

УДК 657.442

Н.Ю. Головченко, доц., канд. екон. наук, О.О. Головченко, доц., канд. екон. наук
Кіровоградський національний технічний університет

Організаційно-методичні аспекти обліку непередбачених активів на підприємствах водопостачання та водовідведення

У статті розкрито наявну проблему щодо відображення в інформаційній системі обліку підприємств водопостачання та водовідведення сум непередбачених активів. Встановлено найпоширеніший вид непередбачених активів для досліджуваної підгалузі, а також узагальнені основні причини виникнення таких активів. Сформульовані негативні інформаційні наслідки, які виникають у результаті неправильного відображення даних про непередбачені активи в системі обліку підприємства водопостачання та водовідведення. В результаті запропоновані реальні організаційно-методичні рекомендації щодо адекватного відображення сум непередбачених активів в інформаційних системах підприємств водопостачання та водовідведення.

облік непередбачених активів, водопостачання, водовідведення, штрафні санкції, ліцензіат, звітність з ліцензованої діяльності

Н.Ю. Головченко, А.А. Головченко

Кіровоградський національний технічний університет

Организационно-методические аспекты учета непредвиденных активов на предприятиях водоснабжения и водоотведения

В статье раскрыта существующая проблема отражения в информационной системе учета предприятий водоснабжения и водоотведения сумм непредвиденных активов. Установлен самый распространенный вид непредвиденных активов для исследуемой подотрасли, а также обобщены основные причины возникновения таких активов. Сформулированы негативные информационные последствия, которые возникают в результате неправильного отражения данных о непредвиденных активах в системе учета предприятия водоснабжения и водоотведения. В результате предложены реальные организационно-методические рекомендации относительно адекватного отражения сумм непредвиденных активов в информационных системах предприятий водоснабжения и водоотведения.

учет непредвиденных активов, водоснабжение, водоотведение, штрафные санкции, лицензиат, отчетность по лицензионной деятельности

Організаційно-методичне забезпечення обліку активів на підприємствах водопровідно-каналізаційного господарства України багато в чому залежить від галузевих особливостей системи управління виробництвом та реалізацією зазначених житлово-комунальних послуг. На сьогодні система управління підприємством водопостачання та водовідведення чітко регламентована вимогами діючого законодавства, що регулює діяльність суб'єктів природних монополій [1, 3]. Крім цього, більшість підприємств водопостачання та водовідведення підпадають під регулювання Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг [12-14].

У результаті будь-які активи, що створюються у процесі діяльності підприємств водопостачання та водовідведення, розглядаються менеджментом цих виробників у площині належності або неналежності до ліцензованої діяльності (ліцензована та інша діяльність). Відповідно й інформаційна система обліку повинна класифікувати та

нагромаджувати дані про активи та зобов'язання у розрізі зазначених видів діяльності.

Але в господарській практиці підприємств водопостачання та водовідведення іноді створюються активи, які:

- при формуванні планів ліцензійної діяльності не передбачались;
- по своїй економічній сутності не відносяться до іншої діяльності (тобто безпосередньо пов'язані з водопостачанням та водовідведенням);
- можуть бути визнані активами лише за дотримання ряду певних умов.

Метою цієї статті є вирішення проблеми адекватного відображення в інформаційній системі обліку підприємств водопостачання та водовідведення сум непередбачених активів на підставі детального розгляду їх найпоширенішого виду – штрафних санкцій за порушення правил користування системами водопостачання та водовідведення, а також визначення негативних інформаційних наслідків, які виникають у результаті неправильного відображення даних про непередбачені активи в системі обліку досліджуваних підприємств.

Необхідність відокремленого обліку об'єктів, пов'язаних з ліцензованою діяльністю, на підприємствах водопровідно-каналізаційного господарства прямо витікає з положень ст. ст. 13, 14 Закону України “Про житлово-комунальні послуги” [2]. Крім цього, доходи та витрати, пов'язані з водопостачанням та водовідведенням, приймають участь у формуванні тарифів на відповідні комунальні послуги, таким чином, підпадаючи під регулювання Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг [1, 14].

З іншої сторони, досліджувані підприємства можуть здійснювати й інші види діяльності, які не відносяться до ліцензованої, а отже доходи, витрати та фінансові результати за неліцензованими видами діяльності повинні формувати окрему групу об'єктів обліку. До найбільш розповсюджених інших (неліцензованих) видів діяльності на водопровідно-каналізаційних підприємствах можна віднести:

- транспортні послуги, у тому числі перевезення спеціалізованим транспортом;
- аварійні та ремонтні роботи на мережах, що не перебувають у власності виробника;
- продаж непитної (сирої) води;
- проектування, реконструкція та будівництво мереж водопостачання, водовідведення та інших інженерних об'єктів;
- технічний нагляд за будівництвом та реконструкцією інженерних мереж та інших об'єктів будівництва;
- реалізація матеріальних запасів, у тому числі тих, що були у вжитку;
- інші види діяльності, що не відносяться до водопостачання та водовідведення.

