

УДК 657.1

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЕКСПЛУАТАЦІЇ МЕЛІОРАТИВНИХ СИСТЕМ

Л.В. Сироватченко

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

Сироватченко Л.В. Облікове забезпечення управління витратами експлуатації меліоративних систем.

Наведено напрями діяльності басейнових управлінь водних ресурсів України, на підставі яких розроблено рекомендації щодо удосконалення методики відображення меліоративних робіт на рахунках бухгалтерського обліку. Обґрунтовано підхід до поділу видатків, пов'язаних зі здійсненням меліорації, на основі чого розроблено класифікатор витрат та робочий план рахунків, а також запропоновано внутрішню форму калькуляції меліоративних робіт. Здійснено розробку організаційних та методичних положень бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь

Ключові слова: бухгалтерський облік, меліоративні системи, водогосподарські об'єкти, витрати, управління

Сироватченко Л.В. Учетное обеспечение управления затратами эксплуатации меліоративных систем.

Приведены направления деятельности бассейновых управлений водных ресурсов Украины, на основании которых разработаны рекомендации по совершенствованию методики отражения меліоративных работ на счетах бухгалтерского учета. Обоснованно подход к разделению расходов, связанных с осуществлением меліорации, на основе чего разработан классификатор расходов и рабочий план счетов, а также предложено внутреннюю форму калькуляции меліоративных работ. Осуществлена разработка организационных и методических положений бухгалтерского учета расходов, связанных с осушением и орошением земельных угодий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, меліоративные системы, водохозяйственные объекты, расходы, управление

Syrovatchenko L.V. Accounting ensuring the cost management operation of reclamation systems.

Shows the activities of basin water resources departments of Ukraine, on which recommendations for improving the methods of reclamation works on display accounts. Grounded approach to separation costs associated with the implementation of reclamation, which was developed based classifier costs and work plan accounts and internal form proposed reclamation works costing. Done developing organizational and methodical positions accounting expenses related to the drainage and irrigation of land.

Keywords: accounting, drainage systems, water management facilities, the costs, management

Особливості фізико-географічного розташування України створюють ситуацію, за якої діяльність багатьох суб'єктів господарювання, а особливо тих, які працюють в галузі сільського господарства, знаходиться під впливом різних природно-кліматичних умов. Так, степова природна зона України характеризується переважно посушливим кліматом, що є передумовою необхідності організації та виконання зрошування земельних ділянок даної природної зони, а лісова зона та зона Карпатських гір – навпаки, потребує проведення робіт з осушення земельних угідь. На державному рівні управління функції із забезпечення проведення вищезазначених робіт, а також експлуатації меліоративних систем покладено на Державне агентство водних ресурсів України. На сучасному етапі функціонування меліоративного комплексу важливе значення має стан зрошувальної та осушувальної систем. Ефективність меліорації земель в більшості випадків визначається станом експлуатації зрошувальних систем. Сучасні системи вимагають постійного та кваліфікованого нагляду, чіткого та оперативного управління процесами розподілу води та контролю за її використанням.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблемам бухгалтерського обліку, управління, планування, калькулювання собівартості робіт з меліорації земель присвячено праці О.Л. Беседи, Н.О. Голуб, Б.С. Гузар, Л.І. Дідковської, Л.С. Козир, В.С. Лень, Т.М. Остапенко, Р.О. Савченко, О.Ф. Ярмолук. Проте зазначені науковці піднімали в своїх працях питання бухгалтерського обліку меліорації безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах в частині витрат на поліпшення земельних угідь, але питання особливостей бухгалтерського обліку витрат на зрошування та осушення земель підприємствами Державного агентства водних ресурсів України, а особливо басейнових управлінь водних ресурсів, науковцями не досліджено.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Вищевикладене вказує на необхідність удосконалення організаційно-методичних положень

бухгалтерського обліку витрат на зрошення та осушення земельних ділянок Державним агентством водних ресурсів України в частині:

- удосконалення діючих підходів до класифікації витрат на зрошення та осушення відповідно до технологічних особливостей даних процесів та специфіки діяльності управлінь водних ресурсів;
- розробки аналітичного обліку витрат зі зрошення та осушення земельних ділянок, які відповідатимуть діючій бюджетній класифікації видатків та запропонованій класифікації витрат відповідно до технологічних особливостей і специфіки діяльності управлінь водних ресурсів, що дозволить підвищити аналітичність інформації;
- порядку документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат зі зрошення та осушення земельних ділянок, враховуючи запропонований підхід до аналітичного обліку.

