

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

ВИТРАТИ УТРИМАННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ВОДОГОСПОДАРСЬКИХ ОБ'ЄКТІВ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ ПОНЯТЬ ТА ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

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

Удосконалено теоретичні положення бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів, в результаті чого встановлено, що поняття «видатки» та «витрати» є взаємозамінними в частині витрат на створення, утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів у зв'язку з тим, що: 1) видатки є складовою частиною витрат, про що зазначено вище; 2) чинним Планом рахунків не передбачено поняття «видатки», дане поняття передбачено лише Бюджетним кодексом України та економічною класифікацією видатків

Ключові слова: видатки; витрати; бухгалтерський облік; кошторис; водогосподарські об'єкти.

Постановка проблеми. Експлуатація водогосподарських об'єктів здійснюється з метою використання поверхневих та підземних вод для потреб населення та усіх галузей національної економіки. До сфери діяльності водогосподарських організацій належить також боротьба із забрудненням води, виснаженням водних ресурсів, профілактика виникнення та усунення наслідків шкідливої дії води тощо. Великі гідротехнічні та водогосподарські об'єкти характеризуються великими капітальними інвестиціями, тривалими термінами їх будівництва та освоєння побудованих об'єктів, що, в свою чергу, впливає на понесення значних обсягів витрат водогосподарськими організаціями. Ефективність створених або відремонтованих водогосподарських об'єктів визначається співвідношенням витрат, понесених на створення, утримання та поліпшення, і отриманими економічними вигодами від використання таких об'єктів.

Особливе значення актуальності обліку витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів полягає в тому, що використання поверхневих та підземних вод для потреб водоспоживачів належить до функцій Державного агентства водних ресурсів України, яке є центральним органом виконавчої влади та має у своєму підпорядкуванні низку регіональних управлінь водних ресурсів. Це означає, що значна частина витрат таких установ покривається за рахунок бюджетних коштів, а враховуючи сучасний складний економічний стан країни, особливого значення набуває й бухгалтерський облік витрат, в тому числі й на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів, з метою забезпечення їх контролю та виявлення резервів їх зниження.

Аналіз останніх досліджень. Питанням бухгалтерського обліку витрат в бюджетних установах досліджувалися в працях Р.Т. Джоги, О.О. Дорошенко, Т.І. Єфименко, Л.І. Жидеєвої, Є.В. Калюги, О.О. Канцурова, О.В. Кравченко, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Н.М. Хорунжак, Т.В. Черкашиної, О.О. Чечуліної, І.Ю. Чумакової, Є.Ю. Шари та ін. Проблемам бухгалтерського обліку, управління, планування, витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів присвячено праці С.В. Атаєва, О.Л. Бесєди, Н.О. Голуб, Л.М. Грановської, Б.С. Гузар, Л.І. Дідковської, Л.С. Козир, В.С. Лень, Т.М. Остапенко, Р.О. Савченко, Ю.Д. Суліменко, С.Ю. Суліменко, О.Ф. Ярмолюк та ін.

Викладення основного матеріалу. Враховуючи значний внесок науковців щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат бюджетних установ в цілому, потребують поглибленого вивчення питання бухгалтерського обліку витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів з урахуванням сучасного стану національних водних ресурсів, використання сучасного гідротехнічного обладнання водогосподарськими організаціями та врахуванням сучасної специфіки та особливостей їх діяльності.

Державне агентство водних ресурсів України та підпорядковувани йому водогосподарські організації різних рівнів управління є бюджетними установами та фінансуються, відповідно, з державного бюджету. Особливістю бухгалтерського обліку даних установ є використання одразу двох понять: «витрати бюджету» та «видатки бюджету». Розглянемо більш детально в чому полягає їх основна відмінність, проаналізувавши нормативні документи, які регулюють бухгалтерський облік витрат, видатків та нею © Л.В. Лелявська, 2014 і кодекс України, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 155 «Витрати», Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі

121 «Основні засоби», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, а також План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Головним документом, який регулює особливості діяльності та бухгалтерського обліку бюджетних установ є Бюджетний кодекс України [1]. Ст. 2 Бюджетного кодексу України поняття «видатки бюджету» та «витрати бюджету» визначає таким чином:

– видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [1];

– витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [1].

