

УДК 657

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ПОПЕРЕДЖЕННЯМ ШКІДЛИВОЇ ДІЇ ВОДИ ЛІКВІДАЦІЄЮ ЇЇ НАСЛІДКІВ

Л.В. Сироватченко, к.е.н.

*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна*

*Сироватченко Л.В. Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків.*

В статті досліджено особливості капітальних витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод та їх ліквідацією, встановлено, що система ідентифікації капітальних витрат повинна бути ширшою та затверджуватись на рівні Державного агентства водних ресурсів. У зв'язку з цим, нами запропоновано структуру внутрішнього класифікатора капітальних витрат, який значно розширює структуру видатків в розрізі діючої економічної класифікації видатків бюджету. Відповідно до цього, розроблено класифікатор, який впроваджено для внутрішніх цілей управління в Басейновому управлінні водних ресурсів р. Тиса та Дніпровському басейновому управлінні водних ресурсів. Досліджено особливості витрат, пов'язаних з попередженням та ліквідацією шкідливої дії води, а також витрат, пов'язаних з осушенням та зволоженням земельних угідь, дозволило встановити їх основні напрями та види робіт, які при цьому виконуються.

*Ключові слова:* витрати, облік витрат, капітальні витрати, класифікатор капітальних витрат, попередження шкідливої дії води, ліквідація шкідливої дії води

*Сироватченко Л.В. Бухгалтерский учет затрат, связанных с предупреждением вредного воздействия вод и ликвидации его последствий.*

В статье исследованы особенности капитальных затрат, связанных с предупреждением вредного воздействия вод и их ликвидацией, установлено, что система идентификации капитальных расходов должна быть шире и утверждаться на уровне Государственного агентства водных ресурсов. В связи с этим, нами предложена структура внутреннего классификатора капитальных затрат, значительно расширяет структуру расходов в разрезе действующей экономической классификации расходов бюджета. В соответствии с этим, разработан классификатор, который внедрен для внутренних целей управления в бассейновое управление водных ресурсов р. Тиса и Днепровском бассейновом управлении водных ресурсов. Исследовано особенности расходов, связанных с предупреждением и ликвидацией вредного воздействия воды, а также расходов, связанных с осушением и увлажнением земельных угодий, позволило установить их основные направления и виды работ, которые при этом выполняются.

*Ключевые слова:* затраты, учет затрат, капитальные расходы, классификатор капитальных затрат, предупреждение вредного воздействия воды, ликвидация вредного воздействия воды

*Syrovatchenko L.V. Accounting costs related to the prevention harmful effects of water and eliminate its consequences.*

In the article the features of capital expenditures related to the prevention of harmful effects of water and their elimination, found that the identification system capital costs should be wider and approved at the State Agency of Water Resources. In this regard, we proposed structure of internal classifier capital expenditures, which significantly expands the structure of expenditure in the context of the current economic classification of expenditures. Accordingly, the developed classifier that is implemented for internal management purposes in the basin management of water resources. Tisza and the Dnieper basin management of water resources. Research of features of expenses related to the prevention and elimination of harmful effects of water, and the costs associated with moisture drainage and land, revealed their main areas and types of work with executed.

*Keywords:* costs, cost accounting, capital expenditures, capital expenditures classifier, preventing the harmful effects of water, the elimination of the harmful effects of water

Однією з функцій діяльності водогосподарських організацій є здійснення заходів щодо попередження шкідливої дії вод та ліквідації її наслідків. Даний спектр функціональної діяльності водогосподарських організацій спрямований на забезпечення економіко-екологічної безпеки як окремого регіону, так і держави в цілому. А за умов щорічних паводків, дана діяльність та її облікове забезпечення є одним з пріоритетних напрямів дослідження економічної науки.

### Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання бухгалтерського обліку витрат в бюджетних установах піднімалися в працях Р.Т. Дзюги, 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.

### Виділення невирішених раніше частин проблеми

Так, сьогодні необхідним є обґрунтування організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків, оскільки:

— по-перше, незважаючи на значну вартість коштів, які виділяються бюджетом, їх вкрай не вистачає для нормального функціонування водогосподарських об'єктів в період паводків, що обумовлює необхідність пошуку додаткових резервів та функціонування в умовах жорсткої економії;

— по-друге, діюча система бухгалтерського обліку в бюджетних установах та в організаціях системи Державного агентства водних ресурсів не дозволяє ефективно управляти даними організаціями, адже отримувана інформація є низькоаналітичною та формується й представляється у відповідності до стандартів, які не завжди дозволяють управлінському сектору отримати потрібну інформацію [9].

*Метою статті є дослідження бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків.*

### Виклад основного матеріалу дослідження

Таким чином, розвиток організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків, повинен бути спрямований на удосконалення:

- діючих підходів до класифікації таких витрат, які впливають не з суто бюджетної класифікації видатків, а з технологічних особливостей даного процесу;
- розробки аналітичного обліку таких витрат, які відповідатимуть діючій бюджетній класифікації видатків та запропонованій класифікації витрат відповідно до технологічних особливостей, що дозволить підвищити аналітичність інформації;
- порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку даних витрат, зважаючи на розроблений підхід до аналітичного обліку;
- системи внутрішньої звітності як основи налагодження інформаційно-комунікаційних зв'язків щодо робіт, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків [9].

Питання бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків, є основою формування інформації для оцінки ефективності даних робіт, адже, економічні збитки від паводків на заході України є досить значними. «Значних витрат потребують заходи із запобігання та ліквідації наслідків шкідливої дії води, насамперед у гірських районах. Збитки тільки внаслідок паводку у Карпатах в 2008 році оцінюються в 1 млрд. євро. Обсяг коштів на заходи із запобігання шкідливих наслідків паводків у цьому регіоні тільки відповідно до затверджених державних програм перевищують 35 млрд. грн.» [5]. Крім того, лише в 2014 р. у зв'язку з паводком у Львівській області було отримано збитків на суму понад 20 млн. грн. За період з 1986 по 2006 рр. збитки від паводків на Закарпатті становили понад 5 млрд. грн.