Метою статті є: дослідження проблем облікового забезпечення управління витратами експлуатації меліоративних систем.

Виклад основного матеріалу дослідження

Враховуючи те, що управління водними ресурсами є бюджетними структурами, то, відповідно, витрати на будівництво, утримання та експлуатацію меліоративних систем здійснюється переважно за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Значні державні видатки на утримання та експлуатацію меліоративних систем, пов'язані не лише з їх незадовільним станом, а й зі значними їх площами та великою кількістю основних засобів, які забезпечують діяльність таких систем. Розглянемо специфіку діяльності басейнових управлінь водних ресурсів для потреб удосконалення класифікації витрат на зрошення та осушення (рис. 1).

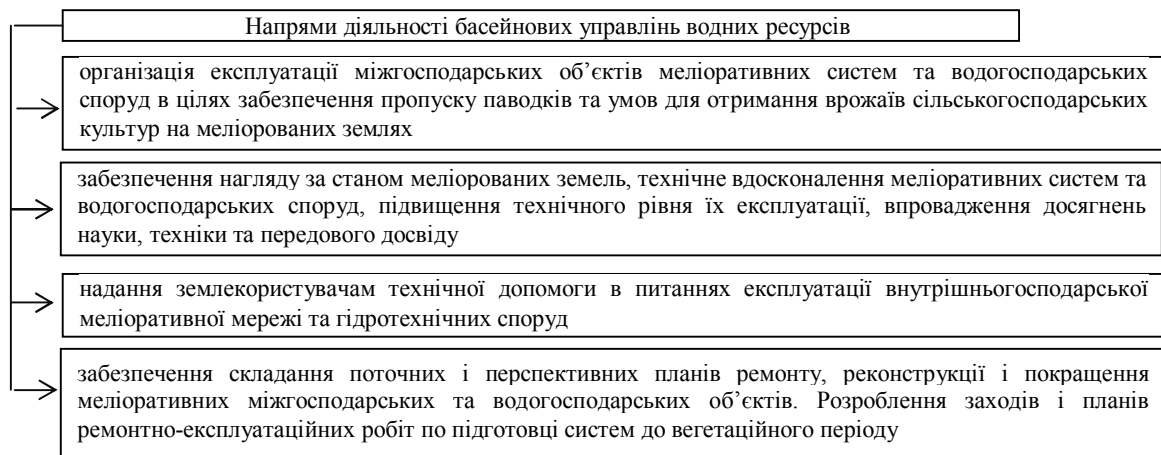


Рис. 1. Напрями діяльності басейнових управлінь водних ресурсів

Отже, як видно з рисунку, основні напрями діяльності безпосередньо пов'язані зі створенням та експлуатацією меліоративних систем, а також моніторингом за меліорованими землями.

Меліорація буває наступних видів: гідротехнічна, культуротехнічна, хімічна, агротехнічна, агролісотехнічна. У зв'язку з тим, що об'єктом даного дослідження є діяльність басейнових управлінь водних ресурсів, то обмежимося вивченням витрат на проведення гідротехнічної меліорації.

Гідротехнічна меліорація земель передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на забезпечення поліпшення земель з несприятливим водним режимом (перезволожених, переосушених тощо), регулювання водного режиму шляхом створення спеціальних гідротехнічних споруд на силових та інших землях з метою поліпшення водного і повітряного режиму ґрунтів та захисту їх від шкідливої дії води (затоплення, підтоплення, ерозія тощо) [1].

Особливості бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків буде розглянуто нижче.

Меліорація складається з двох етапів – будівельного і етапу експлуатації. Будівельний етап полягає в проектуванні і будівництві меліоративної мережі з використанням спеціалізованих меліоративних машин. На етапі експлуатації оцінюється стан та відповідність споруд меліорації встановленим умовам експлуатації, а також здійснюється підтримка систем меліорації у працездатному стані та адаптування даних систем до зміни умов їх експлуатації.

Отже, враховуючи основні напрями діяльності басейнових управлінь водних ресурсів в частині створення та експлуатації меліоративних систем, а також зважаючи на основні етапи меліорації, пропонуємо наступний поділ видатків на проведення таких заходів (рис. 2).