Якщо проаналізувати наведені поняття, то межа їх відмінності один від одного є дуже розмитою. Проте, з аналізу даних визначень випливає, що витрати бюджету є більш ширшим поняттям, яке містить у собі як видатки, які затверджені кошторисами бюджетних установ усіх рівнів управління, так і списання бюджетних коштів, які не були затверджені кошторисами.

Вживання терміну «видатки» є характерним для тих витрат коштів, які виділяються з державного, місцевого бюджету або бюджету установи чи організації на забезпечення виконання покладених на такі установи (організації) державою функцій. А термін витрати можна вживати до усіх без винятку витрат бюджетних чи власних коштів.

Іншим документом, який регулює бухгалтерський облік витрат є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [8]. Варто зазначити, що дане положення не визначає терміну «видатки», а визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Крім того, даний документ й не наводить визначення поняття «витрати», а лише «фінансові витрати», «об'єкт витрат» та «елемент витрат». Це можна пояснити тим, що бюджетні установи використовують поняття, визначені Бюджетним кодексом України, а Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі лише деталізують їх відповідно до потреб бухгалтерського обліку.

Іншим документом, який частково регулює бухгалтерський облік витрат бюджетних установ є Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору. Даний документ регулює порядок визначення облікової політики і складання відповідного розпорядчого документа бюджетними установами. Проте в даних Методичних рекомендаціях задекларовані норми виключно щодо транспортно-заготівельних витрат, які виникають під час придбання запасів бюджетними установами, а це, у свою чергу, вказує на те, що бухгалтерський облік усіх без виключення витрат бюджетних установ (крім транспортно-заготівельних) немає варіацій і є чітко регламентованим.

Враховуючи те, що об'єктом дослідження є витрати на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів, які є основними засобами, розглянемо особливості регулювання таких витрат Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [9]. Даним документом визначається склад витрат, які включаються при визначенні первісної вартості об'єктів основних засобів за різних шляхів їх надходження, а також собівартості при їх будівництві чи самостійному виготовленні.

Варто зазначити, що в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» відокремлюються витрати на утримання основних засобів та витрати на поліпшення основних засобів. Витрати на поліпшення належать до збільшення первісної вартості об'єкта основного засобу, а витрати на утримання – до складу витрат звітного періоду бюджетної установи.

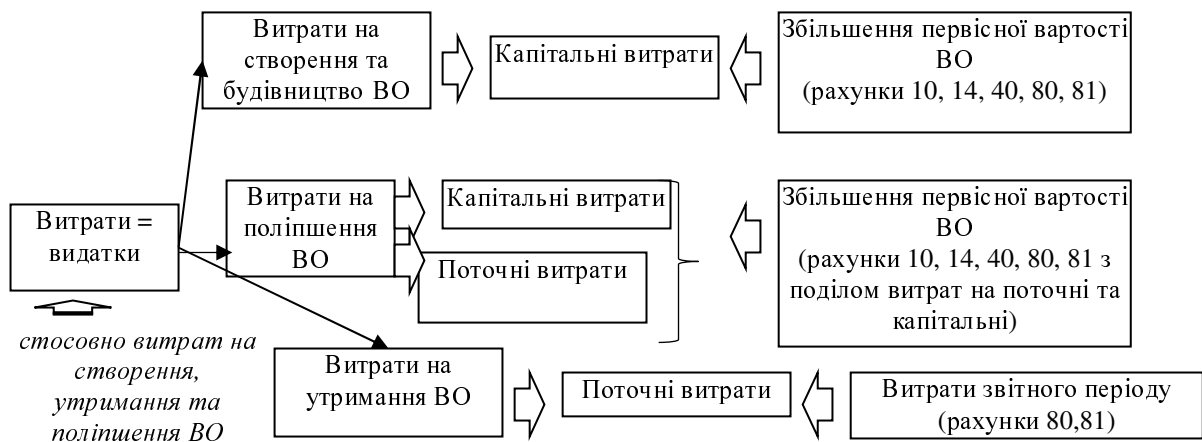
Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [7], первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися як за рахунок капітальних витрат, так і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету. Тобто дана норма вказує на те, що при відображенні в бухгалтерському обліку витрат необхідним є одночасний їх розподіл на капітальні та поточні за кодами економічної класифікації видатків.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [10] зазнав суттєвих змін у січні 2015 року, в якому замість поняття видатки, використовується поняття витрати. Для обліку витрат передбачений 8 клас рахунків «Витрати», який визначає такі види витрат: 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», 82 «Витрати з продажу активів», 83 «Фінансові витрати», 84 «Інші витрати за обмінними операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями», 86 «Умовні витрати».

