

ВОДНЕ ГОСПОДАРСТВО СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВА РЕЄСТРАЦІЯ, ДОЗВОЛИ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ПОДАТКИ

Олександр Голубовський,
консультант з бухгалтерського обліку та оподаткування

Сільгосппідприємство має власну свердловину для видобування води. Воду використовує як для власної господарської діяльності, так і для постачання дитячому садку та деякій кількості домогосподарств. Такі користувачі вносять за воду оплату.

Чи потрібно здійснювати якісь реєстраційні дії, отримувати дозволи тощо?

Які податки потрібно сплачувати? Як вести бухгалтерський облік таких операцій? Відповіді на ці запитання – читайте далі.

ДЕРЖРЕЄСТРАЦІЯ СВЕРДЛОВИНИ ЯК НЕРУХОМОЇ РЕЧІ

Відповідно до ч. 1 ст. 181 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення.

Право власності та інші речові права на нерухомі речі, обтяження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації (ч. 1 ст. 182 ЦКУ).

Свердловина розташована на земельній ділянці, її переміщення неможливе без знецінення та зміни призначення. Отже, вона є нерухомою річчю і право власності на неї та інші права підлягають держреєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно.

Держреєстрацію здійснюють відповідно до Закону України від 01.07.2004 р. № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень».

ПАСПОРТ НА СВЕРДЛОВИНУ І РЕЄСТРАЦІЯ В ДЕРЖГЕОНАДРАХ

На кожную свердловину потрібно мати паспорт, який видається спеціалізованою організацією, що здійснювала буріння. Паспорт складається за формою, затвердженою спільним наказом Мінприроди та Мінрегіону від 06.04.2016 р. № 145/84.

Згідно з п. 4 зазначеного наказу Держгеонадра повинна здійснювати ведення держреєстру артезіанських свердловин шляхом внесення до нього даних з паспорта артезіанської свердловини згідно з додатком «Опис артезіанської свердловини», який є невід'ємною частиною такого паспорта.

Крім того, згідно з примітками до паспорта до Держгеонадр потрібно подавати не тільки копію цього додатка, а й копії інших розділів паспорта, а саме – «Оглядова карта», «Артезіанська свердловина», «Геологічний розріз і конструкція артезіанської свердловини», «Результати спостережень», «Виписка», «Гідрогеологічний висновок по артезіанській свердловині», «Експлуатаційні показники артезіанської свердловини».

Держреєстрація свердловини здійснюється шляхом подання сільгосппідприємством до Держгеонадр України зазначених вище копій додатка і окремих розділів паспорта. Ці документи подаються кожного року до 1 грудня (п. 3 Порядку державного обліку артезіанських свердловин, облаштування їх засобами вимірювання об'єму видобутих підземних вод, затвердженого постановою КМУ від 08.10.2012 р. № 963, далі – Порядок № 963).

ОБЛАДНАННЯ СВЕРДЛОВИНИ ЗАСОБАМИ ВИМІРЮВАННЯ ОБ'ЄМУ ВОДИ

Артезіанські свердловини, які експлуатуються, мають бути облаштовані засобами вимірювання об'єму видобутих підземних вод, які пройшли в установленому законодавством порядку державну метрологічну атестацію або перевірку в повірочних лабораторіях підприємств і організацій, уповноважених на проведення державних випробувань або перевірок (п. 5 Порядку № 963).

Представники повірочних лабораторій підприємств і організацій, уповноважених на проведення державних випробувань або перевірок, здійснюють опломбування встановлених засобів вимірювання, про що складається відповідний акт, та їх періодичну перевірку в установленому законодавством порядку (п. 6 Порядку № 963).

Здійснювати перевірку мають право наукові метрологічні центри, метрологічні центри та повірочні лабораторії, які одержали свідоцтво про уповноваження на проведення перевірки засобів вимірювальної техніки, що перебувають в експлуатації (ч. 2 ст. 18 Закону України від 05.06.2014 р. № 1314-VII «Про метрологію та метрологічну діяльність»). Такі свідоцтва видає Держпродспоживслужба.

Перевірка лічильників води здійснюється один раз на чотири роки (п. 38 Міжповірочних інтервалів законодавчо регульованих засобів вимірювальної техніки, що перебувають в експлуатації, за категоріями, затверджених наказом Мінторгу від 13.10.2016 р. № 1747).

ПОКАЗНИКИ ДОБУТОЇ ВОДИ

Відомості про об'єм видобутих підземних вод вносяться водокористувачами до автоматизованої системи обліку видобутих підземних вод згідно з Порядком внесення відомостей про об'єм видобутих підземних вод водокористувачами до автоматизованої системи обліку видобутих підземних вод, затвердженим наказом Мінекоресурсів від 23.03.2016 р. № 110 (далі – Порядок № 110).

