

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТЕПЛОВИХ МЕРЕЖ

Перчук О.В.

Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет
імені Григорія Сковороди

Висвітлено результати наукового дослідження проблемних питань обліку різних видів доходів комунальних підприємств теплових мереж. Розглянуто складові доходів, принципи їх нарахування та визначення, а також рахунки для їх відображення. Особлива увага приділена фінансово-економічному обґрунтуванню обліку цільового фінансування комунальних підприємств теплових мереж.

Ключові слова: доходи, житлово-комунальне господарство, операційна діяльність, підприємства теплових мереж, фінансові результати, цільове фінансування.

Постановка проблеми. Важливим фінансовим показником, що характеризує господарську діяльність підприємства теплових мереж, є обсяг реалізації продукції (послуг) у вартісному вираженні, тобто величина його доходу. Це є загальна сума виручки, яку отримує підприємство від реалізації виробленої теплової енергії своїм споживачам (населенню, промисловості та ін.). Від абсолютної величини цього показника безпосередньо залежить прибуток того чи іншого підприємства, рівень рентабельності його фінансово-економічної діяльності.

Досвід роботи з підприємствами житлово-комунального господарства свідчить про проблеми в організації і методиці обліку доходів та роздільного обліку доходів за видами діяльності, що пов'язаний з ліцензійними вимогами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку житлово-комунального господарства й пошуку шляхів підвищення ефективності його функціонування, поліпшення якості житлово-комунальних послуг досліджувалися багатьма вітчизняними й російськими науковцями, зокрема, Л. Бражниковою, Н. Гурою, В. Дорошенком, Г. Онищуком, І. Осипенком, В. Полюяновим, Г. Ряховською, Г. Филоком та ін.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних та практичних проблем обліку доходів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, З. Гуцайлук, Л. Ловінська, Л. Непадовська, В. Озеран, В. Пархоменко, І. Пилипенко, М. Пушкар та ін.

Мета статті. Метою дослідження є вдосконалення методології та методики обліку доходів комунальних підприємств теплових мереж, включаючи доходи цільового фінансування.

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації та її розкриття в фінансовій звітності про доходи підприємства визначені в П (С)БО 15.

У відповідності до П (С)БО 15 доходи підприємств – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [1].

Правильність обліку доходів на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, в якому визначаються всі основні принципи організації обліку доходів на конкретному підприємстві та його особливості, в залежності від видів діяльності. В наказі відносно обліку доходів діяльності доцільно визначати:

принципи та критерії визнання і оцінки доходу; класифікацію доходів підприємства (від основних видів діяльності та інших видів діяльності);

особливості визначення та обліку доходів від надання послуг теплопостачання;

облік доходів від надходження бюджетних коштів (цільового фінансування) (субсидій, пільг, дотацій, капітальних та поточних трансфертів).

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Доходи діяльності комунальних підприємств теплових мереж визначаються наростаючим підсумком за звітний період.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку підприємств теплових мереж за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (обліковуються на рахунок 70);
- б) інші операційні доходи (обліковуються на рахунок 71);
- в) фінансові доходи (обліковуються на рахунок 73);
- г) інші доходи (обліковуються на рахунок 74).

Чистий дохід комунальних підприємств теплових мереж формується за рахунок таких складових:

- 1) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (дохід від реалізації готової продукції та дохід від транспортування тепла; дохід від надання послуг центрального опалення та постачання гарячої води);
- 2) інші операційні доходи (отримані субсидії та пільги та ін.);
- 3) інші фінансові доходи;
- 4) інші доходи (асигнування з бюджету, дотації тощо).

Доходи від надання послуги опалення споживачам із тепловими лічильниками, розраховуються таким чином: тариф (грн/Гкал) помножити на кількість поданої теплової енергії (Гкал).

Доходи від надання послуги опалення споживачам без теплових лічильників розраховуються у такий спосіб: тариф (грн/кв.м) помножити на загальну опалювальну площу (кв.м).