Цікавою і новою категорією є поняття «умовні витрати», до якого згідно з Планом рахунків відносять витрати державного та місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів та за операціями з

фінансування. Окремо визначаються й витрати майбутніх періодів, які обліковуються на однойменному рахунку 29.

Враховуючи вище викладене, зобразимо взаємозв'язок між витратами та видатками на створення, утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів (рис. 1).



Примітка: ВО – водогосподарські об'єкти

Рис. 1. Взаємозв'язок між витратами та видатками на створення, утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів

Отже, поняття «видатки» та «витрати» є взаємозамінними в частині витрат на створення, утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів у зв'язку з тим, що: 1) видатки є складовою частиною витрат, про що зазначено вище; 2) чинним Планом рахунків не передбачено поняття «видатки», дане поняття передбачено лише Бюджетним кодексом України та економічною класифікацією видатків.

Поділ витрат на капітальні та поточні залежно від здійснюваної операції визначається Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів.

Усі капітальні витрати на будівництво, виготовлення, створення і поліпшення об'єктів групуються за такими напрямками робіт (витрат):

- проектно-вишукувальні роботи;
- будівельні роботи;
- роботи з монтажу устаткування;
- придбання устаткування, що потребує монтажу;
- придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю;
- інші капітальні роботи і витрати.

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта [7].

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені [7].

Усі вказані витрати відповідно до елементів витрат відобразатимуться на однойменних рахунках витрат, з віднесенням їх до складу капітальних (створення та будівництво водогосподарських об'єктів) або поточних (утримання водогосподарських об'єктів) витрат. Витрат ж з поліпшення водогосподарських об'єктів необхідно розділяти як на поточні, так і на капітальні, залежно від запланованих бюджетними установами витрат і в межах бюджетних призначень.

Реалізацію державної політики у сфері розвитку водного господарства та гідротехнічної меліорації земель, управління, використання та відтворення поверхневих водних ресурсів України покладено на Державне агентство водних ресурсів України, видатки якого класифікуються залежно від затверджених державних програм.

Напрями видатків, відповідно до інформації, яка наведена на офіційному сайті Державного агентства водних ресурсів України, наведені на рисунку 2.



Рис. 2. Напрями видатків Державного агентства водних ресурсів України у 2013 р. [3]

Серед наведених на рисунку 2 напрямів видатків безпосередньо до видатків на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів належать:

– експлуатація державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами (КПКВ 2407050);

– захист від шкідливої дії вод сільських населених пунктів та сільськогосподарських угідь (КПКВ 2407070);

– комплексний протипаводковий захист в басейні р. Тиса у Закарпатській області (КПКВ 2407080).

Зазначені напрями видатків затверджуються та відшкодовуються за рахунок як коштів державного бюджету, так і власних надходжень від надання послуг водоспоживачам.

Покриття видатків Державного агентства водних ресурсів України за рахунок коштів загального та спеціального фонду є нерівномірним, структура яких наведена на рисунку 3.

Як видно з рисунка 3 майже повністю за рахунок коштів державного бюджету покриваються видатки на оплату праці та нарахування на оплату праці, й більш, ніж на половину, – видатки на соціальне забезпечення працівників та видатки на проведення капітального ремонту необоротних активів. Усі інші поточні та капітальні видатки, наведені на рисунку 3 покриваються або повністю, або частково коштами спеціального фонду бюджету.

