

Тематичний розділ: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Акименко О. Ю.

кандидат економічних наук, доцент,
Чернігівський національний технологічний університет

Жолобецька. М. Б.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Чернігівський національний технологічний університет

Петровська А.С.

аспірант кафедри менеджменту інноваційної діяльності та ДУ
Чернігівський національний технологічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СКЛАДАННЯ РЕГУЛЯТОРНОЇ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТАМИ ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ

Актуальність теми дослідження. Аналіз нормативно-правової бази національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП) та наукової літератури з питань організації обліку та звітності підприємств даної сфери, вказує на відсутність єдиних методичних підходів в організації ведення бухгалтерського обліку окремо за ліцензованими видами діяльності і, в т.ч. у сфері транспортування, постачання, виробництва теплової енергії як в контексті ліцензійних умов і вимог, так і потреб чинної звітності НКРЕП. Склалась парадоксальна ситуація, коли регулятором встановлені нормативні вимоги, а порядок який би забезпечив виконання цих вимог не затверджений.

Ключові слова: фінансова звітність, регуляторна звітність, користувачі фінансової звітності, бухгалтерський облік, елементи фінансової звітності, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП), ліцензовані види діяльності (ЛВД).

Постановка проблеми. Чинне законодавство, включаючи П(С)БО та МСФЗ, передбачають варіативність методів і облікових підходів, вибору баз розподілу витрат при їх відображенні в бухгалтерському обліку. Монопольне і тарифне законодавство містить обмежувальні норми щодо включення витрат до виробничої та повної собівартості. Слід зазначити, що підприємства - ліцензіати у сфері теплопостачання мають досить специфічну виробничу і регуляторну практику, є об'єктами державного цінового регулювання і, тому, потребують встановлення єдиних облікових підходів до операційних сегментів з ціллю дотримання нормативних вимог регулятора щодо ліцензування та забезпечення достовірності фінансової і регуляторної звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний обсяг досліджень присвячений теоретичним, методологічним й організаційним положенням формування, методики подання і контролю фінансової звітності та розкриттю фінансової інформації суб'єктами сфери теплопостачання. Серед них наукові праці: М.Т. Білухи, Б.І. Валуєва, К.П. Дудка, В.І. Єфіменко, В.М. Жука, В.С. Леня, М.В. Кужельного, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковської та ін. Питанням облікового забезпечення та звітності у сфері теплопостачання присвячено праці: Н.М. Лисенко, О.В. Перчук та інших науковців.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Узагальнення й аналіз опублікованих робіт дозволяють зробити висновок про недостатнє відображення в них законодавчих змін. Тому проблема, пов'язана із складанням регуляторної звітності, яка має безпосередній вплив на рівень тарифів на централізоване теплопостачання та гаряче водопостачання, має перебувати у центрі уваги практиків-науковців та є мало розробленою. Виходячи з цього, **метою роботи** є - обґрунтування доцільності ведення обліку за ЛВД щодо створення інформаційної бази для формувань показників регуляторної звітності з метою забезпечення їх достовірності та порівняності.

Виклад основного матеріалу. Фінансова звітність підприємств теплопостачання відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський

обліку та фінансову звітність в Україні» № 996 [1] та Порядку подання фінансової звітності №419 [10], складається щорічно (річна, щоквартально – проміжна) та подається:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- органам державної статистики та користувачам (інвесторам, громадськості, банкам, постачальникам та іншим кредиторам, тощо).

Наприклад, одержувачі коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам Державного казначейства та місцевим фінансовим органам. При цьому, фінансові звіти, які за вимогами законодавства, підлягають оприлюдненню (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та примітки до фінансових звітів), призначені для задоволення загальних інформаційних потреб щодо результатів діяльності та зміни фінансово-майнового стану підприємства для широкого кола користувачів.

Крім того, існує ще додаткова статистична звітність щодо надання послуг з теплопостачання, наприклад, форма № 1С-теплопостачання. Як зазначено в Звіті Рахункової палати, підприємствами – надавачами послуг з теплопостачання облік витрат у розрізі статей, що входять до складу собівартості зазначених послуг, вівся у 2014–2015 рр. без розподілу за категоріями споживачів, зокрема населення. Як наслідок, за відсутності методики та роз'яснень щодо цього на центральному рівні, сума витрат на виробництво послуг для населення, необхідна для встановлення обсягу заборгованості з різниці в тарифах, визначалася підприємствами розрахунково – пропорційно обсягу відпущених населенню послуг, відображених у статистичній звітності [18].

Відповідно до Законів України «Про ліцензування видів господарської діяльності» та «Про теплопостачання» деякі види діяльності в сфері теплопостачання підлягають ліцензуванню [3, 4]. Згідно статті 10 Закону

України «Про природні монополії» суб'єкти природних монополій повинні вести окремий бухгалтерський облік за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню [2]. Звітність ліцензіатів за видами ліцензованої діяльності складається у порядку та за формою, що встановлюється уповноваженим органом. НКРЕКП своєю Постановою запровадила ряд форм звітності для підприємств теплопостачання [15].