Доходи від надання послуги гарячого водопостачання розраховуються так: тариф (гри/куб.м) помножити на обсяг поданої води (куб.м).

Підприємствам теплових мереж слід звернути особливу увагу на використання принципу обачності під час визнання в бухгалтерському обліку доходу від надання послуг.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації комунальних послуг організовується по кожному об'єкту за відповідними групами споживачів, для яких відкривається окремий субрахунок. Як правило, на підприємствах теплових мереж використову-

ється субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та субрахунок 704 «Вирахування з доходу».

Аналітичний облік доходів від реалізації послуг тепlopостачання організовується абонентським відділом за видами комунальних послуг (гаряче водopостачання та постачання тепла) і групами споживачів (підприємства і організації, бюджетні установи, населення тощо) або за іншими напрямками діяльності підприємства.

На рисунку 1 представлена схема обліку доходів від основної діяльності комунальних підприємств теплових мереж.

В умовах збиткової діяльності більшості вітчизняних комунальних підприємств теплових мереж цільові надходження із державних та місцевих бюджетів відіграють визначальну роль у фінансуванні господарської діяльності підприємств даної сфери.

Цільове фінансування для житлово-комунального комплексу включає: по-перше, фінансування ремонту основних засобів, підготовку до осінньо-зимового періоду, цільове фінансування капітальних вкладень і субвенцій, та по-друге, фінансування державного регулювання цін (дотації, адресні субсидії малозабезпеченим категоріям населення, відшкодування пільг окремим категоріям громадян).

В діяльності підприємств теплових мереж маюють місце господарські операції з обліку доходів від цільового фінансування щодо житлових субсидій і пільг окремим категоріям громадян з оплати послуг тепlopостачання, цільового фінансування для здійснення капітальних інвестицій та асигнування з бюджету у вигляді дотацій на покриття різниці між затвердженим тарифом на послуги та фактичними витратами підприємства. Облік доходів по таким операціям має особливості.

Складні відносини цільового фінансування комунальних підприємств регламентуються такими законодавчими актами: Бюджетним кодексом, Законом України «Про місцеве самоврядування», Податковим кодексом, П (С)БО 15 «Дохід» та ін. Однак жоден із нині діючих нормативних актів не дає чітких і однозначних роз'яснень стосовно обліку цільового фінансування, де б враховувалися галузеві особливості та організаційно-правова специфіка діяльності комунальних підприємств, що являється стримуючим фактором у створенні ефективної фінансово-економічної моделі функціонування комунальних підприємств і налагодженої системи бухгалтерського і податкового обліку.

В Україні ще не прийняте положення (стандарт) бухгалтерського обліку, що регулює правила формування в бухгалтерському обліку інформації про отримання і використання державних субсидій та інших видів державної допомоги, що надаються підприємствам різних форм власності.

Проаналізуємо основні аспекти обліку державної допомоги відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (далі – МСФЗ 20), що сприятиме правильному відображенню в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації про державні субсидії та інші види державної допомоги.

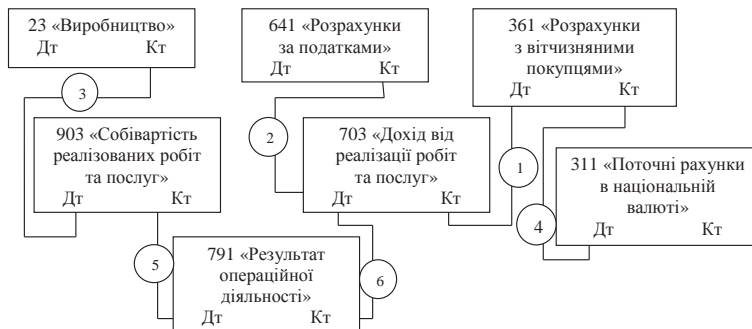
Згідно з МСФЗ 20 державна допомога – це захід уряду, розроблений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного підприємства або групи підприємств, які відповідають певним якісним критеріям. Проте державна допомога не включає непрямі вигоди, надання яких впливає на загальні умови функціонування підприємств, наприклад: створення інфраструктури (транспортної мережі, комунікацій тощо), встановлення торгових обмежень для конкурентів та ін [2].