Касові поточні видатки майже повністю співпадають з фактичними та їх частка складає від 88,8 % до 99,9 %, проте в капітальних видатках частка касових видатків значно менша, порівняно з поточними та складає від 40,2 % до 68,1 %.

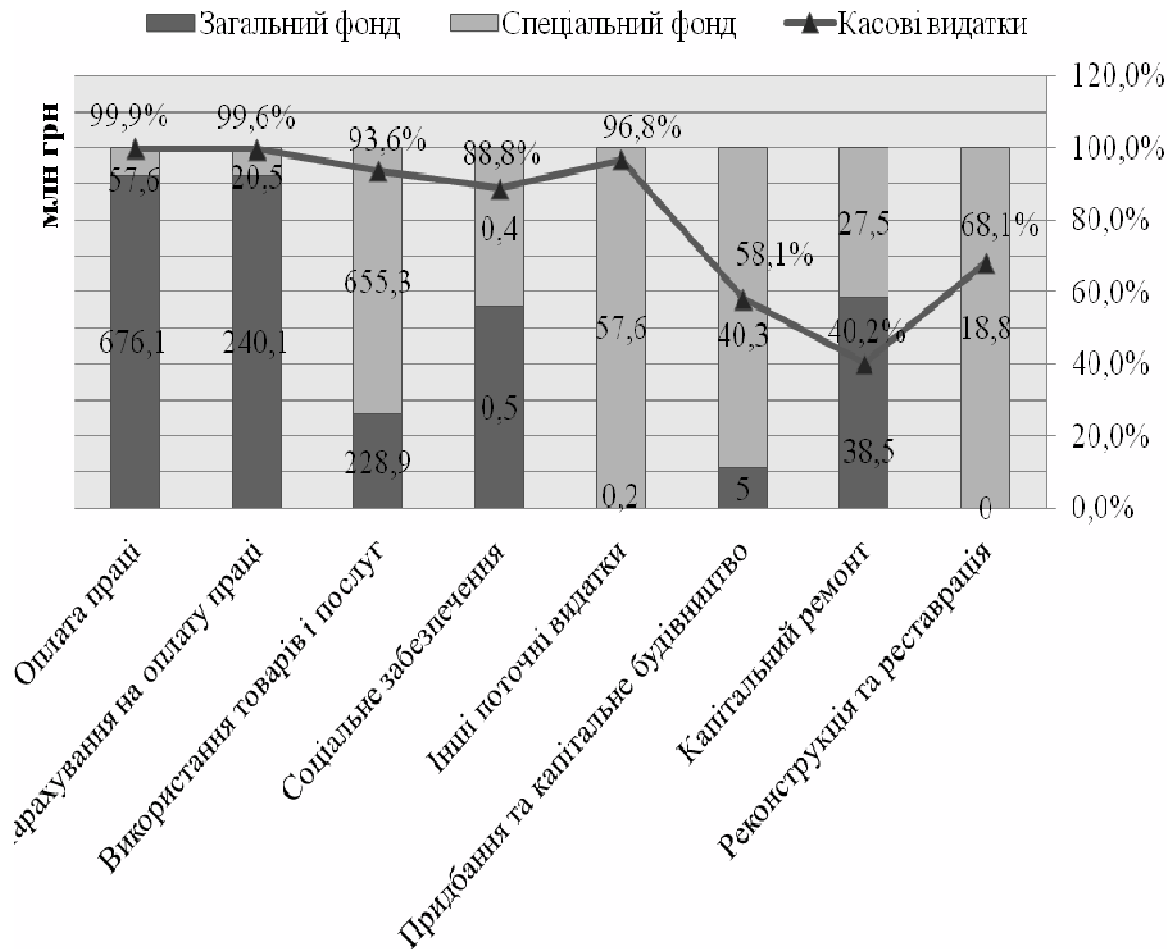


Рис. 3. Структура витратків Державного агентства водних ресурсів України у 2013 р. на експлуатацію державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами [5]

Розглянемо більш детально структуру витратків на використання послуг та товарів (табл. 1).