З наведеного переліку видно, що всі без виключення інші види діяльності підприємств водопостачання та водовідведення спрямовані на отримання доходів, які у розумінні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [10], передбачають збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань.

Отже природно, що кінцевою метою більшості видів іншої діяльності для підприємства водопровідно-каналізаційного господарства буде саме надходження активів, як ресурсів контрольованих підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [10]. У будь-якому випадку, реалізація інших (не пов'язаних з централізованим водопостачанням та водовідведенням) видів товарів, робіт та послуг формуватиме виникнення дебіторської заборгованості, яка згідно п. 5 Положення

(стандарту) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, визнається активом, лише якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума [11].

Детальне розкриття інших видів діяльності підприємств водопровідно-каналізаційного господарства зроблене нами з метою визначення ще одного потенційного напрямку виникнення активів (до речі, досить розповсюдженого у досліджуваній підгалузі). Мова йде про нарахування штрафних санкцій за порушення правил користування системами водопостачання та водовідведення.

Правовою основою для нарахування штрафних санкцій за порушення правил користування системами водопостачання та водовідведення є Наказ Міністерства ЖКГ від 27.06.2008 р. № 190 “Про затвердження Правил користування системами централізованого комунального водопостачання та водовідведення в населених пунктах України” (надалі – Правила) [8].

Так, згідно п. 3.2 Правил, якщо споживач самовільно приєднався до систем централізованого комунального водопостачання та водовідведення або самовільно користується ними, таке водокористування вважається безобліковим [8].

Розмір штрафної санкції за безоблікове водокористування визначається згідно пп. 3.3, 3.4 Правил наступним чином:

- виробник виконує розрахунок витрат води за пропускнуою спроможністю труби вводу при швидкості руху води в ній 2,0 м/сек та дією її повним перерізом протягом 24 годин за добу;

- розрахунковий період встановлюється з дня початку такого користування. Якщо термін початку безоблікового водокористування виявити неможливо, розрахунковий період становить один місяць [8].

Слід зазначити, що в Правилах передбачений досить широкий спектр випадків, коли водокористування може вважатись безобліковим, а до споживача можуть бути застосовані санкції, зокрема це:

- у випадку тривалості повірки засобу обліку понад 1 місяць (п. 5.14 Правил);
- порушення цілісності пломб та засобів обліку (п. 5.18 Правил);
- використання води з протипожежних систем на господарські цілі (п. 7.6 Правил);
- витоки з мереж, які не обчислені встановленими засобами обліку (п. 10.1 Правил).

Необхідно звернути увагу на те, що порядок розрахунку штрафної санкції за безоблікове водокористування передбачає її обчислення спочатку у кубічних метрах, а потім, застосувавши діючий тариф, – у вартісному вимірнику. У результаті формується додатковий обсяг реалізації послуг з водопостачання та водовідведення, який має збільшувати загальні обсяги реалізації з ліцензованого виду діяльності.

Паралельно, зазначені обсяги реалізації самовільно спожитих абонентами послуг мають відображатись в звітності ліцензіата (ф. 2-НКРЕ-водопостачання/водовідведення, 5-НКРЕ-водопостачання, 5-НКРЕ-водовідведення, 6-НКРЕ-ЖКК), яка подається Нацкомісії згідно діючих інструктивних документів [4-7].

З іншої сторони, суми штрафних санкцій за безоблікове водокористування не відповідають визначенню активів, яке наведене в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [10]. Так, активи – це ресурси, контрольовані підприємством/установою в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Щодо штрафних санкцій за самовільне водокористування існує ймовірність:

- добровільної сплати абонентом виставлених санкцій;

- примусової сплати (через рішення суду);
- списання нарахованих санкцій (через рішення суду).

Таким чином, такий критерій визнання активом як отримання економічних вигод у майбутньому до штрафних санкцій за самовільне водокористування не може застосовуватись у повній мірі.

На сьогодні, інформаційні системи обліку підприємств водопровідно-каналізаційного господарства передбачають, що вже при виявленні самовільного водокористування, штрафні санкції нараховані абоненту визнаються активами, у результаті чого:

- штучно збільшується дебіторська заборгованість юридичних осіб;
- несуться додаткові видатки на сплату податків (ПДВ, податок на прибуток);
- викривляється статистична, фінансова та управлінська звітність підприємств.