Відповідно до нормативно-правових документів державну допомогу, що надається підприємствам України з бюджету, можна поділити на певні групи (рис. 2).

Одним з найпоширеніших видів державної допомоги є державні субсидії, дотації, трансферти (далі – державні субсидії).

Для обліку інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення, використовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Субсидії та пільги відображаються при нарахуванні боргу бюджету як дебіторська заборгованість.

Кошти цільового фінансування, які витрачено протягом місяця з їх отримання, зараховуються у доход записом: Д-т 48 і К-т 719 «Інші доходи опера-



1. визнання доходу від надання послуг тепlopостачання, в т.ч. ПДВ;
2. відображення податкового зобов'язання з ПДВ;
3. списання собівартості реалізованих послуг (робіт);
4. надходження грошових коштів в оплату послуг від споживачів;
5. списання собівартості реалізованих послуг (робіт) на фінансові результати;
6. списання доходу від реалізації на фінансові результати.

Рис. 1. Облік доходів від реалізації послуг тепlopостачання та формування фінансового результату від основної діяльності



Рис. 2. Класифікація державної допомоги

ційної діяльності»; у свою чергу, невикористана частина коштів зараховується у доходи майбутніх періодів: Д-т 48 і К-т 69 «Доходи майбутніх періодів».

Дотації зараховуються в кредит субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», а субсидії та пільги – в кредит субрахунку 703 як дохід від основної діяльності житлово-комунального підприємства.

Державні субсидії являють собою державну допомогу, що надається підприємству у формі передачі ресурсів (грошові кошти, земельні ділянки, природні ресурси та інше майно) в обмін на дотримання певних умов, пов'язаних з його виробничою діяльністю, за виключенням тих видів державної допомоги, вартість яких не може бути оцінена, або які неможливо виділити з звичайних торговельних операцій підприємства.

Державні субсидії поділяються на:

– субсидії, що відносяться до активів (або кошти на фінансування капітальних витрат) – державні субсидії, основна умова надання яких полягає в тому, що підприємство повинно побудувати або придбати довгострокові матеріальні, нематеріальні активи або інвестиції;

– субсидії, що відносяться до доходу (або кошти на фінансування поточних витрат) – державні субсидії, які не розглядаються в якості субсидій, що відносяться до активів.

За МСФЗ 20 існує два методу обліку державних субсидій [2]:

1. Метод капіталу, застосування якого обґрунтовується тим, що державні субсидії не зароблені підприємством (але вони являють собою стимул, наданий державою без пов'язаних з ними витрат). Тому державні субсидії не визнаються доходами, а відображаються у складі неосновного капіталу (цільове фінансування). Крім того, в період, коли не передбачається повернення субсидій, вони напряму відображають інтерес власників (акціонерів, пайовиків).

2. Метод доходу, застосування якого обґрунтовується такими аргументами:

– оскільки державні субсидії є грошовими надходженнями не від акціонерів, їх не можна відносити безпосередньо на акціонерний капітал, а слід визнавати як доходи;

– оскільки державні субсидії відносно безоплатні, їх слід розглядати як дохід і узгоджувати з відповідними витратами, які будуть компенсовані субсидією;

– оскільки податки на прибутки та інші податки вираховуються з доходу, державні субсидії слід визнавати як доходи.

Порядок обліку доходів від цільового фінансування в Україні в бухгалтерському обліку регулюється пунктами 16-19 П (С)БО 15 «Дохід». Відповідно до його норм підприємства при відображенні в обліку інформації про отриману державну допомогу використовують метод доходу.

