

УДК 657.1

Лелявська Л.В.

аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана**ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ КОШТОРИСУ
ВОДОГОСПОДАРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ****ECONOMIC ANALYSIS OF WATER MANAGEMENT
ORGANIZATIONS ESTIMATE****АНОТАЦІЯ**

Розглянуто особливості методики економічного аналізу кошторису водогосподарських організацій. У результаті дослідження розроблено власний методичний підхід оснований на адаптації класичних методик економічного аналізу бюджетних установ до галузевих особливостей водогосподарського комплексу. Розроблена методика складається з чотирьох складових. Завдяки аналізу можна здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників. Дозволяє з'ясувати причини відхилень та виявити резерви підвищення ефективності діяльності водогосподарської організації.

Ключові слова: водогосподарські організації, водні ресурси, економічний аналіз, кошторис, видатки.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрены особенности методики экономического анализа сметы водохозяйственных организаций. В результате исследования разработан собственный методический подход основан на адаптации классических методик экономического анализа бюджетных учреждений с отраслевыми особенностями водохозяйственного комплекса. Разработанная методика состоит из четырех составляющих. Благодаря анализу можно осуществить количественную и качественную характеристику изменений и отклонений от плановых показателей. Позволяет выявить причины отклонений и выявить резервы повышения эффективности деятельности водохозяйственной организации.

Ключевые слова: водохозяйственные организации, водные ресурсы, экономический анализ, смета, расходы.

ANNOTATION

The features of the methodology of economic analysis estimates the water sector organizations. The study developed its own methodological approach is based on the adaptation of the classic techniques of economic analysis of budgetary institutions to industry features water complex. The method consists of four components. Through the analysis can be carried out quantitative and qualitative characteristics changes and deviations from targets. Lets find out the causes of deviations and identify potential for raising the efficiency of water management organizations.

Keywords: water management organizations, water resources, economic analysis, estimates costs.

Постановка проблеми. У сучасних умовах, зважаючи на складне та кризове становище вітчизняної економіки, дефіциту в бюджетному секторі, виникає необхідність раціонального використання наявних ресурсів та провадження ефективної діяльності підприємств і організацій, що фінансуються з державного бюджету. Варто зазначити, що видатки водогосподарських організацій, що здійснюються в процесі надання послуг, за своїм економічним змістом істотно відрізняються від витрат інших підприємств та є одним із найголовніших і найваж-

ливіших показників діяльності даних установ. Діяльність бюджетних установ, а зокрема водогосподарських організацій, носить певною мірою 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, по-друге, 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, порівняній недоступності 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 отримали повного висвітлення.

Формування цілей статті. Основною ціллю статті є обґрунтування методичних положень економічного аналізу кошторису водогосподарської організації.

Виклад 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 включає дві ключових підсистеми: керуючий і керований, аналіз відіграє невід'ємну роль в процесі прийняття управлінських рішень. Місце і взаємозв'язок економічного аналізу простежується з іншими керуючими функціями – пла-

нуванням, обліком і регулюванням. Функція планування формує певну програму дій водогосподарської організації, а також рівень технічних, економічних та фінансових параметрів, які 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.

Зміст аналізу господарської діяльності водогосподарських організацій, в першу чергу, полягає у розкритті механізму дії основних факторів, що впливають на їх економічні показники, а також кількісний вимір факторних впливів на динаміку цих показників. Варто також зазначити, що зміст 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 повинні досліджуватися причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ, структурно-логічні і 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 в залежності 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 в 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 однорідними ознаками, закодованими у певному порядку. Бюджетна класифікація використовується для складання і виконання бюджетів і покликана забезпечити порівнянність 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 викорис-

тання бюджетної класифікації, на основі якої, у свою чергу, вивчаються та розраховуються основні показники діяльності бюджетної установи та досліджуються принципи і порядок їх фінансування.

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 [4, с. 60].

Слід відзначити, що кошторис є основним плановим документом бюджетної установи, а зокрема водогосподарської організації та складається з двох частин: загального і спеціального фондів, які у 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 доходної 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 та забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел [7]. 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 зазначають І.Ф. Лобачева та В.В. Стаднік [5], «під час аналізу виконання кошторису бюджетної установи в першу чергу досліджуються 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».

Варто зазначити, що водогосподарські організації хоча і є бюджетними установами, проте при здійсненні аналізу їхньої 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 джерелами інформації для такого аналізу є: 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 [2] 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 змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими (1):

$$Кв = 3п + П - 3к, \quad (1)$$

де $3п$ – залишки коштів установи на початок року;

$П$ – сума коштів, перерахованих за рік;

$3к$ – 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 дотримання встановлених норм видатків за окремими статтями кошторису, за допомогою формули, наведеної Л.В. Бабенко [2], можна здійснити аналіз та виявити причини відхилення суми касових видатків від суми фактичних видатків, що дасть змогу зробити висновки про фактичне виконання кошторису та рівень дотримання норм за окремими статтями.