Затверджені Правила організації звітності забезпечують подання НКРЕКП комплексної та детальної інформації, яка необхідна для виконання державним регулятором своїх функцій, стане запорукою переходу до стимулюючого регулювання та для запровадження національної системи бенчмаркінгу [15]. Деталізація звітності про поточний стан і результати провадження ліцензованої діяльності підприємств, дозволить регулятору виявляти причини відхилення від встановленої структури тарифу, проводити аналіз та співставлення планових та фактичних обсягів виробництва, забезпечить дієвий контроль за собівартістю у галузі теплопостачання. Форми регуляторної звітності підприємств теплопостачання, визначені Правилами організації звітності [15], запроваджують єдині принципи формування звітних показників діяльності ліцензіатів НКРЕКП, сприятимуть запровадженню моніторингу та системи порівняльного аналізу ефективності діяльності підприємств теплопостачання.

З точки зору облікового забезпечення показників зазначених форм регуляторної звітності, науково - практичний інтерес викликає квартальна Форма звітності № 8-НКРЕКП-тепло (квартальна) «Звіт про фінансові результати та виконання структури встановлених тарифів за видами діяльності ліцензіата»[15], яка своїми показниками пов'язана з формою №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», іншими формами фінансової (№1, 5, 6) та податкової звітності (Податковою декларацією з податку на прибуток підприємства), а також статистичною звітністю (форма 1-С теплопостачання).

Слід зауважити, що у Правилах організації звітності що подається до НКРЕКП встановлено, що показники мають ґрунтуватися на достовірних даних

первинного обліку, це забезпечує можливість порівняння і контролю даних [15]. При цьому звітність підписує головний бухгалтер і відповідає за достовірність, повноту і своєчасність поданих даних.

Серед проблемних питань, що потребують уваги, є наступні: по-перше, що не всі показники, які вимагає НКРЕКП підтверджуються первинними документами. Наприклад, у вертикально інтегрованих підприємствах сфери теплопостачання, які реалізують кінцевим споживачам послуги з централізованого опалення та постачання гарячої води, відсутні первинні документи для відображення в системі бухгалтерського обліку інформації про доходи окремо за кожним видом ліцензованої діяльності (виробництво, транспортування, постачання теплової енергії), що у свою чергу не дозволяє документально підтвердити фінансові результати за кожним видом ліцензованої діяльності. Враховуючи зазначена, вважаємо проблематичним здійснення процесу забезпечення виконання вимоги щодо ведення обліку за ЛВД та отримання достовірної регуляторної звітності.

По-друге, наявність невизначеності єдиних методів розподілу загальновиробничих та адміністративних витрат, витрат на збут (постачання); розбіжностей і суперечностей стосовно баз розподілу щодо затвердження ліцензійних умов [8, 9, 13, 14]. У разі застосування підприємствами норм облікової політики за різними нормативними актами, алгоритми розподілу витрат будуть різними і, як наслідок, порівнювати такі показники як мінімум не логічно.

По-третє, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» з однієї сторони розповсюджується на підприємства теплопостачання, з іншої - не розповсюджуються на публічні товариства [11]. Тому для гармонізації П(С)БО 29 з МСФЗ 8 слід розглянути комплекс заходів щодо узгодження внутрішньої та зовнішньої фінансової інформації [11, 12].

Виходячи із ст. 6 Закону України «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» НКРЕКП бере участь у формуванні та реалізації державної політики у сфері теплопостачання і централізованого

водопостачання та водовідведення, перероблення та захоронення побутових відходів [5]. В свою чергу ст. 17 Закону України «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг» визначено, що НКРЕКП, для ефективного виконання завдань державного регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, розробляє та затверджує нормативно-правові акти, в тому числі порядки (правила) організації обліку та звітності за видами ліцензованої діяльності, форми звітності суб'єктів господарювання, що провадять діяльність у сферах енергетики та комунальних послуг, та порядок їх подання, отримує безоплатно на свій запит від суб'єктів господарювання, що провадять діяльність у сферах енергетики та комунальних послуг копії документів, статистичну та іншу інформацію про їхню діяльність [6].

Таким чином, НКРЕКП, усвідомлюючи важливість усунення цієї прогалини в нормативному забезпеченні, спільно з Проектом USAID «Муніципальна енергетична реформа в Україні» розробили проект Порядку (правил) організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності суб'єктами господарювання у сфері теплопостачання (надалі Порядок) [16]. Зазначений Порядок був схвалений на засіданні НКРЕКП та оприлюднений на офіційному веб-сайті НКРЕКП 18.10.2017. В Порядку [17] зазначено, що звітність, яка подається до НКРЕКП є регуляторною звітністю. Автори звертають увагу, що НКРЕКП не тільки передбачив однакову базу розподілу для всіх ліцензіатів, проте і надав можливість її змінити у разі потреби. При цьому в Порядку [17] визначено, що для формування окремих показників регуляторної звітності ліцензіат застосовує методики та алгоритми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, визначені показники регуляторної звітності у розрізі ліцензованих та інших видів господарської діяльності. Таким чином облік за ліцензованими видами діяльності, по-перше, не відмінняє бухгалтерський облік, а також вимоги до фінансової та податкової звітності; по-друге, ґрунтується на даних бухгалтерського та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та є способом деталізації

фінансової інформації відповідно до вимог, що визначені цим Порядком (правилами), і обмежень НКРЕКП у частині ліцензованих видів діяльності; по-третє, забезпечення окремих регуляторних вимог досягається засобами внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, тобто шляхом застосування методик калькулювання, алгоритмів, розрахунків та розподілів [17].