Досвід інших країн показує, що підприємства для обліку державних субсидій:

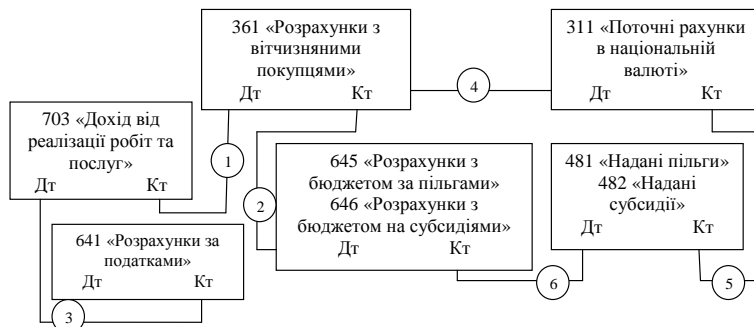
– можуть вибирати один з двох методів (наприклад, в Киргизькій Республіці відповідно до МСБО 12 «Облік державних субсидій та інших видів державної допомоги»);

– застосовують такі умови: субсидії у вигляді короткострокових активів (матеріальних, нематеріальних, інвестиційних активів) або матеріалізованих короткострокових активів визнаються за методом доходу, а субсидії у вигляді довгострокових активів або матеріалізованих довгострокових активів – за методом капіталу (згідно з НСБО 20 «Облік субсидій та розкриття інформації про державну допомогу» Республіки Молдова). Застосування таких умов є найбільш доцільним для обліку різних видів державної допомоги.

В залежності від того, для яких цілей надходить фінансування, по різному буде визначено момент визнання доходу, як в бухгалтерському обліку так і при оподаткуванні.

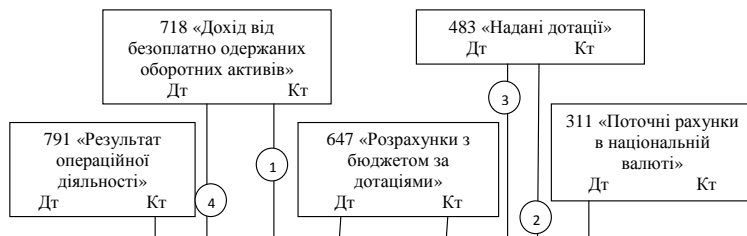
Субсидії на оплату послуг та відшкодування пільг з бюджету включаються до доходу в бухгалтерському обліку в момент нарахування споживачам за надані послуги, тоді як зобов'язання з податку на додану вартість до бюджету (п.187.7 ПКУ) та доходи при визначенні податку на прибуток (п. 137.2.2 ПКУ) нараховуються в момент надходження бюджетних коштів на рахунки підприємства теплових мереж.

В аналітичних бухгалтерських записах обліковується окремо нарахування субсидій на оплату послуг та пільг окремим категоріям споживачів (громадян) та малозабезпечених сімей. Для обліку пільг і субсидій підприємствам необхідно відкрити субрахунки до рахунків 48 та 64. На рисунку 3 проілюстровано ви-



1. дебіторська заборгованість населення за реалізовані послуги теплопостачання за звітний період згідно тарифів, включаючи субсидії і пільги громадянам;
2. зменшення дебіторської заборгованості населення і відображення заборгованості за бюджетом в частині пільг і субсидій;
3. податкові зобов'язання з ПДВ на суму сплати населення та заборгованості бюджету з житлових субсидій і пільг громадянам;
4. надходження грошових коштів в оплату послуг від споживачів;
5. надходження грошових коштів з бюджету як цільове фінансування субсидій і пільг громадянам;
6. погашення заборгованості бюджету за субсидіями і пільгами громадян.