Формування та виконання кошторису доходів і витрат бюджетної установи необхідно тримати

Таблиця 1

Основні прийоми аналізу кошторису бюджетної установи за О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [8]

| Прийоми аналізу | Характеристика |
|--|--|
| 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 корегування 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 вагоміше 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 тільки визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетної організації. |
| 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. При порівняльному аналізі фінансових показників розглянутої державної організації і середньо галузевих 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 сторони фінансової діяльності організації з метою розробки заходів із підвищення його конкурентної позиції на регіональному ринку. При порівняльному аналізі 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 (коєфіцієнтів) | Розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників. |

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 [1].

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 цілей, визначених на рік бюджетного періоду. Однак, незважаючи на істотні переваги кошторису, він має і деякі недоліки, а саме: складання кошторису вимагає особливо високої професійної роботи з метою більш конкретного подальшого вивчення.

У процесі аналізу кошторису бюджетної установи використовуються різні прийоми та методи економічного аналізу. Основні прийоми аналізу, як зазначають О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [8], які можуть бути використані в процесі аналізу кошторису бюджетної установи, такі (табл. 1).

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 по кожному виду.

Як зазначають О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [8, с. 156-161], «до основних етапів аналізу виконання кошторису за спеціальним фондом слід відносити наступні: оцінка складу, структури та динаміки спеціального фонду за показниками залишків, надходжень і видатків – здійснюється за методиками горизонтального й вертикального аналізу; аналіз виконання плану надходжень спеціального фонду – передбачає співставлення планових (кошторисних) показників з реальним надходженням коштів до бюджетної установи; аналіз виконання плану видатків спеціального фонду – спря-

мовано на дослідження виконання кошторису за спеціальним фондом; аналіз руху коштів спеціального фонду – здійснюється балансовим методом; факторний аналіз доходів спеціального фонду – здійснюється окремо за кожним видом надходжень на основі мультиплікативної моделі: $D = Onn \times Vop$, де D – доходи спеціального фонду; Onn – обсяг платних послуг (у натуральних показниках, одиницях); Vop – вартість одиниці послуг); факторний аналіз видатків спеціального фонду – здійснюється окремо за кожним видом видатків і дозволяє з'ясувати вплив окремих факторів на розмір видатків; 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 прискорення руху коштів спеціального фонду».

На основі зазначеного вище можна зробити висновок про неоднозначність думок вчених щодо методики проведення аналізу коштори-



Рис. 1. Порядок здійснення аналізу кошторису водогосподарської організації

су 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 наступними напрямками: аналіз структури та динаміки надходжень і видатків загального та спеціального фондів водогосподарської організації; аналіз руху коштів загального та спеціального фондів; аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету.

Порядок здійснення аналізу кошторису водогосподарської організації наведено на рисунку 1.

Таким чином, розроблений порядок здійснення аналізу кошторису водогосподарської організації складається з таких кроків: визначення об'єкта, мети і 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.

Висновки. Зважаючи на проведене дослідження літературних джерел щодо аналізу діяльності водогосподарських організацій, можна зробити такі висновки. У першу чергу варто відзначити, що у 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 кошторису водогосподарської організації. Застосування розробленої методики економічного аналізу діяльності водогосподарських організацій шляхом адаптації класичної методики економічного аналізу діяльності бюджетних установ до їх галузевої специфіки дає можливість: визначити найбільш проблемні моменти в управлінні водогосподарськими організаціями в частині операцій пов'язаних з меліоративними роботами та роботами пов'язаними з протидією 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.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андреев П. Звіт Голови Держфінінспекції України про результати діяльності у 2011 році / П. Андреев // Фінансовий контроль. – 2012. – № 3. – С. 4–7.
2. Бабенко Л.В. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах [Електронний ресурс] / Л.В. Бабенко, О.О. Яременко. – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_-Fvamsue_2012_1_19.pdf.
3. Вифлиемский А.В., Чиркина О.В. Бухгалтерский учет в образовательных учреждениях. – М. : Педагогический поиск, 2009. – 192 с.
4. 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.
5. Лобачева І.Ф. Економічний аналіз як передумова формування, управління й контролю фінансової політики бюджетних установ [Електронний ресурс] / І.Ф. Лобачева, В.В. Стадник. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_120496.doc.htm.
6. Мішин І.В. Методика аналізу кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / І.В. Мішин, Ю.В. Касьянова. – Режим доступу : <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3729/1/Касьянова%20Ю.В.%20МЕТОДИКА%20АНАЛІЗУ%20КОШТОРИСУ%20БЮДЖЕТНИХ%20УСТАНОВ.pdf>.
7. Погорелов І.М. Питання планування доходів та видатків у бюджетних установах [Електронний ресурс] / І.М. Погорелов, Д.М. Карпович. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vcpi/Aprus- /2012_31/ekon6.pdf.
8. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О.В. Яришко, Є.Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1(3). – С. 174-180.