Тому для оцінки ефективності протипаводкових робіт необхідним є порівняння витрат, які несуть організації, що входять до системи Державного агентства водних ресурсів, з наслідками, до яких можуть призвести паводки. Проте, на сьогоднішній день управління даними витратами є досить неефективним, адже система бухгалтерського обліку не надає чіткої інформації про витрати на зазначені заходи. У зв'язку з цим пропонуємо на рівні Державного агентства водних ресурсів затвердити внутрішній регламент, в якому необхідно передбачити класифікатор витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків. Даний класифікатор повинен відповідати діючій економічній класифікації видатків бюджету, а точніше розширити її для отримання більш аналітичної та якісної інформації, оскільки зазначені витрати є

значними, а в управліннях водних ресурсів окремих областей зазначені витрати є найбільшими. Зокрема, проаналізувавши оприлюднені дані басейнових управлінь отримано наступне:

- 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., в тому числі придбаних за рахунок фінансування із загального фонду – 27,6 тис. грн., залучення коштів спеціального фонду та матеріалів минулих років – 519,3 тис. грн.
- Басейнове управління водних ресурсів р. Тиса: поточний ремонт на міжгосподарській мережі виконано на суму 446,5 тис. грн., з них зі спеціального фонду – 430,9 тис. грн. та на 15,6 тис. грн. із загального фонду. За кошти місцевих бюджетів та приватних підприємств на водогосподарських об'єктах області виконано ремонтних робіт на суму 2192,6 тис. грн., в тому числі силами міжрайонних управлінь – на 790,9 тис. грн.
- Дніпровське басейнове управління водних ресурсів: за 9 місяців поточного 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. м<sup>3</sup> 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. Всього поточний ремонт виконано на суму 700,62 тис. грн., у т.ч. 534,65 тис. грн. за рахунок коштів спеціального фонду.

Таким чином, представлена інформація, а також інформація, яка міститься в кошторисах, планах асигнувань, звітах про касові видатки, є загальною та не завжди відповідає запитам для ефективного управління заходами для запобігання шкідливої дії води.

На сьогодні, питання здійснення робіт, пов'язаних з протипаводковими роботами, в працях вчених економістів не розглядалися й, відповідно, сформувавши класифікатор видатків є неможливим на основі вивчення літературних джерел. Тому для його формування розглянемо особливості функціонування Басейнового управління водних ресурсів р. Тиса та Дніпровського басейнового управління водних ресурсів. Обрання даних організацій системи Державного агентства водних ресурсів обумовлено їх принципово різними підходами до протипаводкового захисту. Це пов'язано, в першу чергу, з природними умовами та значеннями річок Тиса та Дніпро. Так, р. Дніпро на відміну від р. Тиса є судноплавною річкою, та має велику кількість водосховищ, приток річок, а також має вагоме промислове значення. Відповідно до цього протипаводкові роботи та споруди є принципово

різними, а їх дослідження в сукупності дозволить отримати найбільш точну та розширену класифікацію витрат.

Витрати, пов'язані з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків, необхідно ідентифікувати, в першу чергу, за наступними напрямками:

- витрати, пов'язані з попередженням шкідливої дії води, тобто витрати на профілактичні заходи;
- витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків шкідливої дії води, що пов'язані з відповідними роботами.

Варто зазначити, що кожен із зазначених напрямів витрат, пов'язаний з експлуатацією відповідних об'єктів необоротних активів. Зокрема, витрати пов'язані з попередженням шкідливої дії води, пов'язані з експлуатацією та утриманням насосних станцій, які здійснюють перекачку води та компресорних станцій, що забезпечують роботу свердловин.

Наявність насосних і компресорних станцій на досліджуваних басейнових управліннях представлено в таблиці 1.

Таблиця 1. Характеристика насосних та компресорних станцій басейнових управлінь

Вид станцій	Басейнові управління			
	БУВР р. Тиса		Дніпровське БУВР	
	Кількість	Потужність	Кількість	Потужність
Насосні	34	98,37 мЗ/с	29	498 мЗ/с
Компресорні	-	-	3	Забезпечують роботу 370 свердловин

*Джерело: Складено автором за матеріалами [4]*

Таким чином, утримання та експлуатація насосних та компресорних станцій вимагає відповідних витрат, як матеріальних, так і витрат на оплату праці, соціальні заходи та інші витрати. Крім того, до об'єктів, які знаходяться на балансі басейнових управлінь та пов'язані з попередженням шкідливої дії води, відносяться захисні дамби, берегоукріплення та інші гідротехнічні споруди. Зокрема, за даними, представленими на офіційному сайті Дніпровського басейнового управління водних ресурсів [4], на балансі даної установи наявні:

- 370 свердловин протифільтраційної завіси;
- 300,6 км захисних дамб з напором від 3 до 15 метрів;
- 147,1 км берегоукріплень;
- 38 інших гідротехнічних споруд.

За офіційними даними басейнового управління водних ресурсів р. Тиса [4] з 29 осушувальних насосних станцій, на яких встановлено 112 агрегатів загальною продуктивністю 98,37 м<sup>3</sup>/с і сумарною потужністю 14229 кВт, на одинадцять установлено 36 занурювальних насосів марки 10ПВ 2500-4,2 номінальною продуктивністю кожного насоса 0,69 м<sup>3</sup>/с і потужністю 45 кВт. На шести насосних станціях встановлено 23 вертикальних осьових насосів загальною продуктивністю 31,25 м<sup>3</sup>/с і загальною потужністю 4150 кВт.

Отже, нами визначено об'єкти, які пов'язані з попередженням шкідливої дії води. Крім того, варто зазначити, які заходи здійснюють басейнові управління водних ресурсів щодо захисту від затоплення у відповідні пори року, зокрема, вартість таких робіт є досить високою в басейновому управлінні водних ресурсів р. Тиса. Тому ідентифікуємо витрати пов'язані з їх експлуатацією, утриманням й проведенням

заходів захисту від затоплення та визначимо їх зв'язок з економічною класифікацією видатків бюджетних установ. Зокрема, усі витрати, пов'язані з попередженням шкідливої дії води, необхідно розподілити на:

- витрати з експлуатації протипаводкових об'єктів;
- витрати на утримання протипаводкових об'єктів;
- витрати на протипаводкові заходи.