Отже, варіативність визнання (або невизнання) сум штрафних санкцій за безоблікове водоспоживання як активів, призводить до погіршення інформаційних ресурсів системи управління наданням послуг з водопостачання та водовідведення (у тому числі у частині інформаційного забезпечення Нацкомісії).

Проведений нами аналіз обсягів реалізації послуг водопостачання та водовідведення в м. Кіровограді за 2010-2012 роки засвідчив достатньо велику питому вагу штрафних санкцій за безоблікове водокористування у загальних обсягах реалізації ліцензованих послуг (таблиця 1). При цьому, нами розглядалися тільки обсяги реалізації послуг юридичним особам, адже згідно Правил штрафні санкції можуть застосовуватись лише до цієї категорії абонентів.

Таблиця 1 – Аналіз обсягів реалізації послуг з централізованого водопостачання та водовідведення в м. Кіровограді за 2010-2012 роки

№ / п	Показник	За даними 2010 року		За даними 2011 року		За даними 2012 року	
		тис. м ³	тис. грн.	тис. м ³	тис. грн.	тис. м ³	тис. грн.
1.	Реалізовано послуг водопостачання та водовідведення (юридичним особам)	в/п – 3154,1 в/в – 2975,8	26584,3	в/п – 3119,4 в/в – 3247,7	28323,6	в/п – 3089,7 в/в – 3124,9	24919,2
2.	в т. ч. штрафні санкції за безоблікове водоспоживання	в/п – 18,9 в/в – 15,4	152,7	в/п – 19,6 в/в – 16,2	159,3	в/п – 56,4 в/в – 20,1	322,1
3.	Питома вага нарахованих санкцій в загальному обсязі ліцензованих послуг, %	–	0,6	–	0,6	–	1,3

Для вирішення виявлених негативних наслідків, які виникають у процесі відображення в інформаційних системах підприємств водопостачання та водовідведення сум штрафних санкцій за безоблікове водоспоживання, нами пропонується вищезазначені штрафні санкції розглядати, як непередбачені активи.

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.09.1999 р. № 291, для обліку непередбачених активів призначений позабалансовий рахунок 041 “Непередбачені активи”, який використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів [9].

Ці активи виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька

невизначених подій. Це визначення включає три основних характеристики непередбачених активів: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

У результаті модель обліку непередбачених активів (на прикладі штрафних санкцій за самовільне водокористування) виглядатиме наступним чином (рисунк 1).

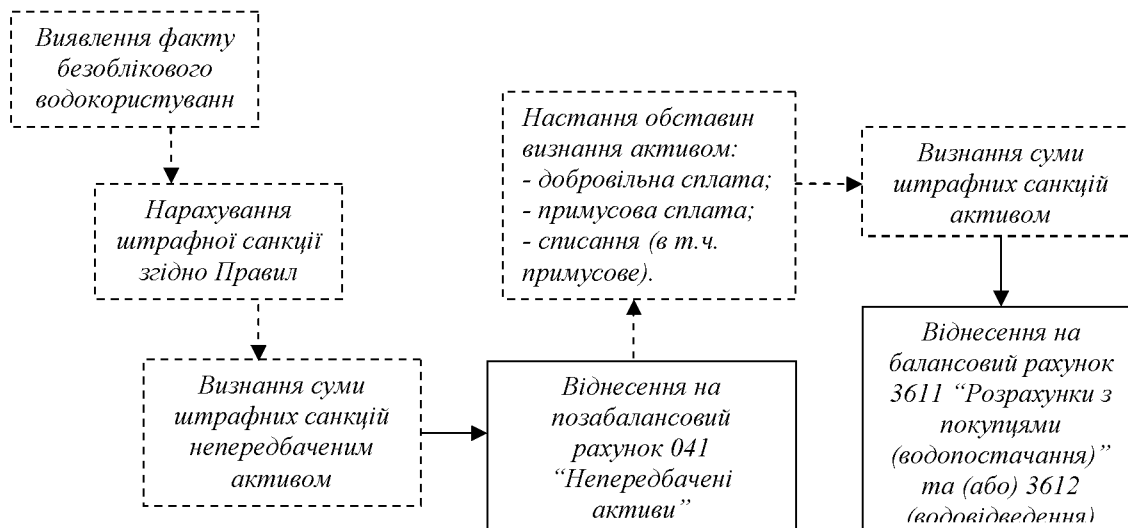


Рисунок 1 – Модель обліку непередбачених активів (на прикладі штрафних санкцій за самовільне водокористування)

Застосування запропонованої моделі обліку непередбачених активів вимагатиме від підприємств водопровідно-каналізаційного господарства внесення змін до діючих наказів про облікову політику, якими доцільно обумовити:

- визнання штрафних санкцій за безоблікове водокористування, як непередбачених активів з подальшим відображенням на позабалансовому рахунку 041 "Непередбачені активи";
- визначення як обставин визнання активом (або списання з позабалансового обліку): 1) добровільну сплату абонентом виставлених санкцій; 2) примусову сплату (через рішення суду); 3) списання нарахованих санкцій (в т.ч. через рішення суду);
- можливість коригування (віднесення поза баланс) сум раніше нарахованих та несплачених на дату балансу штрафних санкцій.