За загальним правилом засіб вимірювання має бути обладнано системою автоматичної передачі відомостей про об'єм добутої води (п. 3 – п. 5 Порядку № 110). Але якщо засіб не обладнаний такою системою, то водокористувач має самостійно вносити дані один раз на добу через Персональний електронний кабінет водокористувача на сайті Держгеонадр у мережі Інтернет (п. 6 Порядку № 110). Електронний кабінет надає більш широкі права: подання заяви на надання спецдозволів, внесення змін, продовження дії тощо.

Такий кабінет знаходиться на сайті Держгеонадр за посиланням: (<https://nadra.gov.ua/registration>).

Щоб зареєструватися в кабінеті, до Держгеонадр потрібно подати заяву за формою, наведеною в додатку до Порядку № 110.

Ті водокористувачі, які отримуватимуть дозвіл на користування надрами та/або на спецводокористування, подають заяву в тримісячний строк після отримання одного та/або іншого дозволу (п. 9 Порядку № 110).

Держгеонадра у триденний строк реєструє Водокористувача в автоматизованій системі обліку та повідомляє йому логін і пароль для доступу до автоматизованої системи обліку шляхом надсилання відповідного повідомлення про активацію на електронну адресу, вказану у заяві (п. 10 Порядку № 110).

ДОЗВІЛ НА СПЕЦВОДОКОРИСТУВАННЯ

За загальним правилом на спецводокористування (забір води з водних об'єктів тощо) потрібно отримувати відповідний дозвіл (ст. 48, 49 Водного кодексу).

Особливості отримання дозволу наведено в ст. 49 Водного кодексу.

Щоб його отримати, до територіального органу Держводагентства потрібно подати заяву, форма якої затверджена наказом Мінекоресурсів від 12.04.2018 р. № 116. До заяви потрібно додати:

- обґрунтування потреби у воді з помісячним нормативним розрахунком водокористування і водовідведення;
- опис та схему місць забору води та скиду зворотних вод;
- нормативи гранично допустимого скидання (ГДС) забруднюючих речовин у водні об'єкти із зворотними водами (з розрахунком на кожний випуск (скид) окремо);

- затвержені індивідуальні технологічні нормативи використання питної води (для підприємств, які надають послуги з централізованого водопостачання та/або водовідведення тощо);
- копію правовстановлюючих документів на водні об'єкти (для орендарів водних об'єктів).

Дозвіл видається протягом 30 календарних днів з дня надходження заяви.

Зверніть увагу! Не належить до спецводокористування забір та/або використання води в об'ємі до 5 кубічних метрів на добу, крім тієї, що використовується для виробництва (входить до складу) напоїв та фасованої питної води (ст. 48 Водного кодексу).

Тому якщо сільгосппідприємство добуває воду в таких невеликих кількостях і вода використовується не для виробництва напоїв чи фасування питної води, отримувати дозвіл не потрібно.

ДОЗВІЛ НА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ

За загальним правилом добувати підземну воду потрібно на підставі спеціального дозволу на користування надрами (ст. 21 Кодексу про надра).

Але дозвіл не потрібен, якщо вода добувається (ст. 23 Кодексу про надра):

- ✓ для всіх потреб, крім виробництва фасованої питної води, за умови, що обсяг видобування підземних вод із кожного з водозаборів **не перевищує 300 кубічних метрів на добу**;
- ✓ для сільськогосподарських, виробничих, а також власних господарсько-побутових потреб землевласниками і землекористувачами в межах наданих їм земельних ділянок, які є сільськогосподарськими товаровиробниками, **частка сільськогосподарського товаровиробництва яких за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%**.

Таким чином, якщо сільгосппідприємство дотримується одного чи обох із зазначених вище критеріїв, дозвіл отримувати не потрібно.

У вказаній ситуації сільгосппідприємству не потрібно оформлювати дозвіл, якщо видобування підземних вод із кожного з водозаборів не перевищує 300 кубічних метрів на добу. В іншому випадку дозвіл доведеться отримувати.

Процедура отримання дозволу наведена в ст. 16 Кодексу про надра і в Порядку надання спеціальних дозволів на користування надрами, затвердженому постановою КМУ від 30.05.2011 р. № 615 (далі – Порядок № 615).

Дозвіл на видобування підземних вод (крім мінеральних) для всіх потреб, крім виробництва фасованої питної води, надається на підставі заяви (і двох її копій), яка подається в паперовій формі до Держгеонадр (пп. 5 п. 8 Порядку № 615).