Всі зазначені витрати необхідно пов'язати з економічною класифікацією видатків бюджетних установ. Так, аналізуючи інструкцію з застосування економічної класифікації видатків бюджетних установ та порівнюючи її з діяльністю басейнових управлінь, можна виділити наступні види видатків, які потребують розширення та можуть бути пов'язані з протидією шкідливої дії води (табл. 2).

Таким чином, лише окремі статі видатків безпосередньо пов'язані з протидією шкідливої дії води та ліквідацією її наслідків. Тому, розробимо перехресний класифікатор витрат, пов'язаних з протидією шкідливої дії води та ліквідацією наслідків. Зокрема, визначимось зі складом поточних та капітальних витрат. Так, до капітальних витрат відносяться витрати, пов'язані з:

- придбанням обладнання для насосних та компресорних станцій, свердловин протифільтраційної завіси, інших гідротехнічних споруд;
- будівництвом захисних дамб, берегоукріплень насосних та компресорних станцій;
- капітальним ремонтом вищезазначених водогосподарських об'єктів;
- реконструкцією та реставрацією водогосподарських об'єктів.

Таблиця 2. Видатки, пов'язані з протидією шкідливій дії води відповідно до бюджетної класифікації

Код	Назва	Код	Назва
Поточні видатки (код 2000)			
2100 Оплата праці і нарахування на заробітну плату			
2110	Оплата праці	2120	Нарахування на оплату праці
2200 Використання товарів і послуг			
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
2250	Видатки на відрядження	2260	Видатки та заходи спецпризначення
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв:	2800	Інші поточні видатки
2271	Оплата тепlopостачання		
2272	Оплата водopостачання та водовідведення		
2273	Оплата електроенергії		
2274	Оплата природного газу		
2275	Оплата інших енергоносіїв		
Капітальні видатки (3000)			
3100 Придбання основного капіталу			
3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3120 3122	Капітальне будівництво (придбання) Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів
3130	Капітальний ремонт	3142	Реконструкція та реставрація інших об'єктів
3132	Капітальний ремонт інших об'єктів		

*Джерело: Власна розробка автора*

Дані витрати пов'язані з формуванням комплексу водогосподарських об'єктів для забезпечення протидії шкідливої дії води та ліквідації її наслідків. Зокрема, до усього, що стосується статті «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування», інструкцією передбачено наступні витрати:

- придбання виробничого обладнання і предметів довгострокового користування для установ (організацій) і для реалізації багатопільових проектів (програм), створення комплексних систем – обладнання для забезпечення функціонування насосних та компресорних станцій Басейнових управлінь, наприклад насоси;
- придбання транспортних засобів, автомобілів, приладів, машин, механізмів, верстатів, виробничого обладнання – придбання важкої техніки для здійснення земельних та огорожувальних робіт, пов'язаних з протиаводковим захистом;
- придбання усіх видів засобів пересування, призначених для переміщення людей і вантажів – транспортні засоби пов'язані з перевезенням вантажів та людей для здійснення протиаводкових робіт;
- видатки на монтаж та пусконаладження обладнання на місцях його безпосередньої експлуатації, якщо це обумовлено договором на придбання зазначеного обладнання – видатки пов'язані з монтажем обладнання для насосних та компресорних станцій.

До складу видатків на капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів, капітальний ремонт інших об'єктів, реконструкцію та реставрацію інших об'єктів відносяться наступні:

- видатки на капітальне будівництво інших об'єктів – захисних дамб / капітальний ремонт інших об'єктів – насосних та компресорних станцій, захисних дамб / реконструкцію та модернізацію інших об'єктів – захисних дамб, берегоукріплень;

— капітальний ремонт окремих вузлів та систем, які є складовою частиною інших об'єктів – ремонт насосів та обладнання для насосних і компресорних станцій;

— придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на капітальне будівництво – захисних дамб, берегоукріплень, інших гідротехнічних споруд / капітальний ремонт інших об'єктів, які використовуються у процесі будівельних робіт – насосних та компресорних станцій, захисних дамб;

— придбання обладнання, що підлягає встановленню, – насоси та обладнання для насосних станцій;

— виготовлення проектно-кошторисної документації, яка, відповідно до державних будівельних норм, є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, зокрема захисних дамб, берегоукріплень, інших гідротехнічних споруд, пов'язаних з протиаводковими заходами;

— видатки на найм транспорту для виконання робіт з капітального будівництва / капітального ремонту / реконструкції інших об'єктів (у тому числі з елементами реставрації);

— видатки на утримання об'єкта (будови) у зв'язку з тимчасовим зупиненням будівництва, консервацію та розконсервацію / модернізацію (обладнання, устаткування тощо).

Таким чином, система ідентифікації капітальних витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії води та їх ліквідацією, повинна бути значно ширшою та розкривати всі можливі витрати. Саме тому, пропонуємо на рівні Державного агентства водних ресурсів затверджувати внутрішній класифікатор капітальних витрат, який значно розширить структуру видатків, представлену в економічній класифікації видатків бюджету. Структура даного класифікатора представлена на рисунку 1.



