

scientists, economists and other experts in the field of accounting and economic analysis the statistics assessment of results of activity of small enterprises for 2013-2015 was done and definition of solvency was also given. The analysis of the solvency of various industries and the connection of these indicators with income was conducted. The number of factors, that affect the performance of the financial statements and the results of analysis conducted on its basis were determined. The article deals with the topical issue of the reliability of the financial statements in the context of a possible underreporting of profit for the illegal tax optimization, highlighted the causes that can induce a business to such steps.

It is proposed to increase the role of government regulation to ensure the sustainable development of small businesses. The necessity of internally corporate analysis of major economic indicators to ensure stable operation of the enterprise is also justified.

УДК 657.21

**Лукановська І.Р.**

кандидат економічних наук,  
стпрший викладач кафедри обліку в державному секторі  
економіки та сфері послуг  
Тернопільського національного економічного університету

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВОДНИХ РЕСУРСІВ

Стаття висвітлює актуальні проблеми сучасного етапу існуючої системи обліку витрат бюджетних установ, що зазнала трансформації на шляху переходу України до ринкових умов ведення господарства та змін пов'язаних із новими підходами обліку. В основу статті взято практику обліку водних ресурсів, до яких входять бюджетні неприбуткові організації, що мають ряд проблемних питань організації доходів та витрат галузі водного господарства України. На основі проведеного аналізу робіт вітчизняних вчених визначено особливості ведення обліку щодо здійснення основної діяльності та надання платних чи інших послуг водогосподарських підприємств. Визначено завдання обліку витрат, що в умовах ринку ставляться перед водогосподарськими організаціями.

**Ключові слова:** бюджетні установи, водне господарство, бухгалтерський облік, витрати, контроль.

Статья освещает актуальные проблемы современного этапа существующей системы учета расходов бюджетных учреждений, подвергшейся трансформации на пути перехода Украины к рыночным условиям ведения хозяйства и изменений связанных с новыми подходами учета. В основу статьи взята практика учета водных ресурсов, в которые входят бюджетные неприбыльные организации, имеющие ряд проблемных вопросов организации доходов и расходов области водного хозяйства Украины. На основе проведенного анализа работ отечественных ученых определены особенности ведения учета по осуществлению основной деятельности и предоставления платных или иных услуг водохозяйственных предприятий. Определены задачи учета расходов, что в условиях рынка ставятся перед водохозяйственными организациями.

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, водное хозяйство, бухгалтерский учет, расходы, контроль.

**Постановка проблеми.** Бюджетні неприбуткові організації – одні з найважливіших, але, одночасно, найбільш проблемних секторів економіки країни з точки зору фінансового забезпечення. До цієї групи належать водогосподарські організації, які займаються надзвичайно важливими питаннями, що пов'язані з експлуатацією меліоративних систем державного підпорядкування, використанням, збереженням

та відтворенням такого природного ресурсу як вода, а також вирішує низку інших, не менш важливих, управлінських та регулюючих заходів. Зокрема, меліорацією земель, вирішенням разом з уповноваженими на це органами й організаціями проблеми забезпечення водними ресурсами тощо.

В умовах нестабільності водному господарству притаманні проблеми нестачі коштів

для здійснення базових функцій. Це, в свою чергу, впливає на процес соціально-економічного розвитку держави в цілому та окремих областей, зокрема. З метою підвищення якості та результативності діяльності водогосподарства в Україні вже понад 7 років здійснюється реформування цього сектора національної економіки. Ринкові перетворення торкнулися багатьох чинників його функціонування, але не стали фактором зростання якості надання послуг та покращення умов обслуговування населення і галузей економіки водними ресурсами. Однією з найважливіших передумов подолання негативних явищ, безумовно є система обліку та контролю, які здатні забезпечити підвищення ефективності господарювання, в тому числі на основі раціонального використання наявних водних ресурсів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам обліку і контролю в умовах ринкових відносин надається важливе значення, але вони ще мало вивчені й досліджені у вітчизняній науці і практиці, а особливо щодо такого об'єкта як водні ресурси та діяльності організацій (підприємств) водного господарства загалом.

За останні роки в вітчизняній фінансово-економічній літературі з'явилися нові публікації, які висвітлюють проблеми обліку, управління, планування і контролю доходів і витрат водогосподарських установах, що виникли вже в умовах економічного реформування народного господарства України. Серед вчених які займалися вирішенням цих проблем варто виділити: С.І. Дорогунцова, Е.А. Гриневича, Б.І. Адамова, Т.М. Остапенко, Т.С. Осадча, В.І. Павлова, В.А. Петрук, С.В. Лень, Л.В. Сироватченко, Н.Ф. Чечетову, Л.Т. Штимер та інших.