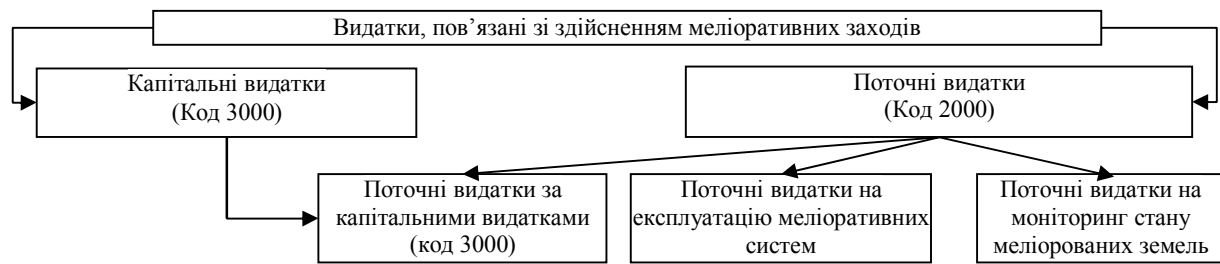


Рис. 2. Підхід до поділу витатків, пов'язаних зі здійсненням меліорації

Як видно з даних, наведених на рис. 2, до капітальних витатків пропонуємо віднести витрати, пов'язані з:

- придбанням об'єктів основних засобів та інших необоротних активів, які є складовими частинами зрошувальних та осушувальних меліоративних систем;
- будівництвом водосховищ, водозабірних споруд, дамб, каналів, дренажних систем та інших складових частин зрошувальних та осушувальних меліоративних систем;
- капітальним ремонтом об'єктів основних засобів та інших необоротних активів, які є складовими частинами зрошувальних та осушувальних меліоративних систем;
- реконструкцією об'єктів основних засобів та інших необоротних активів, які є складовими частинами зрошувальних та осушувальних меліоративних систем;
- капітальні трансферти.

Усі капітальні витатки дублюються на рахунках поточних витатків, але із зазначенням КЕКВ 3000.

До поточних витатків на експлуатацію меліоративних систем відносяться витрати, понесені на підтримання робочого стану зрошувальних та осушувальних меліоративних систем з метою забезпечення їх функціональної придатності. На такі витатки списуватимуться різноманітні матеріали, заробітна плата, кредиторська заборгованість та інші витрати, які виникають з технологічного процесу проведення експлуатаційних робіт.

Поточні витатки на моніторинг стану меліорованих земель включають витрати на збір, узагальнення, обробку та передачу інформації відповідним підрозділам про експлуатаційний та екологічний стан меліорованих земель.

Пропонуємо проводити подальше дослідження стосовно запропонованого підходу до поділу витатків на меліорацію в розрізі капітальних та поточних витатків, які пропонуємо використовувати в якості першого рівня групування обліково-аналітичної інформації.

Запропонований підхід до аналітичного обліку витатків має п'ять (а для деяких об'єктів – шість) рівнів, які характеризують особливості та структуру понесених витатків та відповідають діючій інструкції із застосування економічної класифікації витатків бюджету та запропонованому класифікатору капітальних витрат, зокрема:

- на першому рівні визначають види операцій капітальних витрат: придбання, капітальний ремонт, капітальне будівництво, тощо. Це дозволить привести робочий план рахунків у відповідність з класифікацією витатків, а також отримувати інформацію в розрізі кожного з них;
- другий рівень передбачає поділ витрат в залежності від груп об'єктів, на які понесено капітальні витатки: зрошувальні системи, осушувальні системи та зрошувально-осушувальні системи. Такий поділ повністю відповідає встановленим законодавством видам меліоративних систем;
- третій рівень характеризує витатки в розрізі типів систем, які поділяються відповідно до встановлених нормативів на законодавчому рівні, та більш детально аналізують попередній рівень аналітики;
- четвертий та п'ятий рівні визначають види об'єктів відносно яких можуть виникнути капітальні витрати, зокрема: насосні станції, компресорні станції, свердловини, лимани, захисні дамби, трубопроводи, тощо. Це дозволяє ідентифікувати капітальні витрати з конкретним об'єктом перед постановою його на баланс та введенням в експлуатацію. Варто відмітити, що п'ятий рівень аналітики є характерним не для усіх господарських об'єктів, а лише для тих, які мають підвиди (на прикладі лиманів);
- шостий рівень аналітики побудований в розрізі елементів витрат, зокрема: витрат на оплату праці, витрат на соціальні заходи, матеріальних витрат та інших витрат, що є основою інформаційного забезпечення економічного аналізу окремого елементу витрат.