Рис. 3. Визнання доходів в частині субсидій і пільг громадянам



1. нарахування суми дотації з бюджету згідно погодженого ОМС розрахунку як відшкодування понесених підприємством збитків поточного періоду, без ПДВ, з одночасним визнанням доходів;
2. отримано грошові кошти у вигляді цільового фінансування, як дотація;
3. списана заборгованість бюджету;
4. списаний дохід від отриманої дотації на фінансовий результат.

Рис. 4. Визнання доходів від надходження дотацій з бюджету

знання доходів в бухгалтерському обліку в частині субсидій і пільг громадянам з оплати послуг теплостачання.

Особливістю діяльності підприємств теплостачання є те, що тарифи на їх послуги є регульованими. У відповідності до ст. 31 Закону 1875 виконавці/виробники здійснюють розрахунки економічно обґрунтованих витрат на виробництво комунальних послуг і подають їх на затвердження ОМС згідно порядків, затверджених постановами КМУ про формування тарифів на послуги [3].

Органи місцевого самоврядування повинні затверджувати ціни/тарифи на комунальні послуги в розмірі економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво. У разі затвердження цін/тарифів на житлово-комунальні послуги нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво орган, що їх затвердив, зобов'язаний відшкодувати з відповідного місцевого бюджету виконавцям/виробникам різницю між затвердженим розміром цін/тарифів та економічно обґрунтованими витратами на виробництво цих послуг.

Витрати на відшкодування витрат підприємств, що пов'язані із затвердженням тарифів на комунальні послуги нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво, відповідна сільська, селищна, міська рада передбачає у відповідному місцевому бюджеті.

Дотація – це грошові кошти, що надаються без повернення з державного бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організації.

Відповідно до пункту 19 П (С)БО 15 «Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу» [1].

В цій ситуації першою подією є надання послуг, тобто підприємство понесло витрати на надання комунальних послуг і утворилися збитки, а дебіторська заборгованість бюджету перед підприємством визнається лише з отриманням коштів на покриття збитків одночасно з визнанням доходу від цільового бюджетного фінансування.

На рисунку 4 приводиться рекомендована схема визнання в обліку доходів від надходження дотації з бюджету.

Відповідно до П (С)БО 15 «Дохід», цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом впродовж періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

З метою забезпечення можливості правильного відображення цільового фінансування, комунальному підприємству теплових мереж в Наказі про облікову політику необхідно передбачити наступне:

- 1) вказати всі можливі джерела надходження та напрями використання цільового фінансування на підприємстві;
- 2) зазначити первинні документи, що беруть участь в оформленні операцій із надходження та витрачання коштів цільового фінансування;
- 3) вказати аналітичні рахунки обліку цільового фінансування та цільових надходжень;
- 4) вказати відповідальних осіб та затвердити процедури і методи поточного контролю надходження й витрачання коштів цільового фінансування;
- 5) визначити строки подання та форму звітності за використанням цільовим фінансуванням.

Крім вище описаних видів доходів підприємства комунальних теплових мереж отримують й інші, так звані «випадкові доходи» – отримані штрафи, пені, неустойки, відшкодування раніше списаних активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, дохід від безоплатно отриманих активів тощо, облік яких також необхідно організувати належним чином.

Застосування однакових правил для обліку різних по суті доходів приводить до формування не релевантної інформації. У фінансовий результат включаються суми, які носять випадковий характер, тобто за такими даними неможливо ухвалювати ефективні управлінські рішення.

Спільний облік доходів від різних операцій є некоректним внаслідок наступних причин:

- 1) за своєю суттю доходи, які з'являються в наслідок не контрольованих подій, є прибутком, оскільки є чистим збільшенням вартості капіталу;
- 2) на одному рахунку (фінансовий результат від операційної діяльності) накопичується інформація про різні за природою об'єкти;

3) по прийнятій методиці фінансовий результат визначається із застосуванням принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, проте, його використання до доходів від зовнішніх подій неможливе. Таким чином, виникає ситуація, коли для формування однієї частки інформації, яка відображається на субрахунку 791 «Фінансовий результат операційної діяльності», застосуємо принцип, а до іншої – ні.