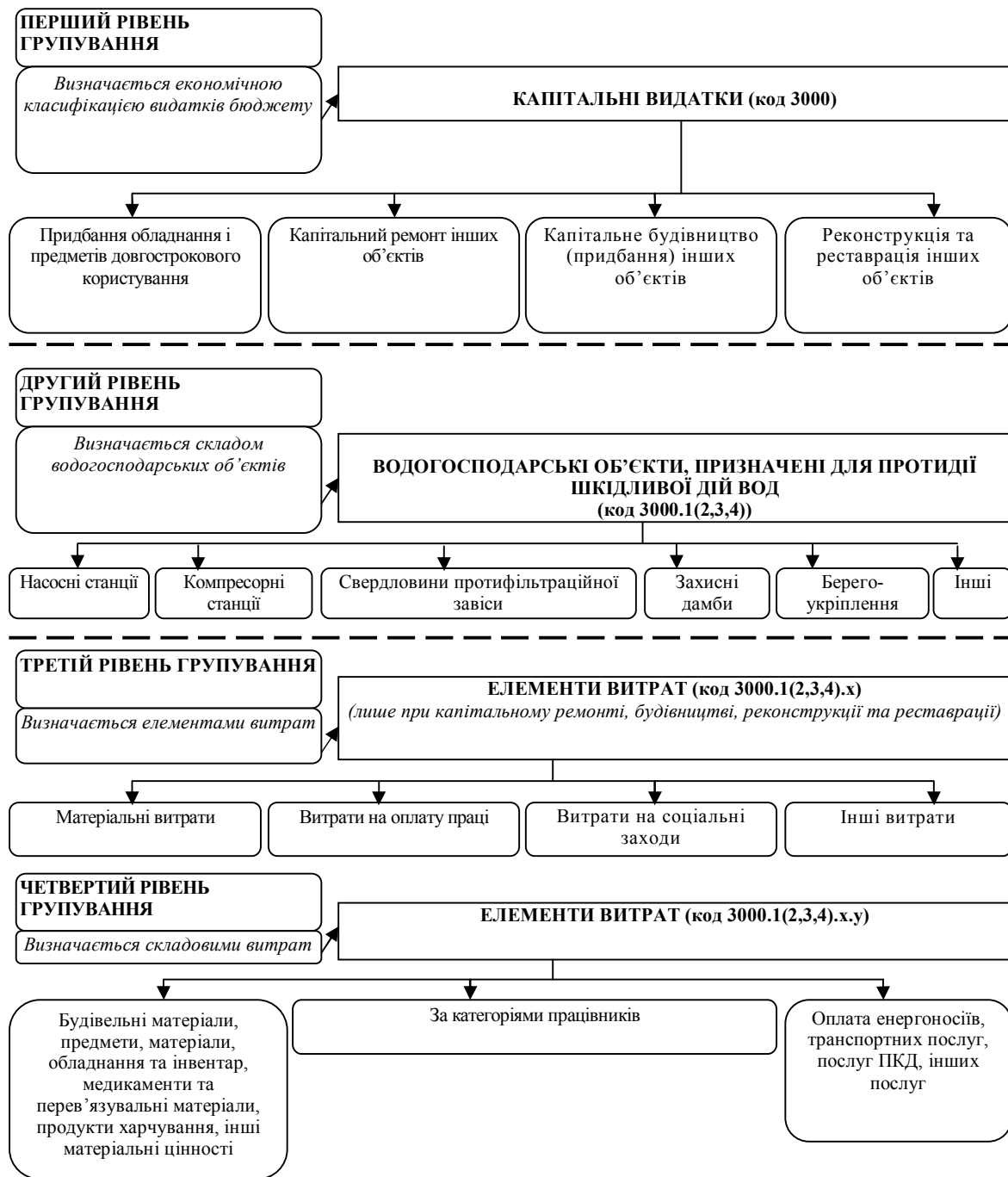


Рис. 1. Структура класифікатора капітальних витрат щодо об'єктів протидії шкідливої дії води  
Джерело: Власна розробка автора

Внесення даних змін, дозволить бюджетній установі налагодити ефективний аналітичний облік в розрізі окремих об'єктів, особливо об'єктів, які є специфічними для окремого виду установ. Зокрема, такими об'єктами для водогосподарських організацій є капітальні та поточні видатки, пов'язані з попередженням шкідливої дії вод. На основі цього, пропонуємо власний підхід до організації аналітичного обліку капітальних видатків, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод (табл. 3).

Запропонований підхід побудови аналітичного обліку видатків має п'ять рівнів, які характеризують особливості понесених видатків

та відповідають діючій інструкції із застосування економічної класифікації видатків бюджету та запропонованому класифікатору капітальних витрат, зокрема:

- на першому рівні визначають групи водогосподарських об'єктів, які залежать від напрямів їх використання, що дозволяє згрупувати витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією водогосподарських об'єктів за такими напрямками;
- на другому рівні встановлюють види водогосподарських об'єктів, відносно яких можуть виникнути капітальні витрати, зокрема, насосні станції, компресорні станції,

свердловини, транспортні засоби, захисні дамби, берегоукріплення, спецтехніка. Це дозволяє ідентифікувати капітальні витрати з конкретним об'єктом перед постановою його на баланс та введенням в експлуатацію;

— третій рівень передбачає поділ витрат в залежності від виду робіт, що повністю відповідає діючому підходу в класифікації видатків бюджету, зокрема: придбання, капітальний ремонт, капітальне будівництво, реконструкція. Це дозволить привести робочий план рахунків у відповідність з класифікацією видатків, а також отримувати інформацію в розрізі кожного з них;

— четвертий рівень характеризує видатки 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.

— на п'ятому рівні витрати групуються в розрізах, передбачених четвертим рівнем групування витрат в запропонованому класифікаторі, що дозволить проводити ефективний економічний аналіз, особливо в частині факторного аналізу, адже дані показники значно розширяють факторну модель.

Таблиця 3. Аналітичний облік капітальних витрат, пов'язаних з протидією шкідливій дії вод

