

## РОЗДІЛ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

Акименко О. Ю.  
Жолобецька М. Б.  
Петровська А. С.

Чернігівський національний технологічний університет

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

У статті окреслено основні проблеми облікового забезпечення складання регуляторної та фінансової звітності підприємствами теплопостачання. Авторами доведено, що організація обліку за видами ліцензованої діяльності у сфері теплопостачання є запорукою створення інформаційної бази для ефективного тарифного регулювання, інвестиційної діяльності та бенчмаркінгу; забезпечення прозорості та об'єктивності інформації у розрізі видів діяльності; запровадження єдиних методик формування показників регуляторної звітності для забезпечення їх достовірності й порівняності; підвищення прозорості діяльності як ліцензіатів у сфері теплопостачання, так і регулятора.

**Ключові слова:** облік за ліцензованими видами діяльності, фінансова звітність, регуляторна звітність.

**Постановка проблеми.** Чинне законодавство, включаючи П(С)БО та МСФЗ, передбачають варіативність методів і облікових підходів, вибору баз розподілу витрат під час їх відображення 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, тому потребують установаження єдиних облікових підходів до операційних сегментів для дотримання нормативних вимог регулятора щодо ліцензування та забезпечення достовірності фінансової і регуляторної звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний обсяг досліджень присвячений теоретичним, методологічним та 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. Єфименко, 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 невирішених раніше частин загальної проблеми.** Узагальнення й аналіз опублікованих робіт дають змогу зробити висновок про недостатнє відображення в них законодавчих змін. Проблема, пов'язана зі 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.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні доцільності ведення обліку за ЛВД щодо створення інформаційної бази для формування показників регуляторної звітності з метою забезпечення їх достовірності та порівняності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Фінансова звітність підприємств теплопостачання, відповідно до вимог Закону України «Про бух-

галтерський обліку та фінансову звітність» № 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 уставних 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.

Окрім того, існує ще додаткова статистична звітність щодо надання послуг із теплопостачання, наприклад форма № 1С-теплопостачання. Як зазначено у 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 [17].

Відповідно до законів України «Про ліцензування видів господарської діяльності» та «Про теплопостачання», деякі види діяльності у сфері теплопостачання підлягають ліцензуванню [3; 4]. Згідно зі ст. 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 низку 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, стануть запорукою переходу до стимулюючого регулювання та для запровадження національної системи бенчмаркінгу [15]. Деталізація звітності про поточний стан і результати провадження ліцензованої діяльності підприємств дасть змогу регулятору виявляти причини відхилення від установленої структури тарифу, проводити аналіз та співставлення планових та фактичних обсягів виробництва, забезпечить дієвий контроль над собівартістю в 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 погляду 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, такі. По-перше, не всі показники, які вимагає НКРЕКП, підтверджуються первинними документами. Наприклад, у вертикально інтегрованих підприємствах сфери теплопостачання, які реалізують кінцевим споживачам послуги із 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, своєю чергою, не дає змоги документально підтвердити фінансові результати за кожним видом ліцензованої діяльності. Враховуючи зазначене, вважаємо проблематичним здійснення процесу забезпечення виконання вимоги щодо ведення обліку за ЛВД та отримання достовірної регуляторної звітності.

По-друге, наявність невизначеності єдиних методів розподілу загальнопромислових 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 нелогічно.

По-третє, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», з одного боку, розповсюджується на підприємства теплопостачання, з іншого – 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 зі 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]. Своєю чергою, 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, у 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, і 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 (далі – Порядок) [16]. Зазначений Порядок був схвалений на засіданні НКРЕКП та оприлюднений на офіційному веб-сайті НКРЕКП 18.10.2017. У Порядку зазначено, що звітність, яка подається до НКРЕКП, є регуляторною звітністю. Автори звертають увагу, що НКРЕКП не тільки передбачила однакову базу розподілу для всіх ліцензіатів, а й надала можливість її змінити у разі потреби. При цьому в Порядку 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), й 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 [16].