Зокрема, Т.С. Осадча, присвячує своє дослідження такому об'єкту бухгалтерського обліку, як водна рента, дає означення сутності цього поняття, класифікацію для цілей обліку, пропонує використовувати інформацію зі Звіту про формування водної ренти, що містить дані щодо джерел окупності витрат, понесених на утримання водних об'єктів, а також вплив екологічного стану водного об'єкта на розмір такої ренти. Науковець вважає, що такий підхід дасть змогу управлінському персоналу коригувати діяльність підприємства відповідно до стратегічних завдань розвитку суб'єктів водогосподарства та положень концепції сталого розвитку [3, с. 33].

Низка інших публікацій (О.А. Лаговська, І.В. Замула, В.І. Павлова, В.А. Петрук та ін.) присвячені питанням виокремлення екологічного обліку, як стратегічно важливого для збереження природних ресурсів, в тому числі водних, обліку й класифікації витрат тощо.

Інтерес до такого роду досліджень вказує на вагомість ролі та посилення потреби у збереженні водних ресурсів, а також зростання ролі обліку у вирішенні цієї проблеми. Зважаючи на той факт, що водні господарства перебувають у групі бюджетних установ, в останні роки їх торкнулося багато змін, що пов'язані не лише з реформуванням цієї галузі національної економіки, а й реформуванням системи обліку бюджетних установ.

Так, на думку Штимер Л.Т., облікова система бюджетних установ знаходиться у перехідному стані. Слід відмітити, що здійснено при цьому чи мало проблем у системі бухгалтерського обліку та звітності установ державного сектору економіки, які визначили потрібність проведення реформи системи бухгалтерського обліку [7].

Це також накладає відбиток не лише на засадах обліку водних господарств, а й на їхній діяльності загалом, оскільки перехід на нові підходи (План рахунків, стандарти обліку) вимагає додаткових затрат праці облікових працівників і часто супроводжується труднощами, в тому числі пов'язаними зі специфікою галузі.

**Метою даної статті** є оцінка практики обліку фінансово-господарської діяльності, зокрема у частині витрат організацій водного господарства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Водогосподарства як суб'єкти господарювання, що виконують чимало соціальних функцій, за своєю внутрішньою структурою являють собою складний господарський механізм. Реалізація покладених на них завдань можлива лише за умов постійних зв'язків між структурними підрозділами та добре налагодженої системи управління. Важливу роль у зазначеному механізмі відіграє обліковий процес, який у результаті процесу обробки облікової інформації забезпечує керівництво установи інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. А оскільки здійснення облікового процесу, навіть за умов максимальної його автоматизації, неможливе без праці виконавців облікових функцій – працівників бухгалтерської служби та окремих уповноважених осіб інших структурних підрозділів, питання організації цієї праці постає як головне [1].

Організації, що займаються питаннями водних ресурсів, наприклад облводресурсів, є бюджетними неприбутковими організаціями й належать до сфери управління відповідного центрального органу виконавчої влади, який реалізовує державну політику у сфері розвитку водного господарства і гідротехнічної меліорації земель, управління, використання та відтворення поверхневих водних ресурсів – Держводагентство.

Структура бюджетної установи включає ряд структурних одиниць і посадових осіб, яким вони підпорядковані. Основними завданнями вищестоящих організацій водного господарства, зокрема облводресурсів, є реалізація державної політики щодо розвитку водного господарства та гідротехнічної меліорації земель, а також забезпечення потреб населення і галузей економіки області у водних ресурсах та їх раціональне використання, виконання природоохоронних заходів та вдосконалення нормативно-правового забезпечення галузі. Відповідно до покладених завдань, основним видом діяльності організацій цього типу є здійснення координації та контролю за функціонуванням і господарюванням підпорядкованих водогосподарських підприємств.

Зважаючи на значні обсяги діяльності досліджуваних суб'єктів, в них значна увага приділяється організації бухгалтерського обліку. Так, організацію бухгалтерського обліку господарської діяльності зазвичай здійснює відділ бухгалтерського обліку та звітності, до функцій якого належать: контроль за економічним використанням матеріальних, фінансових ресурсів; організація обліку основних засобів, грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій пов'язаних з їх рухом, облік витрат, реалізації робіт, послуг, результатів господарської діяльності.