Субрахунки Згідно з інструкцією		1-й рівень За групами об'єктів		2-й рівень За видами об'єктів		3-й рівень За видами операцій		4-й рівень За елементами витрат		5-й рівень За класифікатором			
141	Капітальні видатки за не введеними в експлуатацію основними засобами	141.1	Системи, пов'язані з протидією шкідливих дій вод	141.1.1	Насосні станції	141.1.1	Придбання	141.1.1.1	Вартість придбання	141.1.1.1.x	В розрізі постачальника		
								141.1.1.2	Вартість монтажу	141.1.1.2.x			
								141.1.2	Капітальний ремонт	141.1.2.1	Матеріальні витрати	141.1.2.1.x	Відповідно до 5-го рівня класифікатора
										141.1.2.2	Оплата праці	141.1.2.2.x	
						141.1.2.3	Соціальні заходи			141.1.2.3.x			
						141.1.2.4	Інші			141.1.2.4.x			
						141.1.3	Капітальне будівництво	141.1.3.1	Матеріальні витрати	141.1.3.1.x	Відповідно до 5-го рівня класифікатора		
								141.1.3.2	Оплата праці	141.1.3.2.x			
								141.1.3.3	Соціальні заходи	141.1.3.3.x			
								141.1.3.4	Інші	141.1.3.4.x			
						141.1.4	Реконструкція	141.1.4.1	Матеріальні витрати	141.1.4.1.x	Відповідно до 5-го рівня класифікатора		
								141.1.4.2	Оплата праці	141.1.4.2.x			
								141.1.4.3	Соціальні заходи	141.1.4.3.x			
								141.1.4.4	Інші	141.1.4.4.x			
141.1.2	Компресорні станції		Аналітичний облік 3-го, 4-го та 5-го рівнів, організовується ідентично до основних засобів насосних станцій										
141.1.3	Свердловини												
141.1.4	Транспортні засоби												
141.1.5	Захисні дамби		Аналітичний облік 3-го, 4-го та 5-го рівнів, організовується ідентично до основних засобів насосних станцій										
141.1.6	Берегоукріплення												
141.1.7	Спец. техніка		Аналітичний облік 3-го, 4-го та 5-го рівнів, організовується ідентично до основних засобів насосних станцій										

Джерело: Власна розробка автора

Таким чином, нами розроблено методичні положення бухгалтерського обліку капітальних витрат водогосподарських об'єктів, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод, які полягають в розробці класифікатора витрат та робочого плану рахунків. Порядок відображення даних витрат на рахунках бухгалтерського обліку буде представлено далі в комплексній моделі облікового відображення капітальних та поточних витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод.

Наступним етапом дослідження є обґрунтування складу поточних видатків і розробка їх класифікатора та аналітичного обліку. Зважаючи на те, що поточні витрати пов'язані з такими заходами, як: експлуатація протипаводкових об'єктів; утримання протипаводкових об'єктів; протипаводкові заходи, їх класифікація для цілей обліку повинна їм повністю відповідати, тобто побудована в розрізі зазначених робіт. Проте, не всі об'єкти, пов'язані з протидією шкідливій дії вод, будуть пов'язані з кожними видами робіт. Їх взаємозв'язок представлено на рисунку 2.



Рис. 2. Формування поточних витрат на протипаводкові заходи

Джерело: *Власна розробка автора*

Запропоновані напрями формування поточних витрат водогосподарських організацій, пов'язаних з протидією шкідливої дії води повинні бути покладені до внутрішнього класифікатора поточних видатків, пов'язаних з експлуатацією та утриманням об'єктів, з протидією шкідливої дії води, який пропонуємо формувати за наступними рівнями:

- перший рівень групування: в розрізі зазначених видів робіт (експлуатація протипаводкових об'єктів, утримання протипаводкових об'єктів, протипаводкові заходи);
- другий рівень групування: в розрізі водогосподарських об'єктів, які передбачені класифікатором капітальних витрат та тимчасових об'єктів стримання вод;

— третій рівень групування: в розрізі елементів витрат, зокрема матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи та інші витрати;

— четвертий рівень групування: в розрізі специфічних видів витрат, які розширюють елементи витрат та пов'язані з технологічними особливостями.

В періоди паводкових загроз, здійснюються роботи із захисту від затоплення водами. Так, зокрема дані роботи включені до основної діяльності Басейнового управління водними ресурсами р. Тиса. Кошторисна вартість даних робіт на трьох ділянках р. Тиса, с. Костилівка, Рахівського району Закарпатської області є наступною (табл. 4).

Таблиця 4. Кошторисна вартість робіт із захисту від затоплення водами р. Тиса

Показник	Ділянка 1	Ділянка 2	Ділянка 3	Разом
Кошторисна вартість (тис. грн.)	1030,526	1594,508	1782,940	1407,974
Кошторисна трудомісткість (тис. люд.-г.)	13,808	24,882	14,565	-
Кошторисна заробітна плата (тис. грн.)	184,818	329,179	204,831	718,828
Середній розряд робіт (розряд)	2,5	2,5	3,3	-

Джерело: *Складено автором за матеріалами [4]*

Характеризуючи склад зазначених витрат, варто зазначити, що вони потребують використання спеціалізованої техніки та здійснюються в певні пори року, найбільш ризикові до повені. Крім того, дані роботи пов'язані із заготівлею каменю, хмизу, ґрунту, живців та ін. Роботи повинні бути розподілені за відповідними ділянками, виділення яких обумовлені природними умовами, гідротехнічними спорудами.

До даних витрат належать: розроблення ґрунту з навантаженням на автомобілі-самоскиди екскаваторами одноковшовими дизельними на гусеничному ході; перевезення ґрунту (без навантаження), улаштування з'їзду з незв'язних ґрунтів

катками, розроблення ґрунту у відвал екскаваторами; улаштування хворостяної вистілки; заготівля хмизу; улаштування призми упору із каменю; камінь бутовий; улаштування гравійно-піщаного розклинцювання призми упору; улаштування зворотної засипки гравійно-піщаної суміші; ущільнення ґрунту; планування укосів насипів земляних споруд екскаваторами; укладання габійонних кошиків; заповнення каменем верха габійонного кріплення; садіння вручну живців; живці; улаштування спряження кріплення з берегом каменем; планування укосів і полотна виїмок механізованим способом; улаштування двошарової основи і покриття з піщано-гравійної суміші; встановлення

стовпчиків сигнальних; сигнальні стовпчики дерев'яні.

Таким чином, зазначені роботи є досить трудомісткими та потребують значних матеріальних витрат. Крім того, зважаючи на їх специфіку їх облікове відображення в діючій системі бухгалтерського обліку бюджетних установ є ефектив-

ним та потребує відповідного удосконалення. Зокрема, вважаємо, що дані роботи є окремою послугою, а тому потребують налагодження відповідної системи калькулювання. В цілому ж, систему калькулювання можна представити в наступному вигляді (рис. 3).