Таким чином, нами розроблено аналітичний підхід до побудови методики бухгалтерського обліку капітальних витрат, пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь, який полягає в розробці класифікатора витрат та робочого плану рахунків.

Наступним етапом дослідження є розробка аналітичного підходу до складу поточних витатків на експлуатацію меліоративних систем з осушення та зрошення земельних угідь. Як вже зазначалось вище, такі витрати поділяються на: поточні витатки за капітальними витатками, поточні витатки на експлуатацію меліоративних систем та поточні витатки на моніторинг стану меліорованих земель.

Таблиця 1. Аналітичний облік капітальних витрат пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь

Субрахунок	1-й рівень За групами об'єктів	2-й рівень За типами об'єктів	3-й рівень За видами об'єктів	4-й рівень За видами операцій	5-й рівень За елементами витрат	6-й рівень За класифікатором													
1	2	3	4	5	6	7													
14	Капітальні видатки за не введеннями в експлуатацію основними засобами	14 1.x	Зрошувальні системи	141.x.1	Системи поверхневого поливу	141.x.1.y	Відповідно до 3-го рівня класифікатора	141.x.1.y.1	Придбання	141.x.1.y.1.1	Вартість придбання	141.x.1.y.1.1.z	В розрізі постачальника						
												141.x.1.y.1.z							
												141.x.1.y.1.2		Матеріальні витрати					
												141.x.1.y.1.3		Оплата праці					
												141.x.1.y.1.4		Соціальні заходи					
												141.x.1.y.1.5		Інші					
												141.x.1.y.2		Капітальний ремонт	Аналітичний облік 5-го рівня, організовується ідентично до придбання	Відповідно до 6-го рівня			
												141.x.1.y.3		Капітальне будівництво	Аналітичний облік 5-го рівня, організовується ідентично до придбання	Відповідно до 6-го рівня			
												141.x.1.y.4		Реконструкція	Аналітичний облік 5-го рівня, організовується ідентично до придбання	Відповідно до 6-го рівня			
												141.x.2		Системи дощування	141.x.2.y	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу		
												141.x.3		Рисові зрошувальні системи і системи	141.x.3.y	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу		
												141.x.4		Системи лиманного зрошення	141.x.4.y	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу		
												141.x.5		Системи краплинного зрошення	141.x.5.y	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу		
												141.x.6		Системи внутрішньо-групового зрошення	141.x.6.y	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу		
141.x.7	Зрошувальні системи з використанням стоків	141.x.7.y	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу															

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5-7
		141.x.8 Дренаж	141.x.8.у Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до систем поверхневого поливу
14 1.x	Осушувальні системи			Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до об'єктів зрошувальної системи
14 1.x	Зрошувально-осушувальні системи			Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до об'єктів зрошувальної системи

Отже, дані складові поточних видатків і визначатимуть їх аналітичні розрізи.

Щодо поточних видатків на моніторинг стану меліорованих земель, то аналітичні розрізи пропонуємо здійснювати залежно від видів робіт, які виконуються (третій рівень групування поточних видатків):

1) спостереження за розвитком інженерно-геологічних та ґрунтово-меліоративних процесів, які відбуваються на меліорованих землях;

2) спостереження за зміною родючості ґрунтів на меліорованих землях;

3) спостереження за рівнем та гідрохімічним режимом фунтових та дренажних вод;

4) оцінка ефективності використання меліорованих земель в сільськогосподарському виробництві [2].

Враховуючи вищевикладене щодо аналітичного групування поточних витрат меліоративних систем з осушення та зрошення земельних угідь, пропонуємо власний підхід до організації їх аналітичного обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Аналітичний облік поточних витрат пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь

Субрахунок	1-й рівень	2-й рівень	3-й рівень	4-й рівень	5-й рівень	6-й рівень
Згідно з інструкцією	За напрямками робіт	За видами операцій	За групами об'єктів	За типами об'єктів	За видами об'єктів	За елементами витрат
1	2	3	4	5	6	7
801 Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи	801.x Поточні видатки за капітальними видатками	801.x.1 Придбання	801.x.1.1 Зрошувальні системи	801.x.1.1.1 Системи поверхневого поливу	801.x.1.1.1.у Відповідно до 3-го рівня	801.x.1.1.1.у.1 Вартість придбання
		801.x.2 Капітальний ремонт				801.x.1.1.1.у.2 Матеріальні витрати
		801.x.3 Капітальне будівництво				801.x.1.1.1.у.3 Оплата праці
		801.x.4 Реконструкція				801.x.1.1.1.у.4 Соціальні заходи
						801.x.1.1.1.у.5 Інші
				801.x.1.1.2 Системи дощування	801.x.1.1.2.у Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу
				801.x.1.1.3 Рисові зрошувальні системи	801.x.1.1.3.у Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5	7	7		
				801.x.1.1.4	Системи лиманного зрошення	801.x.1.1.4.у	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу
				801.x.1.1.5	Системи краплинного зрошення	801.x.1.1.5.у	Відповідно до 3-го рівня	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу
				801.x.1.1.6	Системи внутрішньо-групового зрошення	801.x.1.1.6.у	Відповідно до 3-го рівня класифікатора	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу
				801.x.1.1.7	Зрошувальні системи з використанням стоків	801.x.1.1.7.у	Відповідно до 3-го рівня класифікатора	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу
				801.x.1.1.8	Дренаж	801.x.1.1.8.у	Відповідно до 3-го рівня класифікатора	Аналітичний облік 6-го рівня, організовується ідентично до системи поверхневого поливу
			801.x.1.2	Осушувальні системи	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до об'єктів зрошувальної системи			
			801.x.1.3	Зрошувально-осушувальні системи	Аналітичний облік 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до об'єктів зрошувальної системи			
	801.x	Витрати на експлуатацію меліоративних систем	Аналітичний облік 2-го, 3-го, 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до поточних видатків за капітальними видатками					
	801.x	Витрати на моніторинг стану меліорованих земель	Аналітичний облік 2-го, 3-го, 4-го, 5-го та 6-го рівнів, організовується ідентично до поточних видатків за капітальними видатками					

Крім того, відмітимо, що Басейнові управління водних ресурсів фінансуються за рахунок не лише державного, а й місцевого бюджету, що підтверджується аналітичними даними, наведеними на початку параграфу. У зв'язку з цим, запропоновані аналітичні розрізи необхідно застосовувати як до субрахунку 801 «Видатки з державного бюджету на загальне утримання установи та інші заходи», так і до субрахунку 802 «Видатки з місцевого бюджету на загальне утримання установи та інші заходи».

Запропонований підхід до аналітичного обліку поточних видатків має сім рівнів групування, які характеризують особливості і структуру понесених видатків, відповідають діючій інструкції із

застосування економічної класифікації видатків бюджету та запропонованому поділу поточних витрат, зокрема:

- на першому рівні визначають напрями робіт, які виконуються в ході використання та утримання меліоративних систем. До таких напрямів належать: поточні видатки за капітальними видатками; видатки на експлуатацію меліоративних систем та видатки на моніторинг стану меліорованих земель. Це дозволить привести робочий план рахунків у відповідь з класифікацією видатків, а також отримувати інформацію в розрізі кожного з них;
- другий рівень групування більш деталізує попередній побудований за видами операцій,

які виникають окремо за кожним напрямом робіт. Так, поточні видатки за капітальними видатками, які виникають у ході капітального ремонту, створення або надходження необоротного активу, поділено за відповідними видами операцій: придбання, капітальний ремонт та капітальне будівництво. У витратах на експлуатацію меліоративних систем виділено окрім однойменної групи, групу витрат на утримання таких систем. А витрати на моніторинг стану меліорованих земель поділено відповідно до виділеного вище третього рівня групування таких витрат.

- третій рівень передбачає поділ витрат в залежності від груп об'єктів, на які здійснено поточні витрати: зрошувальні системи, осушувальні системи та зрошувально-осушувальні системи. Такий поділ повністю відповідає встановленим законодавством видам меліоративних систем;
- четвертий-шостий рівні побудовані ідентично до аналітичного групування капітальних витрат, пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь.

Таким чином, нами розроблено аналітичний підхід до побудови методики бухгалтерського обліку поточних витрат, пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь, який полягає в розробці класифікатора витрат та робочого плану рахунків.