Варто відзначити, що такий відділ (бухгалтерія) також здійснює контроль за оформленням бухгалтерських документів, використанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів, проводить інвентаризацію грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів; бере участь у роботі з вдосконалення і розширення сфери дій внутрішньогосподарських розрахунків у розрізі планової і облікової документації організації, забезпечує своєчасне складання бухгалтерської звітності, первинних документів і бухгалтерських засобів, надання їх у встановленому порядку у відповідні органи.

Права та обов'язки головного бухгалтера регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], а також посадовою інструкцією.

Зокрема, до обов'язків головного бухгалтера водогосподарських підприємств належать:

- забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методів бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності у визначені строки;

- організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій (йому відомих);

- брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від недостачі, крадіжок, псування цінностей підприємства.

Доцільно відмітити, що ведення обліку щодо здійснення основної господарської діяльності та надання платних чи інших послуг провадиться автоматизовано з використання робочого плану рахунків, розробленого спеціально для бюджетної установи. Комп'ютеризований облік з програмним забезпеченням «Парус», «1С. Бухгалтерія», дає змогу вести облік заробітної плати, облік матеріалів та всіх господарських операцій підприємства, а також, з кожного рахунку ведуться машинограми, в яких зазначається залишок на початок звітного періоду, обороти за дебетом з розшифровкою по рахунках, аналогічно обороти за кредитом і залишок на кінець звітного періоду. Машинограми ведуться в аналітиці, де зазначається всі партнери, кожна господарська операція. Машинограми служать основою для заповнення меморіальних ордерів та Головної книги, інших форм звітності підприємства.

Як відомо, основним завданням фінансового обліку є формування інформації про фінансовий стан підприємства, в особливості достовірного обліку фінансових результатів. Це завдання, на сьогоднішній день, вирішується шляхом обліку та співвідношення доходів та витрат.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, які безпосередньо пов'язані з виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт та наданням послуг [6].

Натомість в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 135 «Витрати» не уточнюються в загальних положеннях ці поняття, що дещо нівелює факт досягнення єдності у питаннях бухгалтерського обліку.

Завдяки працям видатних вчених, економістів, теоретиків та практиків до початку 90-х років була побудована система обліку витрат і калькулювання собівартості, яка дозволяла виконувати підрахунки всіх фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом й реалізацією продукції (робіт, послуг), проаналізувати структуру витрат тощо. Однак з переходом на ринкові відносини й заміною форми власності у більшості бюджетних неприбуткових організацій (підприємств) з'явилися нові вимоги до облікової інформації. Тоді до вже існуючих традиційних завдань обліку слід було додати наступні:

– оперативне інформаційне забезпечення керівництва про фактичний розмір витрат для прийняття рішень з врахуванням їх економічних наслідків;

– формування даних про зміни витрат залежно від змін обсягів виробництва, надання послуг;

– надання неупередженої та достовірної інформації про стан надходжень від надання платних послуг, обсяг сумнівних боргів, а також строки сплати зобов'язань і їх дотримання.

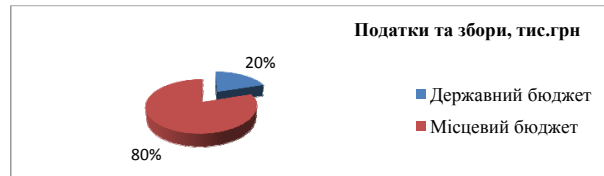
Названий вище перелік охоплює лише маленьку частину від завдань, що в умовах ринку ставляться перед водогосподарськими організаціями. В умовах реформування системи обліку до їх складу слід віднести також забезпечення правильного, обґрунтованого й безпомилкового перенесення залишків зі старих рахунків на нові, освоєння нових підходів до формування звітності та її складових, формування засад удосконалення інформаційної бази управління водогосподарствами на основі нових стандартів обліку тощо.

В цьому контексті в бухгалтерському обліку надання платних послуг тісно пов'язане з ідентифікацією таких економічних категорій як «витрати», «затрати», «собівартість», а тому упущення щодо їх означення в стандартах обліку та ще й урахуванням того, що вони мають грошову оцінку витрат, але за обсягами, що охоплюють ту чи іншу інформацію досить різняться, мають бути належним чином вирішені й врегульовані.

Актуалізація потреби пошуку можливостей вирішення цієї проблеми пояснюється тим, що отримуючи доходи за надання платних послуг з виконання різних видів робіт (земляних, протиповеневих тощо), а також використання механізмів і транспортних засобів для цього, важливо раціонально здійснювати витрати. Сприяти такій раціональності має саме бухгалтерський облік. Але за наявності альтернативних трактувань і підходів до витрат і їх включення у собівартість досягти цього складно.