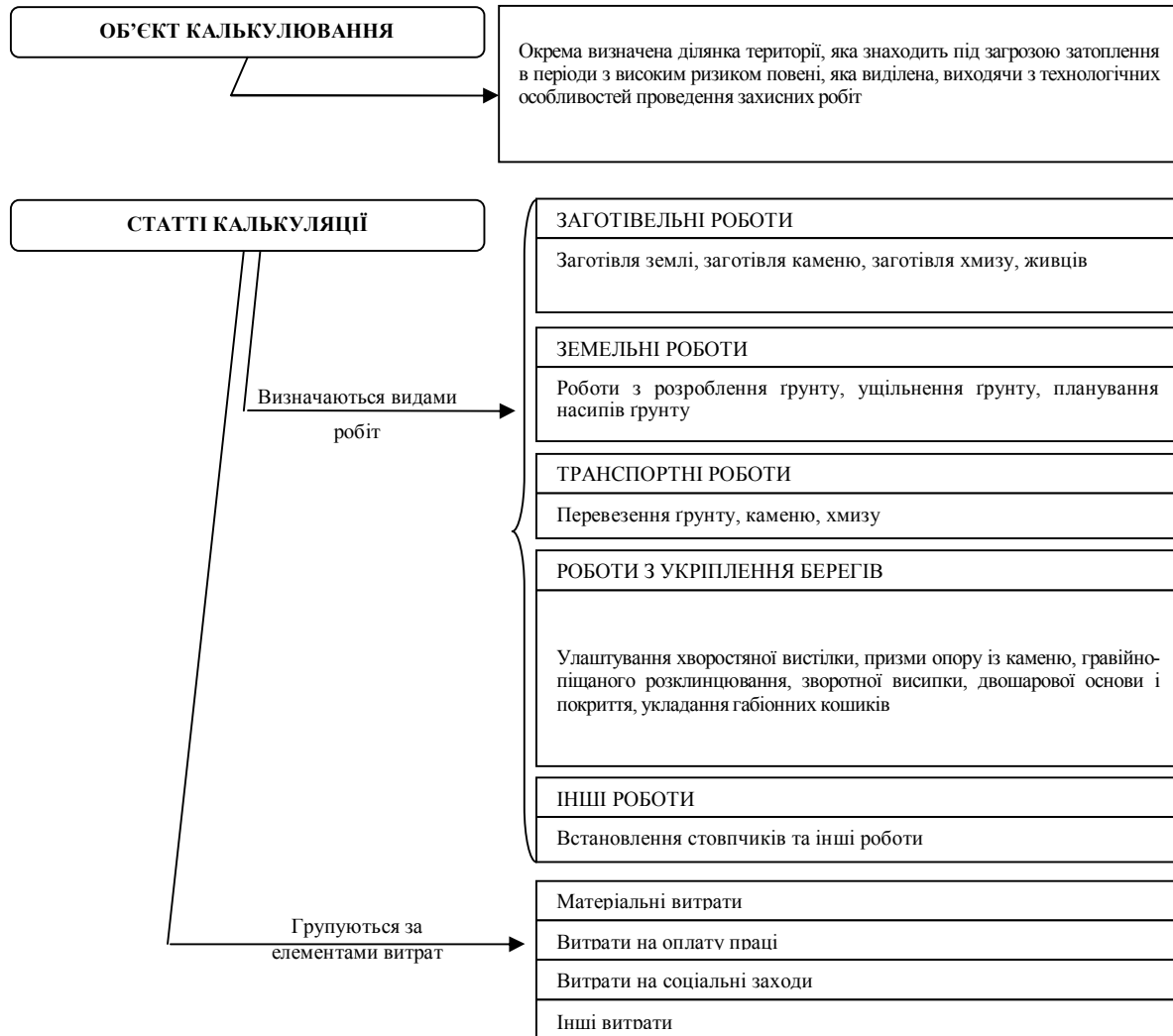


Рис. 3. Калькулювання робіт із захисту від затоплення водами  
Джерело: Власна розробка автора

Виходячи з представлених робіт із захисту від затоплення водами калькуляція матиме наступну форму (табл. 5).

Представлення інформації в зазначеній формі дозволить забезпечити інформацією, потрібною для управління зазначеними роботами. Крім того, застосування даного документу є основою

налагодження ефективної системи економічного аналізу. За умови розширення показників елементів витрат в розрізі статей, представлених в економічній класифікації видатків бюджету, є можливість формувати багатofакторну модель собівартості зазначених робіт.

Таблиця 5. Форма калькуляції робіт із захисту від затоплення водами

Вид робіт	Елемент витрат				Разом
	матеріальні	зарплата	соц. відрах	інші	
Заготівельні					
Земляні					
Транспортні					
Роботи з кріплення берегів					
Інші роботи					
Разом					

Джерело: Власна розробка автора



Вищезазначене повинно відобразитися на організації аналітичного обліку поточних видатків. Так, для обліку поточних видатків використовується один з двох рахунків:

— 80 «Видатки із загального фонду» (801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» та 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи»);

— 81 «Видатки із спеціального фонду» (811 «Видатки за коштами, отриманими як плата послуги», 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень», 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду»).

Зазначені роботи в більшості фінансуються за рахунок загального фонду, тому форма робочого плану рахунків щодо рахунку 80 «Видатки із загального фонду» матиме наступний вигляд (табл. 6).

Таблиця 6. Аналітичний облік поточних витрат, пов'язаних з протидією шкідливих дій води

Субрахунки		1-й рівень аналітики		2-й рівень		3-й рівень		4-й рівень	
801		801.1	Поточні витрати, пов'язані з оприбуткуванням капітальних вкладень	801.1.1	Придбання	801.1.1.x	Компресорні станції Свердловини Транспортні засоби Захисні дамби Берегоукріплення Спец. техніка	801.1.1.x.y	В розрізі окремих об'єктів
				801.1.2	Кап. ремонт	801.1.2.x		801.1.2.x.y	
				801.1.3	Кап. буд-во	801.1.3.x		801.1.3.x.y	
				801.1.4	Реконструкція	801.1.4.x		801.1.4.x.y	
		801.2	Поточні витрати на експлуатацію водогосподарських об'єктів	801.2.x	Компресорні станції Свердловини Транспортні засоби Захисні дамби Берегоукріплення Спец. техніка	801.2.x.y	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, інші витрати	801.2.x.y.z	В розрізі витрат внутрішнього класифікатора
		801.3	Поточні витрати на утримання водогосподарських об'єктів	801.3.x	801.3.x.y	801.3.x.y.z			
		801.4	Поточні витрати на захист від затоплення водами	801.4.x	Заготівельні	801.4.x.y	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, інші витрати	801.4.x.y.z	В розрізі витрат внутрішнього класифікатора
	801.4.x			Земляні	801.4.x.y	801.4.x.y.z			
	801.4.x			Транспортні	801.4.x.y	801.4.x.y.z			
	801.4.x			Роботи з кріплення берегів	801.4.x.y	801.4.x.y.z			
	801.3.x			Інші роботи	801.4.x.y	801.4.x.y.z			