Інформація, яку має містити заява, зазначена в п. 8 Порядку № 615. Перелік документів, які додаються до заяви, наведено в додатку 1 до Порядку № 615.

Окрім подання заяви з документами в паперовому вигляді, потрібно подати всі ці документи в електронній формі через електронний кабінет надкористувача за посиланням: <https://enadra.menr.gov.ua/guest/?next=/>

Держгеонадра протягом 7 робочих днів з дня отримання документів інформує Міндовкілля, а останнє протягом 15 робочих днів надсилає до Держгеонадр свої пропозиції щодо надання дозволу (п. 24 Порядку № 615). Після отримання цих пропозицій Держгеонадра протягом 30 календарних днів приймає рішення про видачу дозволу (п. 8 Порядку № 615).

Дозвіл в паперовій формі видається особисто надкористувачу протягом 20 робочих днів після сплати збору. Розмір збору розраховується Держгеонадрами відповідно до Методики визначення початкової ціни продажу на аукціоні спеціального дозволу на право користування надрами, затвердженої постановою КМУ від 15.10.2004 р. № 1374.

Інформація про розмір такого збору надсилається Держгеонадрами надкористувачеві рекомендованим повідомленням. Надкористувач повинен сплатити збір протягом 45 календарних днів з дати надіслання такого повідомлення (п. 13 Порядку № 615).

ЧИ ПЛАТИТИ РЕНТНУ ПЛАТУ ЗА СПЕЦВОДОКОРИСТУВАННЯ?

Суб'єкти господарювання (первинні водокористувачі), які використовують та/або передають вторинним водокористувачам воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів, є платниками рентної плати за спецводокористування (п. 255.1 Податкового кодексу України, далі – ПКУ).

Але відповідно до пп. 5 п. 297.1 ПКУ платники єдиного податку IV групи звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з рентної плати за спецводокористування.

Якщо ж сільгоспідприємство є платником єдиного податку III групи чи платником податку на прибуток, воно є платником рентної плати за воду.

Водночас у п. 255.4 ПКУ наведені випадки, в яких рентна плата не справляється з усіх суб'єктів господарювання. Сільгоспідприємств можуть стосуватися в першу чергу такі ситуації використання води, за яких не справляється рентна плата:

- для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок) (пп. 255.4.1 ПКУ);
- для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та платників єдиного податку (пп. 255.4.1 ПКУ);
- для протипожежних потреб (пп. 255.4.2 ПКУ);
- для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкт (пп. 255.4.8 ПКУ) тощо.

З наведеного випливає, що ренту **не потрібно сплачувати** за обсяг води, переданої населенню, якщо договором на постачання такої води передбачено її використання тільки для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб.

Не потрібно сплачувати ренту й за воду, яку сільгоспідприємство використало для власних питних і санітарно-гігієнічних потреб.

Разом з тим **неплатникам єдиного податку IV групи** потрібно сплачувати ренту за воду, яка використана у виробничій діяльності сільгоспідприємства, наприклад, для поливу тощо. Також потрібно сплачувати ренту за воду, передану іншим юридичним особам (включаючи дитячий садок) і ФОП.

Причому за численними консультаціями податкової (зокрема, ІПК ДПСУ від 29.03.2021 р. № 1239/ІПК/99-00-04-01-03-06) кожен частину використаної води (наприклад, для власних виробничих потреб, власних гігієнічних потреб, надану населенню, надану дитсадку) потрібно декларувати у додатку 5 до декларації з рентної плати. При цьому щодо води, за яку рента не сплачується, в рядку 10 додатка 5 зазначається коефіцієнт «0», а за яку рента сплачується – коефіцієнт «1».

ЧИ ПЛАТИТИ РЕНТНУ ПЛАТУ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ?

Відповідно до пп. 14.1.91 ПКУ підземні води належать до корисних копалин.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, які отримали спеціальний дозвіл на користування надрами (пп. 252.1.1 ПКУ).

З наведеного випливає, що якщо згідно з Кодексом про надра отримувати дозвіл не потрібно, то суб'єкт господарювання, який добуває воду, не є платником рентної плати (подібний висновок податківців можна знайти в ресурсі ЗІР, підкатегорія 122.01).

Вище ми наводили ситуації, в яких дозвіл не отримується (зокрема, добування води в кількості не більше 300 метрів кубічних за добу та добування води сільгосптоваровиробником, який дотримується вимоги стосовно частки сільгосптоваровиробництва не менше 75%).