Це викликає необхідність визнання доходу (прибутку) від зовнішніх подій окремим елементом звітності і введення додаткового рахунку фінансового результату, для накопичення інформації про нього. Тобто, доцільно внести наступні корегування до Плану рахунків, що діє, а саме ввести субрахунок 795 «Прибутки від зовнішніх подій операційної діяльності» для обліку і узагальнення інформації про доходи (прибутки) від зовнішніх подій. По кредиту субрахунка 795 слід відображати суми в порядку закриття субрахунків доходів: 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 715 «Отримані штрафи, пені, неустойки», 716 «Відшкодування раніше списаних активів», 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», 718 «Дохід від безкоштовно отриманих оборотних активів». По дебету – суми в порядку закриття на субрахунок 441 «Нерозподілений прибуток».

Висновки і пропозиції. На основі аналізу чинного бухгалтерського законодавства та враховуючи специфіку комунальних підприємств теплових мереж можна зробити висновок, що на сьогодні питання обліку доходів суб'єктів даної сфери є мало досліджуваними. Пропозиції щодо відображення доходів від основної та інших видів діяльності дадуть можливість об'єктивно формувати фінансові результати діяльності комунальних підприємств теплових мереж.

Необхідно застосовувати неоднакові підходи до формування інформації про різні групи доходів, що сприятиме формуванню релевантної інформації для ухвалення ефективних управлінських рішень.

Визначення загальних принципів надання та використання державних субсидій та інших видів державної допомоги, відображення їх в бухгалтерському обліку потребує докладного висвітлення у нормативно-правовому полі, а саме доцільним є розробка та прийняття національного стандарту з обліку і звітності державних субсидій та інших видів державної допомоги, що сприятиме удосконаленню інформаційного забезпечення цієї ділянки обліку.

Важливим інструментом вдосконалення організації обліку доходів може стати саме облікова політика, оскільки чітко визначені методи і методики, які мають застосовуватися бухгалтерами в процесі їх діяльності, особливо в питан-

нях визначення та оцінки доходів від цільового фінансування, дозволять максимально ефективно побудувати обліковий процес на підприємстві та з більшою достовірністю оцінювати фінансові результати його діяльності.

Список літератури:

1. П (С)БО 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/z0860-99>
2. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу до електронного документу: http://www.minfin.gov.ua/document/92432/МСБО_20.pdf
3. Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1875-15>
4. МСБО 18 «Дохід» [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу до електронного документу: http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf
5. Гура Н. Облік цільового фінансування на підприємствах житлово-комунального господарства / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 2. – С. 45–50.

Перчук О.В.

Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди

ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА ДОХОДОВ КОММУНАЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ ТЕПЛОВЫХ СЕТЕЙ

Аннотация

Представлены результаты научного исследования проблемных вопросов учета различных видов доходов коммунальных предприятий тепловых сетей. Рассмотрены составляющие доходов, принципы их начисления и определения, а также счета для их отображения. Особое внимание уделено финансово-экономическому обоснованию учета целевого финансирования коммунальных предприятий тепловых сетей.

Ключевые слова: доходы, жилищно-коммунальное хозяйство, операционная деятельность, предприятия тепловых сетей, финансовые результаты, целевое финансирование.

Perchuk O.V.

Pereyaslav-Khmelnytsky State Pedagogical University
named after Hryhoriy Skovoroda

FEATURES OF ACCOUNTING INCOME MUNICIPAL ENTERPRISES HEATING NETWORK

Summary

The results of scientific research accounting issues different types of income utility companies heat networks. The components of income, principles of calculation and determination as well as invoices for their display. Particular attention is paid to the financial and economic substantiation of accounting earmarked funding of utility companies heat networks.

Keywords: income, housing and communal services, the operating activities of the enterprise of heating networks, financial results, earmarking.