Відповідно до вимог чинного законодавства України, підставою для відображення усіх здійснених господарських операцій в бухгалтерському обліку є належним чином зіставлений та правильно оформлений первинний документ. Первинним документом, який відображає усі понесені витрати на той чи інший об'єкт є калькуляція. Крім того, на підставі процесу калькулювання визначається собівартість одиниці об'єкта калькулювання, що є основою для розрахунку вартості послуг, які надаються управліннями водних ресурсів як населенню, так і різним підприємствам, установам та організаціям.

Враховуючи вищевикладені підходи до поділу як капітальних, так і поточних витрат на меліоративну, пропонуємо власну внутрішню форму калькуляції меліоративних робіт. Нижче представлено внутрішню форму Калькуляції на надання послуг зі зрошення земельних угідь (рис. 3).

ЗАТВЕРДЖУЮ:		
Начальник:		
(підпис)		
“__” _____ 20__ р.		
КАЛЬКУЛЯЦІЯ		
собівартості послуг з подачі 1 тис м ³ води на зрошення земельних угідь		
грн.		
№ з/п	Найменування статей витрат	Загальний розмір
1	2	3
1.	Витрати на оплату праці	1459853,69
2.	Відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування	540145,87
3.	Витрати електроенергії та енергоносіїв	892421,56
4.	Витрати матеріалів для підтримання технологічного процесу	58746,25
5.	Затрати на технічне обслуговування та ремонт	896587,55
6.	Адміністративно-господарські витрати	152245,08
7.	Моніторинг меліоративного стану та надання консультацій	94715,96
8.	Інші витрати	450000,00
РАЗОМ:		4544715,96
9.	Накладні витрати	580877,91
РАЗОМ:		5125593,87
10.	Податки та обов'язкові збори	1147,80
РАЗОМ:		5126741,67
11.	ПДВ	1025708,33
ВСЬОГО:		6152450,00
12.	Загальний обсяг витраченої води, тис м ³	5000,00
13.	Вартість 1 тис м ³	1230,85
Виконавець: _____		
(підпис)		
Головний гідротехнік		
(підпис)		
“__” _____ 20__ р.		

Рис. 3. «Калькуляція собівартості послуг з подачі 1 тис м³ води на зрошення земельних угідь»

Вартість подачі води для окремого водоспоживача можуть встановлюватись як єдині для водогосподарського об'єкту в цілому, так і диференційовані, з урахуванням специфічних особливостей розташування його ланок (положення точки водовиділу, точки відбору води, технологічної ланки об'єкту транспортування тощо) та, в разі необхідності, можуть розраховуватись в середньому з урахуванням витрат на 1 км магістрального каналу.

На державних зрошувальних системах можуть встановлюватись єдині ціни на подачу 1 тис м³ води в цілому по групі водовиділів, на окремих системах, в цілому по управліннях водних господарств. При встановленні єдиної ціни на подачу 1 тис м³ води для окремого суб'єкта господарювання ціна може визначатись як середня вартість подачі 1 тис м³ води на об'єкті транспортування води за постійними та специфічними розрахунково-нормативними витратами (з урахуванням сумарних витрат в різних технологічних ланках об'єкта).

При комплексному використанні водних ресурсів для окремого водоспоживача встановлюються ціни з урахуванням особливостей формування їх витрат. Сумарні витрати по об'єкту транспортування, а також витрати на перекачку води в мало-водні регіони розподіляються між водоспоживачами

(на зрошення, на комунальні потреби, на промислові потреби) пропорційно поданій воді.

Враховуючи запропоновані напрями удосконалення аналітичних рівнів групування капітальних та поточних витрат, пов'язаних з виконанням меліоративних робіт з осушення та зрошення земельних угідь, пропонуємо удосконалени методику відображення меліоративних робіт на рахунках бухгалтерського обліку (таблиця 3). Для прикладу взято витрати на зрошення земельних угідь, які наведено в рис. 3 «Калькуляція собівартості послуг з подачі 1 тис м³ води на зрошення земельних угідь».

Запропонована методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій щодо проведення меліоративних робіт з осушення та зрошення земельних угідь враховує всі можливі варіанти організації аналітичного обліку поточних та капітальних витрат, пов'язаних зі зрошенням та осушенням земельних угідь, які здійснюються басейновими управліннями водних ресурсів. Крім того, обґрунтовано особливості облікового відображення всіх господарських операцій, які відносяться меліорації (придбання, капітальний ремонт, капітальне будівництво, експлуатація, утримання меліоративних систем, зрошення та осушення земельних угідь, моніторинг стану меліорованих земель).