Водночас згідно з пп. 252.1.4 ПКУ **якщо сільгоспідприємство має свердловину для добування води, яка розміщена на власній чи орендованій земельній ділянці, і здійснює добування підземної води на підставі дозволу на спецводокористування, то воно є платником рентної плати за користування надрами. У такій ситуації виняток встановлено лише для фермерських господарств.**

ЧИ ПЛАТИТИ ПОДАТОК НА НЕРУХОМІСТЬ?

Ні. Тому що свердловина належить до категорії споруд, а не будівель. А податок на нерухомість стягується тільки з будівель (пп. 14.1.129, пп. 14.1.129¹, пп. 266.1.1 ПКУ).

Будівлі – земельні поліпшення, що **складаються з несучих та огороджувальних або сполучених (несуче-огороджувальних) конструкцій**, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності (пп. 14.1.15 ПКУ).

Споруди – земельні поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій (пп. 14.1.238 ПКУ).

Згідно з Державним класифікатором будівель та споруд ДК 018-2000, затвердженим наказом Держстандарту від 17.08.2000 р. № 507, водяні свердловини мають код 222.4 і розміщені в розділі 2 «Інженерні споруди».

Такий самий висновок знаходимо, наприклад, в ППК ДПСУ від 08.02.2019 р. № 467/6/99-99-12-02-03-15/ІПК та від 21.10.2020 р. № 4348/ІПК/14-29-04-03-24.

ЦІНИ ТА ПДВ

При наданні послуг централізованого водопостачання і водовідведення тимчасово, до 01.01.2022 р., податкові зобов'язання та податковий кредит по таких операціях визначаються за касовим методом, за датою оплати (п. 44 підрозд. 2 розд. XX ПКУ).

Тарифи на централізоване водопостачання та водовідведення встановлюються виконавчими органами сільських, селищних, міських рад (пп. 2 п. «а» ст. 28 Закону України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні»). Особливості встановлення таких тарифів прописані в Порядку формування тарифів на централізоване водопостачання та централізоване водовідведення, затвердженому постановою КМУ від 01.06.2011 р. № 869.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається за їх договірною вартістю, яка не може бути нижче звичайних цін у разі постачання самостійно виготовлених товарів/послуг (п. 188.1 ПКУ). У разі якщо ціни підлягають держрегулюванню, звичайною є ціна, встановлена згідно з правилами такого регулювання (пп. 14.1.71 ПКУ).

Отже, базою оподаткування при постачанні води є тариф, встановлений місцевою владою.

Якщо сільгоспідприємство постачатиме воду за цінами, нижчими встановлених тарифів або безоплатно, то йому все одно доведеться обчислювати ПДВ виходячи з бази оподаткування (тобто виходячи із встановлених тарифів).

При постачанні води сільгоспідприємство може складати зведені ПН – на кожного платника ПДВ окрему або одну загальну на всіх неплатників ПДВ (п. 44 підрозд. 2 розд. XX ПКУ).

Особливості складання зведеної ПН наведені в п. 19 Порядку заповнення ПН, затвердженого наказом Мініфіну від 31.12.2015 р. № 1307:

- ✓ у графі «Зведена податкова накладна» зазначається код ознаки – «4»;
- ✓ у разі складання зведених ПН на неплатників ПДВ у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться позначка «х» та зазначається тип причини «02». При цьому у графі «Отримувач (покупець)» зазначається «Неплатник», а у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ІПН «100000000000», рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється;
- ✓ у графі 2 зведеної ПН зазначається весь опис (номенклатура) поставлених протягом місяця товарів/послуг.

Зверніть увагу! У згаданому вище п. 44 підрозд. 2 розд. XX ПКУ йдеться про послуги з водопостачання. Водночас згідно з пп. 14.1.191 ПКУ з метою застосування терміна «постачання товарів» вода вважається товаром. Це означає, що в ПН на поставлену воду потрібно заповнювати графу 3.1 з кодом товару згідно

з УКТ ЗЕД, а не кодом послуги згідно з ДКПП. Причому на воду немає коду УКТ ЗЕД, тому в цій графі зазначається умовний код води – 00405.

Всі інші реквізити ПН заповнюються в загальному порядку.

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПОСТАЧАННЯ ВОДИ

Розрахунки за комунальні послуги (зокрема, водопостачання) здійснюються на підставі рахунку на оплату наданої послуги (ст. 8 Закону України від 22.06.2017 р. № 2119-VIII «Про комерційний облік теплової енергії та водопостачання»). В цій же нормі наведено перелік реквізитів, які має містити такий рахунок.