Джерело: Власна розробка автора

Розроблений підхід до організації аналітичного обліку передбачає групування витрат за 4-ма напрямками:

— по-перше, поточні витрати, пов'язані з капітальними вкладеннями у водогосподарські об'єкти. Дані витрати виникають в момент постановки на баланс капітальних вкладень з одночасним відображенням збільшення фонду. Подальший аналітичний облік за даними витратами ведеться в розрізі робіт, пов'язаних з капітальними вкладеннями, водогосподарськими об'єктами та окремими об'єктами;

— по-друге, поточні витрати на експлуатацію водогосподарських об'єктів, які обліковуються в розрізі видів водогосподарських об'єктів,

елементів витрат та в розрізі витрат, представлених у внутрішньому класифікаторі;

— по-третє, поточні витрати на утримання водогосподарських об'єктів, групування на рахунках яких відображається ідентично до витрат експлуатації;

— по-четверте, поточні витрати на захист від затоплення водами, які групуються в розрізі робіт, елементів витрат та видатків, передбачених внутрішнім класифікатором.

Зазначені аналітичні розрізи поточних та капітальних видатків безумовно впливають на порядок їх відображення, з цією метою пропонуємо наступну модель облікового відображення поточних та капітальних видатків, пов'язаних з попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків (табл. 7).

Таблиця 7. Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали захист від затоплення водами	801.3.х.у.з.	661
2.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	801.3.х.у.з.	651
3.	Відображено витрати електроенергії та енергоносіїв	801.3.х.у.з.	364, 675
4.	Відображено ПДВ:		
4.1	— установа є платником ПДВ;	641	364, 675
4.2	— установа не є платником ПДВ	801.3.х.у.з.	364, 675
5.	Відображено витрати матеріалів для підтримання технологічного процесу з попередження шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків	801.3.х.у.з.	20, 22, 23
6.	Відображено витрати на технічне обслуговування та ремонт	801.3.х.у.з.	20, 22, 23
7.	Відображено витрати на оплату праці працівникам, які здійснювали поточний ремонт захисної дамби	801.3.х.у.з.	661
8.	Відображено витрати на відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування від заробітної плати працівників	801.3.х.у.з.	651
9.	Відображено матеріальні витрати на капітальний ремонт берегоукріплення	801.3.х.у.з.	20, 22, 23
10.	Відображено матеріальні витрати на капітальний ремонт берегоукріплення	141.7.2.х.у.	402
11.	Відображено послуги сторонніх організацій з капітального ремонту берегоукріплення	141.7.2.х.у.	402
12.	Включено капітальні витрати до первісної вартості берегоукріплення, щодо якого здійснювався капітальний ремонт	104.х	141.7.2.х.у.
13.	Визначено результат виконання кошторису з проведення робіт з попередження шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків	43	811

Джерело: Власна розробка автора

Запропонована методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій щодо попередження шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків враховує всі можливі варіанти організації аналітичного обліку поточних та капітальних витрат, пов'язаних попередженням шкідливої дії води і ліквідацією її наслідків, які здійснюються басейновими управліннями водних ресурсів.

#### Висновки

В цілому в дослідженні розроблено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків.

Зокрема, розроблено класифікатор витрат щодо об'єктів протидії шкідливої дії води, який впроваджено у діяльність Басейнового управління водних ресурсів р. Тиса та Дніпровського басейнового управління водних ресурсів з метою підвищення якості системи інформаційно-комунікаційних зв'язків та встановлення резервів зниження видатків в частині матеріальних витрат на реконструкцію берегоукріплень.

Крім того, запропоновано форму калькуляції робіт із захисту від затоплення водами, яка враховує поділ усіх понесених витрат в розрізі за їх елементами, а також за кожною окремою роботою із захисту від затоплення водами. Використання такої форми підвищить ефективність проведення економічного аналізу витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків.

Запропоновано аналітичні розрізи капітальних та поточних витрат, пов'язаних з протидією шкідливих дій води, які мають по чотири рівні групування, враховують усі особливості понесених видатків та відповідають чинному законодавству.

Таким чином, удосконалений організаційно-методичний підхід до бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків, які здійснюють управління водних ресурсів України, є новим, а його впровадження в практиці дозволить підвищити ефективність управління такими роботами, на основі розвитку якісної інформаційної системи.

#### Abstract

One of the functions of water management organizations are taking measures to prevent the harmful effects of water and eliminate its consequences. This range of functional water management organizations aimed at providing economic and environmental security as a region and state as a whole. And in terms of annual floods, this activity and its Customer registration software is one of the priorities of the study of economics. The article is to study accounting expenses related to the prevention of harmful effects of water and the elimination of its consequences. In the article the features of capital expenditures related to the prevention of harmful effects of water and their elimination, found that the identification system capital costs should be wider and approved at

the State Agency of Water Resources. In this regard, we proposed structure of internal classifier capital expenditures, which significantly expands the structure of expenditure in the context of the current economic classification of expenditures. Accordingly, the developed classifier that is implemented for internal management purposes in the basin management of water resources. Tisza and the Dnieper basin management of water resources. Research of features of expenses related to the prevention and elimination of harmful effects of water, and the costs associated with moisture drainage and land, revealed their main areas and types of work with executed. Given the direction of spending, jobs and types of water management facilities proposed approach to analytical account of capital and current expenditures related to the prevention of harmful effects of water, drainage and moisture land, in order to improve management of such costs.