Таблиця 3. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних зі зрошенням та осушенням (на прикладі послуг зі зрошення)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які працюють на зрошувальній системі	811.2.x.y.z.n.3	661
2.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників, які працюють на зрошувальній системі	811.2.x.y.z.n.4	651
3.	Відображено витрати електроенергії та енергоносіїв	811.2.x.y.z.n.5	364, 675
4.	Відображено ПДВ:		364, 675
4.1	— установа є платником ПДВ;	641	364, 675
4.2	— установа не є платником ПДВ	811.1.2.1.z.n.5	364, 675
5.	Відображено витрати матеріалів для підтримання технологічного процесу зрошення земельних угідь	811.2.x.y.z.n.2	20, 22, 23
6.	Затрати на технічне обслуговування та ремонт	811.2.x.y.z.n.3	661
7.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали поточний ремонт об'єкта зрошувальної системи	811.2.x.y.z.n.4	661
8.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників, які здійснювали поточний ремонт об'єкта зрошувальної системи	811.2.x.y.z.n.2	651
9.	Відображено матеріальні витрати на капітальний ремонт об'єкта зрошувальної системи	811.1.2.1.z.n.2	20, 22, 23
10.	Відображено послуги сторонніх організацій на здійснення капітального ремонту об'єкта зрошувальної системи	811.1.2.1.z.n.5	364, 675
11.	Відображено ПДВ:		364, 675
11.1	— установа є платником ПДВ;	641	364, 675
11.2	— установа не є платником ПДВ	811.1.2.1.z.n.5	364, 675
12.	Відображено матеріальні витрати на капітальний ремонт об'єкта зрошувальної системи у складі капітальний витрат	141.2.1.y.z.2	402
13.	Відображено послуги сторонніх організацій з капітального ремонту об'єкта зрошувальної системи у складі капітальний витрат	141.2.1.y.z.5	402
14.	Включено капітальні витрати до первісної вартості об'єкта зрошувальної системи щодо якого здійснювався капітальний ремонт	104.x	141.2.1 .y.z

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
15.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які надавали консультації щодо меліорованих систем	811.2.x.y.z.n.3	661
16.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників, які надавали консультації щодо меліорованих систем	811.2.x.y.z.n.4	651
17.	Відображено дохід від надання послуг зі зрошення земельних угідь	364	711
18.	Відображено ПДВ:		
18.1	— установа є платником ПДВ;	364	641
18.2	— установа не є платником ПДВ	—	—
19.	Визначено результат виконання кошторису з проведення робіт зі зрошення земельних угідь	711	432

Висновки

Таким чином розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь. Запропоновані організаційно-методичні положення можуть бути впроваджені як на макро (система регулювання бухгалтерського обліку), так і мікрорівнях (організація та методика бухгалтерського обліку управлінь водних ресурсів України) бухгалтерського обліку.

Рекомендації щодо удосконалення методики відображення меліоративних робіт на рахунках бухгалтерського обліку пов'язані з організаційними положеннями в частині калькулювання

(запропоновано калькуляційну форму), організації аналітичного обліку та методики відображення витрат, пов'язаних з осушенням та зрошенням земельних угідь. на рахунках бухгалтерського обліку.

Таким чином, удосконалений організаційно-методичний підхід до бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних зі зрошенням та осушенням земельних угідь, які здійснюють управліннями водних ресурсів України, є новачиним, а його впровадження в практиці дозволить підвищити ефективність управління меліоративними роботами, на основі розвитку якісної інформаційної системи.

Список літератури:

1. Закон України «Про меліорацію земель» від 14.01.2000 № 1389-XIV, прийнятий Верховною радою України <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1389-14/page>.
2. Офіційний сайт Басейнового управління водних ресурсів р. Південний Буг//Діяльність БУВР: Меліорація. Експлуатація меліоративних систем у Вінницькій області. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buvr.vn.ua/diyalnist-buvr/melioratsiya>.

Надано до редакції 10.04.2015

Сироватченко Любов Віталіївна / Lyubov V. Syrovatchenko
lubasyrovatchenko@gmail.com

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Облікове забезпечення управління витратами експлуатації меліоративних систем [Електронний ресурс] / Л. В. Сироватченко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4 (20). – С. 155-163. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n4.html>