Автори вважають за доцільне акцентувати увагу на те, що Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] виділені види обліку, а саме: бухгалтерський, як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень; внутрішньогосподарський (управлінський), як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. А згідно повноважень НКРЕКП не відноситься до категорії «внутрішніх користувачів». При цьому бухгалтерський облік на відміну від внутрішньогосподарського (управлінського) є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством.

З огляду на те, кому подається звітність та які користувачі впливають на підготовку її форми, порядок складання і подання, звітність підприємств поділяється на внутрішню та зовнішню. Таким чином, регуляторна звітність відноситься до зовнішньої форми звітності.

Однак, у авторів виникає занепокоєння стосовно повноважень НКРЕКП, статусу Порядку [17] для його практичного втілення, враховуючи наступні моменти:

- 1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] встановлено, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші

нормативно - правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

2) Законом України «Про природні монополії» [2] передбачено, що у разі застосування стимулюючого регулювання орган, який регулює діяльність суб'єктів природних монополій, враховує: витрати відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

3) діючий Порядок ведення окремого обліку доходів і витрат, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 01.06.2011 № 584 [8];

4) ряд підприємств, яким НКРЕП затверджені економічно обґрунтовані тарифи та собівартість теплової енергії, є публічними акціонерними товариствами та здають звітність за міжнародними стандартами.

Висновки і пропозиції. На думку авторів, в результаті затвердження зазначеного Порядку [17] в рамках повноважень, передбачених діючим законодавством, враховуючи статус підприємств теплопостачання, внесенням змін до чинної нормативно-правової бази, вирішенням комплексу заходів щодо узгодження внутрішньої та зовнішньої фінансової інформації, будуть визначені і встановлені єдині для всіх ліцензіатів принципи, процедури і методичні підходи організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності у сфері теплопостачання та іншими видами діяльності до обліку активів, зобов'язань, витрат, доходів і фінансових результатів окремо за ЛВД, та стануть запорукою створення надійної інформаційної бази для формування достовірної звітності, яка є джерелом інформації для прийняття регуляторних рішень НКРЕКП, забезпечить контроль та порівнянність показників даних звітності різних ліцензіатів.

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XV(із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Закон України «Про природні монополії» №1682-III від 20.04.2000 р. (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. №1775-III // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

4. Закон України «Про теплопостачання» від 02.06.2005 №2633-IV(із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

5. Закону України «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» від 09.07.2010 № 2479-VI (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Закон України «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг» від 22.09.2016 № 1540-VIII(із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28 лютого 2000 р. N 419 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Порядку ведення окремого обліку доходів і витрат на підприємствах, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення від 01.06.2011 р. №584 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

9. Постанова Кабінету Міністрів «Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги» від 01.06. 2011 р. № 869 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 із змінами та доповненнями із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» від 19.05.2005 N 412 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. Міжнародний стандарт фінансової звітності «Операційні сегменти» сайт міністерства фінансів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

13. Постанова НКРЕКП від 24.03.2016 № 377 «Порядком формування тарифів на теплову енергію, її виробництво транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води», який затверджено та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 09 червня 2016 р. за № 835/28965 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

14. Постанова НКРЕКП «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності у сфері тепlopостачання від 22.03.2017 № 308// [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг «Про затвердження Правил організації звітності, що подається суб'єктами господарювання у сферах тепlopостачання, централізованого водopостачання та водовідведення до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг» від 31.05.2017 № 717 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

16. Проект постанови НКРЕКП «Про затвердження Порядку (правил) організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності суб'єктами

господарювання у сфері теплопостачання» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: //www.nerc.gov.ua.

17. Постанова НКРЕКП «Про затвердження Порядку (правил) організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності суб'єктами господарювання у сфері теплопостачання» від 10.10.2017 № 1223 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: //www.nerc.gov.ua.

18. Рішення Рахункової палати. Про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню від 23.02.2016 № 3-3 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748122/R_RP_3-3.pdf?subportal=main.

19. О.Ю. Акименко, М.Б. Жолобецька Використання принципу фінансового анбандлінгу в обліку підприємств сфери теплопостачання // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: III Міжн.наук.- практ. конф. (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.) : тези доповідей. - Чернігів : ЧНТУ, 2017.