У результаті реформування діючих інформаційних систем обліку з урахуванням наведених пропозицій, виникає реальна можливість:

- уникнути штучного завищення сум дебіторської заборгованості юридичних осіб за спожиту воду та стоки;
- отримати в системі обліку дані про реальні втрати води та стоків в мережах (без спотворення на обсяги нереалізованих штрафних санкцій);
- запобігти виникненню додаткових видатків на сплату податків (ПДВ, податок на прибуток) в частині оподаткування сум нарахованих та несплачених штрафних санкцій;
- забезпечити належну якість (достовірність, повноту) статистичної, фінансової та управлінської звітності підприємств-ліцензіатів.

Список літератури

1. Закон України "Про державне регулювання у сфері комунальних послуг" від 09.07.2010р. № 2479-

- VI [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
2. Закон України “Про житлово-комунальні послуги” від 24.06.2004р. № 1875-IV [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
 3. Закон України “Про природні монополії” від 20.04.2000р. № 1682-III [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
 4. Інструкція щодо заповнення форми звітності 2-НКРЕ-водопостачання/водовідведення “Звіт про обсяги натуральних показників ліцензіатів з централізованого водопостачання та (або) водовідведення”, затв. Постановою НКРЕ від 14.04.2011р. № 606 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://nkp.gov.ua>.
 5. Інструкція щодо заповнення форми звітності 5-НКРЕ-водопостачання “Звіт про розрахунки за централізоване водопостачання”, затв. Постановою НКРЕ від 14.04.2011р. № 606 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://nkp.gov.ua>.
 6. Інструкція щодо заповнення форми звітності 5-НКРЕ-водовідведення “Звіт про розрахунки за централізоване водовідведення”, затв. Постановою НКРЕ від 14.04.2011р. № 606 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://nkp.gov.ua>.
 7. Інструкція щодо заповнення форми звітності 6-НКРЕ-ЖКК “Звіт про фінансові результати та виконання кошторису витрат з ліцензованих видів діяльності”, затв. Постановою НКРЕ від 14.04.2011р. № 606 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://nkp.gov.ua>.
 8. Наказ Міністерства ЖКГ України “Про затвердження Правил користування системами централізованого комунального водопостачання та водовідведення в населених пунктах України” від 27.06.2008р. № 190 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
 9. Наказ Мінфіну України “Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” від 30.09.1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
 10. Наказ Мінфіну України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999р. № 87 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
 11. Наказ Мінфіну України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість” від 08.10.1999р. № 237 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
 12. Порядок формування тарифів на централізоване водопостачання та водовідведення, затв. Постановою НКРЕ від 17.02.2011р. № 243 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://nkp.gov.ua>.
 13. Процедура встановлення тарифів на послуги централізованого водопостачання та водовідведення, затв. Постановою НКРЕ від 17.02.2011р. № 245 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://nkp.gov.ua>.
 14. Указ Президента України “Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг” від 23.11.2011р. № 1073/2011 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://rada.gov.ua>.

N.Golovchenko, A.Golovchenko

Kirovograd national technical university

Organizational and methodical aspects of the accounting of unforeseen assets at the water supply and water disposal enterprises

In article the existing problem of reflection in information system of the accounting of the enterprises of water supply and water disposal of the sums of unforeseen assets is opened. In this regard different types of assets which arise at the enterprise as a result of licensed and other activity are considered.

As a result, the most widespread type of unforeseen assets for studied subsector – penalties for violation of the rules of using is established by water supply and water disposal systems. Besides in article the main legal preconditions and economic consequences of emergence of such assets are generalized.

Negative information consequences which result from the wrong reflection of data on unforeseen assets in system of the accounting of the enterprise of water supply and water disposal are separately formulated. As a result real organizational and methodical recommendations (model) of adequate reflection of the sums of unforeseen assets in information systems of the enterprises of water supply and water disposal are offered. Changes in the order on accounting policies which provide use of the offered model of the account are offered. Positive consequences of reforming of system of the account with use of the offered model are also defined.

the accounting of unforeseen assets, water supply, water disposal, penalties, the licensee, the reporting on licensed activity