Отже, саме рахунок є первинним документом, який фіксує кількість і вартість наданих послуг з постачання води.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

ОБЛІК СВЕРДЛОВИНИ

Оскільки, як ми зазначили вище, свердловини належать до споруд, то в бухгалтерському обліку вони обліковуються на субрахунку 103 «Будинки та споруди». Амортизація свердловини як споруди нараховується в загальному порядку.

Платники податку на прибуток, які коригують фінрезультат до оподаткування на податкові різниці, для амортизації споруд в податковому обліку обирають термін корисного використання, який має бути не меншим за 15 років (пп. 138.3.3 ПКУ).

ОБЛІК ВИТРАТ ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (п. 4 П(С)БО 16 «Витрати»).

В ситуації, що розглядається, об'єктом витрат є діяльність з видобування води.

На об'єкт витрат (діяльність з видобування води) відносять в першу чергу прямі витрати (їх перелік наведено в п. 12–14 П(С)БО 16). Наприклад, до прямих витрат може належати:

- вартість витраченої електроенергії;
- амортизація свердловини;
- плата за землю, на якій знаходиться свердловина;
- заробітна плата працівників, зайнятих добуванням води та обслуговуванням свердловини тощо.

Окрім прямих витрат, на об'єкт витрат (діяльність з видобування води) розподіляються загальновиробничі витрати (п. 16 П(С)БО 16). Нагадаємо, що загальновиробничими є витрати, які неможливо прямо віднести на конкретний об'єкт витрат.

Наприклад, якщо працівники підприємства обслуговують не тільки свердловину, а й виконують інші роботи на підприємстві, нараховану зарплату з нарахуваннями потрібно розподіляти між різними об'єктами, на яких такі працівники працюють. Скажімо, якщо 90% робочого часу працівники витрачають на обслуговування ферми, а 10% – свердловини, то і 90% нарахованої зарплати віднесуть на собівартість продукції ферми, а 10% – свердловини.

У наведеній ситуації свердловина використовується для добування води, яка надалі частково продається на сторону, а частково використовується самим підприємством. Тому з точки зору організаційної структури сільгосп підприємства свердловина є окремим виробничим підрозділом, а з точки зору обліку – об'єктом витрат. Вода, яка добувається, буде продукцією водного підрозділу.

Таким чином, витрати на утримання свердловини відносять на рахунок 23, визначають собівартість добування води, а потім розподіляють за напрямками використання – для власних потреб та продаж на сторону.

Приклад

Підприємство уклало договір з організацією на буріння та облаштування свердловини. Роботи виконані і передані за актом приймання-передачі на суму 240 000 грн, в т. ч. ПДВ – 40 000 грн.

Виконані роботи оплачено.

Сплачено до бюджету адмінзбір за держреєстрацію права власності на свердловину – 230 грн.

Свердловина зарахована на баланс.

За місяць роботи понесені витрати на утримання свердловини в розмірі 30 000 грн (амортизація свердловини, земельний податок, вартість використаної електроенергії, зарплата з нарахуваннями працівників, які її обслуговували), добуто 1 000 куб. м води.

На сторону (населенню та дитсадку) відпущена вода у кількості 666,67 куб. м на загальну суму 36 000 грн, в т. ч. ПДВ – 6 000 грн, собівартістю 20 000 грн.

Для питних і санітарно-гігієнічних потреб працівників виробничих підрозділів використано води собівартістю 2 000 грн (66,67 куб. м), адмінперсоналу – 1 000 грн (33,33 куб. м). Для виробничих потреб (обслуговування ферми) використано води собівартістю 7 000 грн (233,33 куб. м).

Бухгалтерський облік показано в таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримані роботи з буріння і облаштування свердловини	151	631	200 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	40 000
3	Оплачено виконані роботи	631	311	240 000
4	Сплачено адмінзбір	151	311	230
5	Зарахована свердловина на баланс	103	151	200 230
6	Понесено витрати на утримання свердловини	23в	131, 641, 631, 651, 661	30 000
7	Відпущена вода на сторону	361	703	36 000
8	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	643	6 000
9	Дохід від продажу віднесено на фінрезультати	703	791	30 000
10	Списана собівартість відпущеної на сторону води	903	23в*	20 000
11	Собівартість реалізації віднесено на фінрезультати	791	903	20 000
12	Отримана оплата за реалізовану воду	311	361	36 000
13	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	6 000
14	Списана вартість води, використаної для: – санітарно-гігієнічних потреб працівників виробничих підрозділів	91	23в*	2 000
15	– санітарно-гігієнічних потреб адмінперсоналу	92	23в*	1 000
16	– обслуговування ферми	23ф**	23в*	7 000

* 23в – субрахунок для обліку витрат водного господарства.

** 23ф – субрахунок для обліку витрат ферми