На підкреслення вагомості вироблення більш досконалого підходу до ведення обліку можна навести обсяги діяльності Тернопільського обласного управління водних ресурсів, офіційні дані щодо яких містяться на офіційному сайті цієї організації. Так, доходи від надання платних послуг у 2016 році склали 8222,6 тис. грн., для надання яких залучалися всі структурні підрозділи. Кошти, які залишаються в розпорядженні управління направляються на покриття недостатнього фінансування. За 2016 рік було направлено 3242,31 тис. грн. на утримання державних фондів. З місцевого бюджету у 2016 році залучено коштів 7309 тис. гривень.

До зведеного бюджету у 2016 році Тернопільським облводресурсів внесено податків та платежів на суму 2852,8 тис. грн., в тому числі до державного бюджету – 569,5 тис. грн., до місцевих бюджетів – 2283,3 тис. гривень, що у відсотковому еквіваленті становить 20% та 80% відповідно (рис. 1) [4].



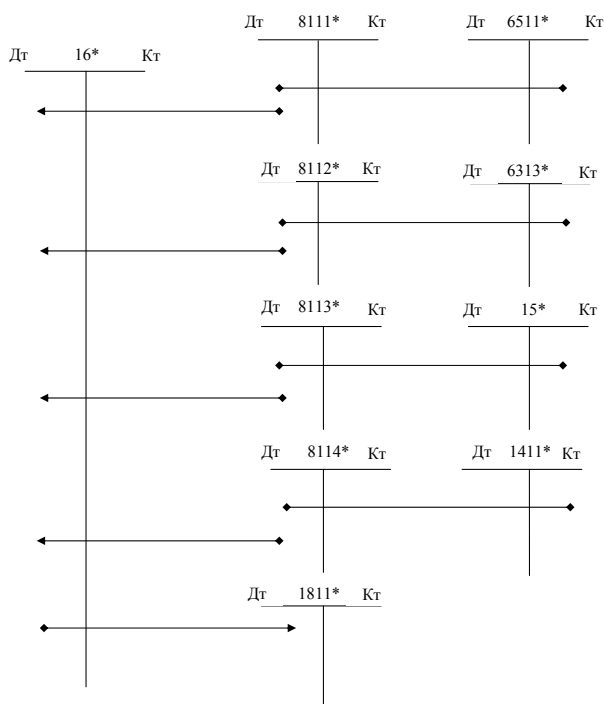
**Рис. 1. Внесення податків та платежів Тернопільським облводресурсів до державного та місцевих бюджетів**

Слід зазначити, що доходи і витрати включаються до складу звіту про фінансову діяльність (форма № 9д, № 9м) на підставі принципів нарахування та відповідності доходів і витрат та відображаються в бухгалтерському обліку й фінансових звітах у тих періодах, до яких вони відносяться. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів. Собівартість реалізованих продукції, послуг, товарів (робіт) відображається одночасно з визнанням відповідного доходу.

Дослідження фінансової звітності організації водного господарства за 2016 рік свідчить, що витрати за загальним фондом в цілому поділяються на поточні та капітальні. Окрім цього, такі установи здійснюють внутрішнє й зовнішнє кредитування (рис. 2).



**Рис. 2. Чинна класифікація витрат організацій водного господарства**



**Рис. 3. Схема відображення операцій з обліку витрат на надання послуг організаціями водогосподарства (розпорядниками бюджетних коштів)\***

Особливістю відображення витрат за новим планом рахунків є той факт, що при наданні послуг організаціями водного господарства, які фінансуються з бюджету, та є розпорядни-

ками бюджетних коштів, операції відображаються з використанням одночасного списання сум з 8 класу рахунків «Витрати» на рахунок 1 класу «Нефінансові активи». Загальна схема облікового відображення операцій має вигляд, що поданий на рис. 3.

Слід зауважити, що такий транзитний підхід досить вдалий з позиції врахування сутності та особливостей діяльності організацій водного господарства, які є розпорядниками бюджетних коштів. Він дозволяє мати інформацію про видатки за їх групами (завдяки 8 класу рахунків), а також дані, що служать основою визначення собівартості наданих послуг.