Отже, як видно з таблиці 1 найбільша частка витратків припадає на оплату комунальних послуг, а саме на оплату електроенергії.

Це пов'язано, перш за все з тим, що в діяльності усіх водогосподарських організацій використовуються насосні станції та інші гідротехнічні споруди, які працюють від електромережі. Варто зазначити, що на встановлення тарифів на надання послуг з водопостачання мають значний вплив витрати електроенергії.

Якщо ж розглянути структуру джерел покриття витратків, то майже повністю за рахунок державних коштів покриваються витратки «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» – 96,2 %, «Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм» – 95,1 %, а також витрати електроенергії – 70,6 %.

Ісі інші витрати покриваються за рахунок коштів як загального, так і спеціального фонду з рідною пропорційністю розподілу.

Таблиця 1

Структура витратків на використання послуг та товарів для експлуатації державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами Державним агентством водних ресурсів України у 2013 р.

Показник	Загальний фонд,	Спеціальний	Частка коштів
----------	-----------------	-------------	---------------

	грн.	фонд, грн.	спеціального фонду, %
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	4455700,00	113196403,90	96,2
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	18100,00	16765,00	48,1
Продукти харчування	287000,00	484595,00	62,8
Оплата послуг (крім комунальних)	3872200,00	53552052,97	93,2
Видатки на відрядження	1350800,00	4012315,90	74,8
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв, в т.ч.:	218688850,00	480483847,83	68,7
оплата теплопостачання	4105970,00	384090,00	8,6
оплата водопостачання та водовідведення	821665,00	156258,00	16,0
оплата електроенергії	199403635,00	478928447,83	70,6
оплата природного газу	7410840,00	373390,00	4,8
оплата інших енергоносіїв	6946740,00	641662,00	6,1
Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм, в т.ч.:	185000,00	3594198,00	95,1
дослідження і розробки, окремі заходи розвитку з реалізації державних (регіональних) програм	128200,00	3107504,00	96,0
окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	56800,00	486694,00	89,5
Разом	228857650,00	655340178,60	74,1

Якщо ж розглянути загальні напрями експлуатаційної діяльності водогосподарських організацій, то до них належить (за даними офіційних сторінок управлінь водних ресурсів України):

- організація експлуатації міжгосподарських об'єктів меліоративних систем та водогосподарських споруд з метою забезпечення пропуску паводків та умов для отримання врожаїв сільськогосподарських культур на меліорованих землях;

- забезпечення нагляду за станом меліорованих земель, технічне вдосконалення меліоративних систем та водогосподарських споруд, підвищення технічного рівня їх експлуатації, впровадження досягнень науки, техніки та передового досвіду;

- надання землекористувачам технічної допомоги в питаннях експлуатації внутрішньогосподарської меліоративної мережі та гідротехнічних споруд на ній;

- забезпечення складання поточних і перспективних планів ремонту, реконструкції і покращення меліоративних міжгосподарських та водогосподарських об'єктів. Розроблення заходів і планів ремонтно-експлуатаційних робіт з підготовки систем до вегетаційного періоду.

Нами визначено основні елементи витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів в Україні, розглянемо напрями понесення таких витрат. Для цього проаналізуємо звіти експлуатаційної діяльності окремих басейнових управлінь водних ресурсів за 2014 рік.

Басейнове управління водних ресурсів р. Тиса.

Протягом 2014 року виконано земляних робіт обсягом 90,3 тис. куб. м, в тому числі очищено каналів від намулу – 70,6 тис. куб. м, (112 % до завдання з очистки – 63 тис. куб. м). Під час виконання доглядових робіт площа обкошування становить – 2412 га (118 %), вирубка чагарнику – 624 га (120 %). Відремонтовано на міжгосподарській мережі 854 ГТС (106 %). Станом на 1 січня 2015 року на міжгосподарській мережі очищено каналів від намулу в об'ємі 21,5 тис. куб. м., що складає 100 % від плану, підготовлено 30 насосних станцій (100 %), проведено ремонт 56 гідротехнічних споруд. У 2014 році виконувалися ремонтні роботи на водогосподарських об'єктах області за рахунок коштів місцевих бюджетів, приватних підприємств та міжнародної технічної допомоги на суму 5908,6 тис. грн., з них силами МУВГ – 2025,6 тис. грн. Крім того за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги виконано роботи з реконструкції покрівель із використанням передових технологій на НС- 1БОС і на НС- 13БОС загальною площею 767 кв. м. на загальну суму біля 97 тис. грн. Також проведені роботи з реконструкції внутрішньої мережі електропроводки в адмінбудівлі БУВР р. Тиси вартістю біля 100 тис. грн. [2].