Автори вважають за доцільне акцентувати увагу на те, що Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] виділено 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 з повноваженнями, НКРЕПІ не належить 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 належить до зовнішньої форми звітності.

Однак у авторів виникає занепокоєння стосовно повноважень НКРЕПІ, статусу Порядку [16] для його практичного втілення, враховуючи такі моменти:

1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [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, ураховує: 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 вкл 01.06.2011 № 584 [8];

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

**Висновки.** На думку авторів, у результаті затвердження зазначеного Порядку [16] у рамках повноважень, передбачених діючим законодавством, ураховуючи статус підприємств теплопостачання, внесенням змін до чинної нормативно-правової бази, вирішенням комплексу заходів щодо узгодження внутрішньої та зовнішньої фінансової інформації, будуть визначені та встановлені єдині для всіх ліцензійних принципи, процедури і методичні підходи до 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 НКРЕПІ, забезпечить контроль та порівняність показників даних звітності різних ліцензіїв.

#### Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України «Про природні монополії» № 1682-III від 20.04.2000 (зі 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 № 1775-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про теплопостачання» від 02.06.2005 № 2633-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» від 09.07.2010 № 2479-VI (зі 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 (зі 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. № 419 (зі 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 № 584 (зі 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 № 869 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419 (зі 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 № 412 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності «Операційні сегменти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
13. Постанова НКРЕКП від 24.03.2016 № 377 «Порядок формування тарифів на теплову енергію, її виробництво транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води» від 09 червня 2016 р. № 835/28965 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
14. Постанова НКРЕКП «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності у сфері теплопостачання» 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 теплопостачання, централізованого водопостачання 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. 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 (не набрала чинності) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nerc.gov.ua](http://www.nerc.gov.ua).
17. 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](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748122/R_RP_3-3.pdf?subportal=main).

**Акименко Е. Ю.  
Жолобецкая М. Б.  
Петровская А. С.**

Черниговский национальный технологический университет

#### **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОСТАВЛЕНИЯ РЕГУЛЯТОРНОЙ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТАМИ ТЕПЛООБЕСПЕЧЕНИЯ**

##### **Резюме**

В статье определены основные проблемы учетного обеспечения составления регуляторной и финансовой отчетности предприятиями теплообеспечения. Авторами доказано, что организация учета по лицензированным видам деятельности в сфере теплоснабжения является залогом создания информационной базы для эффективного тарифного регулирования, инвестиционной деятельности и бенчмаркинга; обеспечения прозрачности и объективности информации в разрезе видов деятельности; введения единых методик формирования показателей регуляторной отчетности с целью обеспечения их достоверности и сопоставимости; повышения прозрачности деятельности как лицензиатов в сфере теплоснабжения, так и регулятора.

**Ключевые слова:** учет по лицензированным видам деятельности, финансовая отчетность, регуляторная отчетность.

**Akyumenko O. Y.  
Zholobetska M. B.  
Petrovskaya A. S.**

Chernihiv National University of Technology

#### **PROBLEMS OF ACCOUNTING SUPPORT FOR AN ADJUSTMENT OF REGULATORY AND FINANCIAL REPORTING BY HEAT SUPPLYING SUBJECTS**

##### **Summary**

In this article the main problems of accounting support for the compilation of regulatory and financial reporting by heat supplying companies were identified. The authors proved that the organization of accounting for licensed kinds of activities in heat supplying sphere is the key to create an informational base for effective tariff regulation, investment activity and benchmarking; ensuring clarity and objectivity of information in the context of kinds of activities; introduction of unified methods of the formation of regulatory reporting indicators to ensure its reliability and comparability; increasing clarity of activity both of licensees in heat supplying sphere, and regulator.

**Keywords:** accounting for licensed kinds of activities, financial reporting, regulatory reporting.