**Висновки.** Таким чином, незважаючи на те, що існують різні підходи щодо визнання та оцінки витрат (з точки зору бухгалтерів витрати – це тільки конкретні затрати ресурсів підприємства) однак всі погоджуються з тим, що система обліку витрат повинна надавати точну, достовірну й оперативну інформацію для потреб управління ними і формування собівартості. Більше того, крім загальної суми витрат, система обліку повинна відображати та аналізувати причини й наслідки зв'язків між різними видами витрат. Тому перспективним і актуальним напрямом подальших наукових пошуків є теоретичне обґрунтування можливостей формування відповідної інформації, системи її документального забезпечення, а також встановлення суб'єктів обліку, здатних продукувати такі облікові дані.

#### Список використаних джерел:

1. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник / Р.Т. Джога. – К.: КНЕУ, 2006. – 483 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 - XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Осадча Т.С. Водна рента: сутність, джерела формування та облікове відображення / Т.С. Осадча // Вісник ЖДТУ. – Серія Економічні науки. – 2016. – № 2 (76). – С. 33-39.
4. Підсумки фінансово-господарської діяльності облводресурсів за 2016 рік. Офіційний веб сайт Тернопільського управління водних ресурсів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vodgosp.te.ua/news/?id=1602>
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/plan-rahunkiv/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-vityag-dlya/>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 зі змінами і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Штимер Л.Т. Облікова система установ державного сектору економіки: проблеми та перспективи розвитку / Л.Т. Штимер // Економічний форум. – 2015.–№ 1. – С. 276-282. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2015\\_1\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_47)

\* 16 – Виробництво; 15 – Виробничі запаси; 8111 – Витрати на оплату праці; 8112 – Відрахування на соціальні заходи; 8113 – Матеріальні витрати; 8114 – Амортизація; 1411 – Знос основних засобів; 6511 – Розрахунки із заробітної плати; 6313 – Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування [5].

Lukanovska I.R.

## FEATURES OF THE ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING OF WATER RESOURCES

The article covers actual problems of the present stage of the existing system of cost accounting budgetary institutions undergoing transformation on the path of transition of Ukraine to market economy conditions and changes associated with new approaches. The basis of the article comes the practice of water accounting, including budget non-profit organizations, have a number of problematic issues of the organization of income and expenditure of the water management industry. On the basis of the analysis of works of domestic scientists, the article identifies the peculiarities of accounting for the core activities and the provision of pay or other services to water companies. Lists the tasks of cost accounting that the market conditions facing water organizations, usually implemented by the division of accounting and reporting. The functions of which are presented in the article.

The main types of expenditures for the General Fund in accordance with financial reporting organizations of water management. In accordance with the new chart of accounts public sector entities to account for the cost organizations of water management differentiated by the following classification of expenses as costs of wages, deductions for social activities, material costs, depreciation and others. Shows a General scheme accounting reflection of the characteristics of costs in the provision of services of water management organizations according to the new chart of accounts. The article identifies that the cost accounting system must provide accurate, reliable and timely information for the needs of management and the formation of cost.

УДК 657.372.3

**Трачова Д.М.**кандидат економічних наук,  
доцент, докторантНаціонального наукового центру  
«Інститут аграрної економіки»

## ОКРЕМІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто економічний зміст та завдання амортизаційної політики на підприємствах. Досліджено особливості ведення амортизаційної політики у наукових працях вчених. Обґрунтовано роль прискореної амортизації в стимулюванні інноваційного розвитку суб'єктів та перспективи її застосування в умовах вступу до Європейського союзу. Визначено основні напрямки удосконалення методичних положень щодо формування амортизаційної політики підприємств. Визначено доцільність застосування методів прискореної амортизації. Доведено, що реформування амортизаційної політики повинно відбуватися ззовні та з середини підприємства одночасно. В існуючих складових, формування амортизаційного фонду підприємства навіть за рахунок власних ресурсів неможливе та потребує втілення дієвих кроків нормативно-правового регулювання держави.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, знос, амортизаційна політика підприємства.

В статье рассмотрены экономическое содержание и задачи амортизационной политики предприятия. Исследованы особенности ведения амортизационной политики в трудах ученых. Обоснована роль ускоренной амортизации в стимулировании инновационного развития предприятий и перспективы ее применения в условиях вступления в Европейский союз. Определены основные направления совершенствования методических положений по формированию амортизационной политики предприятий. Определена целесообразность применения методов ускоренной амортизации. Доказано, что реформирование амортизационной политики должно происходить извне и изнутри предприятия одновременно. В существующих составляющих, формирование амортизационного фонда предприятия даже за счет собственных ресурсов невозможно и требует осуществления действенных шагов нормативно-правового регулирования государства.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, износ, амортизационная политика предприятия.