*JEL Classification: M41.*

### Список літератури:

1. Білоусова І.М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І.М. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 3-7.
2. Бойко Є.І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах [Текст] / Є.І. Бойко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6 – С.139-142.
3. Бондар І.П. Виробничі витрати та їх класифікація [Текст] / І.П. Бондар // Економіка АПК. – 2008. – №10. – С. 12-15.
4. Дніпровське БУВР – держ закупівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dbuwr.com.ua/derzhavni-zakupivli/1090-zvit-16-12-2014.html>.
5. Кравців В.С. Про концептуальну модель функціонування ринкових механізмів у сфері водокористування в Україні / В.С. Кравців, П.В. Жук // Збірник Наукових праць Буковинського університету. – 2010. – Випуск 6. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zbirobnuk.bukuniver.edu.ua/issue\\_articles/2\\_1.pdf](http://zbirobnuk.bukuniver.edu.ua/issue_articles/2_1.pdf).
6. 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>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318// Офіційний вісник України. – 2000. – №3. – С.102.
8. Правдюк Н.Л. Вдосконалення аналітичного обліку витрат у фермерських господарствах / Н.Л. Правдюк, О.С. Кривоконь // Наукові доповіді НАУ. – 2006. – № 1 (2) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-Journals/nd/2006-1/06pnleaf.pdf>.
9. Сироватченко Л.В. Бухгалтерський облік і аналіз витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / Л.В. Сироватченко. – 2016. – 236 с.
10. Сироватченко Л.В. Витрати утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів в системі економічних понять та об'єктів бухгалтерського обліку / Л.В. Лелявська (Л.В. Сироватченко) // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2014. – № 4. – С. 64-73.
11. Харченко Ю.А. Вдосконалення бази даних обліку замовлень і витрат відділу комплексного проектування обласного управління водного господарства / Ю.А. Харченко, О.М. Демченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/7\\_NMIW\\_2009/Economics/41825.doc.htm](http://www.rusnauka.com/7_NMIW_2009/Economics/41825.doc.htm).
12. Яроцька О.В. Водомісткість промислового виробництва в Україні / О.В. Яроцька // Економіст. – 2011. – № 4. – С. 37-39.

### References:

1. Bilousova, I.M. (2008). Diskusiyni problemy obliku vytrat i kal'kulyuvannya sobivartosti produktsiyi [Debatable issues of cost accounting and calculation of production costs], *Buhgalterskyj oblik i audit*, 10, 3-7.
2. Boyko, Ye.I. (2008). Udoskonalennya systemy upravlinnya vytratamy na pidpryyemstvakh [Improvement of cost management in enterprises], *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, 18.6, 139-142.
3. Bondar, I.P. (2008). Vyrobnychi vytraty ta ih klasyfikacija [Production costs and their classification]. *Ekonomika APK*, 10, 12-15.
4. Dniprovske BUVR – derzh zakupivli [Dnipro Basin Water Management Administration – PPL]. Retrieved from <http://dbuwr.com.ua/derzhavni-zakupivli/1090-zvit-16-12-2014.html>.

5. Kravtsiv, V.S., and Zhuk, P.V. (2010). Pro kontseptualnu model funktsionuvannya rynkovykh mekhanizmiv u sferi vodokorystuvannya v Ukraini [On a conceptual model of market mechanisms in the field of water management in Ukraine]. Zbirnyk Naukovykh prats Bukovynskoho universytetu, Issue 6. Retrieved from [http://zbirnuk.bukuniver.edu.ua/issue\\_articles/2\\_1.pdf](http://zbirnuk.bukuniver.edu.ua/issue_articles/2_1.pdf).
6. Natsionalne polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» [The national situation (standard) accounting in the public sector 135 «Expenses»]. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/file/link/352676/file/NPSBODS135.doc>.
7. Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [Regulation (Standard) 16 «Expenses»] (2000). Zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. №318. Oficijnyj visnyk Ukrainy, 3.
8. Pravdjuk, N.L., and Kryvokon, O.S. (2006). Vdoskonalennja analitychnogo obliku vytrat u fermerskykh gospodarstvah [Improving analytical cost accounting on farms]. Naukovi dopovidi NAU. 1 (2), Retrieved from <http://www.nbu.gov.ua/e-Journals/nd/2006-1/06pnleaf.pdf>.
9. Syrovatchenko, L.V. (2016). Bukhhalterskyj oblik i analiz vytrat na utrymannya ta polipshennya vodohospodarskykh obyektiv [Accounting and cost analysis for the maintenance and improvement of water management facilities]. Candidate's thesis, Kyiv.
10. Syrovatchenko, L.V. (2014). Vytraty utrymannya ta polipshennya vodohospodarskykh obyektiv v systemi ekonomichnykh ponyat ta obyektiv bukhhalterskoho obliku [Costs of maintenance and improvement of water management facilities in the economic concepts and objects of accounting]. Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky. Zhytomyr: ZHDTU, 4, 64-73.
11. Kharchenko, Yu.A., and Demchenko, O.M. (2009). Vdoskonalennya bazy danykh obliku zamovlen i vytrat viddilu kompleksnoho proektuvannya oblasnoho upravlinnya vodnoho hospodarstva [Improving database of orders and accounting expenses integrated design department Regional Water Management]. Retrieved from [http://www.rusnauka.com/7\\_NMIW\\_2009/Economics/41825.doc.htm](http://www.rusnauka.com/7_NMIW_2009/Economics/41825.doc.htm).
12. Yarotska, O.V. (2011). Vodomistkist promysloвого vyrobnytstva v Ukraini [Water consumption in industrial production in Ukraine]. Ekonomist, 4, 37-39.

Надано до редакційної колегії 23.04.2016

Сироватченко Любов Віталіївна / Lyubov V. Syrovatchenko  
[tanaspvl@gmail.com](mailto:tanaspvl@gmail.com)

**Посилання на статтю / Reference a Journal Article:**

*Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з попередженням шкідливої дії вод і ліквідацією її наслідків [Електронний ресурс] / Л. В. Сироватченко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 3 (25). – С. 93-104. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n3.html>*