Дніпровське басейнове управління водних ресурсів

Згідно з правилами експлуатації захисних споруд проводилися комісійні обстеження технічного стану об'єктів. Проведені роботи зі здійснення попереджувальних заходів щодо запобігання можливого затоплення територій внаслідок льодоходу та повені. За 9 місяців 2014 року було відремонтовано 99 основних насосно-силових агрегатів або 96,1 % від плану, 18 гідротехнічних споруд або 105,9 % від

плану, очищено канали від мулу в об'ємі 59,23 тис. м³ або 65,8 % від плану, вирубано чагарнику на площі 129,93 га або 100 % від плану, обкошено каналів та дамб на площі 633,74 га або 129,3 % від плану. Всі роботи управління виконує власними силами. З метою підготовки об'єктів до сталого функціонування в осінньо-зимовий період 2014–2015 років виконано в повному обсязі: ремонт та утеплення об'єктів виробничого призначення, побутових приміщень для обігріву працюючих та прийняття їжі, підготовлено обладнання і механізми для боротьби зі сніговими заносами [6].

Деснянське басейнове управління водних ресурсів

Станом на 01.11.2014 року міжрайонними управліннями водного господарства виконаний поточний ремонт об'єктів інженерної інфраструктури із загальною вартістю використаних ремонтних матеріалів на суму 546,9 тис. грн. Проведене очищення міжгосподарської мережі каналів в об'ємі 33,5 тис. куб. м (112 % від завдання), обкошено 2690,8 км каналів площею 2549,9 га (128 % від завдання), відремонтовано 749 шт гідротехнічних споруд (107 % від завдання), укладені договори з регулювання водного режиму меліорованих земель на площу 38,3 тис. га (109 % від завдання). Проведені роботи з ремонту та утеплення 15 об'єктів виробничого призначення, випробувані 6 котлів, 0,37 км тепломереж і 0,32 км водопроводів, переведено на індивідуальне опалення 260 м² виробничих приміщень, обладнано 21 од. машин для перевезення людей, проведено ремонт та підготовку 13 од. побутових приміщень майстерень та насосних станцій для обігріву працюючих та прийняття їжі, створено запас вугілля 26,9 т (179 %), дров 578 м³ (155 %), підготовлено 7 од (100 %) водовідливних засобів та 20 од (100 %) обладнання і механізмів для боротьби із сніговими заносами [4].

