1101-2011-п>.
15. Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних установ : навч. посібник / І.Т. Ткаченко. – К. : КНЕУ, 2007. – 548 с.
16. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації / О.В. Яришко, Є.В. Ткаченко // Економічні науки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2008/econom_2008_1/2008-26-06/yarishko.pdf.
17. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О.В. Яришко, Є.Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького нац. ун-ту. – 2008. – № 1 (3). – С. 174–180.

ЛЕЛЯВСЬКА Любов Віталіївна – аспірантка кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2015.