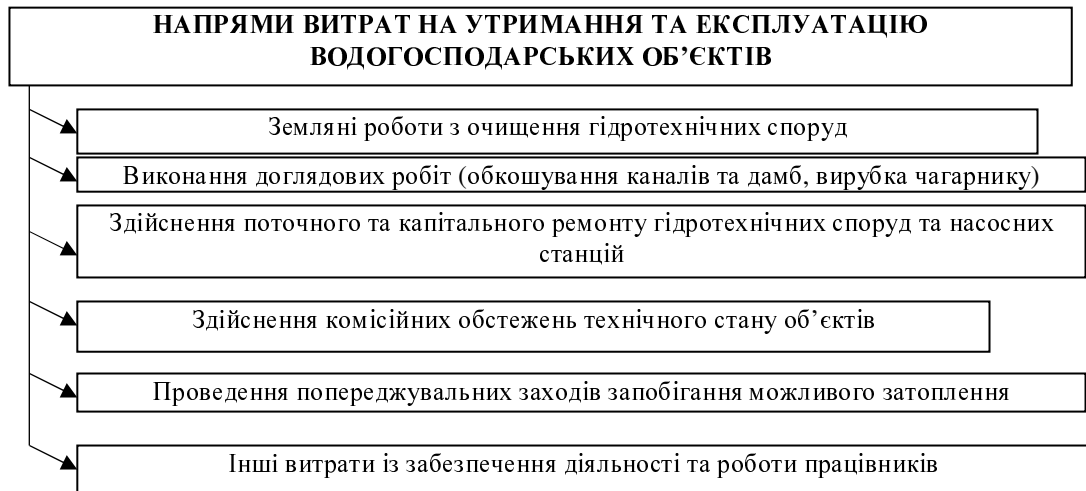


Рис. 4. Напрями витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів

Усі з наведених на рисунку 4 напрямів понесення витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів були наведені у досліджених звітах з експлуатаційної діяльності басейнових управлінь водних ресурсів. Вважаємо, що виділені напрями необхідно враховувати під час розробки аналітичних розрізів витрат, які виникають на водогосподарських організаціях.

Отже, в ході дослідження проведено порівняльних аналіз понять «витрати» та «видатки» бюджетних установ.

Встановлено основні моменти щодо бухгалтерського обліку витрат бюджетних установ, які регулюються чинними нормативно-правовими актами. Використовуючи офіційні дані Державного агентства водних ресурсів України, проаналізовано основні напрями видатків, а також структуру витрат на експлуатацію державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами. Виділено напрями витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів, які виникають в діяльності басейнових управлінь водних ресурсів, та які мають бути враховані під час розробки аналітичного інструментарію бухгалтерського обліку таких витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У ході дослідження проведено порівняльних аналіз понять «витрати» та «видатки» бюджетних установ.

Встановлено основні моменти щодо бухгалтерського обліку витрат бюджетних установ, які регулюються чинними нормативно-правовими актами. Використовуючи офіційні дані Державного агентства водних ресурсів України, проаналізовано основні напрями видатків, а також структуру витрат на експлуатацію державного водогосподарського комплексу та управління водними ресурсами.

Виділено напрями витрат на утримання та експлуатацію водогосподарських об'єктів, які виникають в діяльності басейнових управлінь водних ресурсів, та які мають бути враховані під час розробки аналітичного інструментарію бухгалтерського обліку таких витрат.

Встановлено, що поняття «видатки» та «витрати» є взаємозамінними в частині витрат на створення, утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів у зв'язку з тим, що:

- 1) видатки є складовою частиною витрат, про що зазначено вище;
- 2) чинним Планом рахунків не передбачено поняття «видатки», дане поняття передбачено лише Бюджетним кодексом України та економічною класифікацією видатків.

Список використаної літератури:

1. Бюджетний кодекс України від 08.04.2010 р № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/stru#Stru>.
2. Виконання експлуатаційних заходів за 2014 рік // Басейнове управління водних ресурсів р. Тиса [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buvrtysa.gov.ua/newsite/wp-content/uploads/2012/10/Expluat_2014.pdf.
3. Використання коштів держбюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.scwm.gov.ua/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=114&itemid=220.
4. Експлуатація водогосподарського комплексу // Деснянське басейнове управління водних ресурсів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://desna-buvr.gov.ua/index.php?page=44>.
5. Звіт про використання коштів державного бюджету України державним агентством водних ресурсів України у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.scwm.gov.ua/images/doc/Zvit_Kostu_2013.xls.
6. Інформація про основні напрямки роботи та виконання експлуатаційних заходів Дніпровського БУВР за 9 місяців 2014 року // Дніпровське басейнове управління водних ресурсів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dbuwr.com.ua/zakhist-vid-shkidlivoji-diji-vod/ekspluatatsiya-ta-remont-gidrosporud/1051-dovidka-za-9-misyatsiv-2014-r.html>.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державному сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/352676/file/NPSBODS135.doc>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=406371&cat_id=83023.
10. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=406361&cat_id=384845.

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

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік.

Стаття надійшла до редакції 03.10.2014.