

УДК 657. 471.004.124

## НЕДОЛІКИ НОРМАТИВНОЇ БАЗИ З ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ І ОРГАНІЗАЦІЯХ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

Майданевич П.М.

*Розглянуті недоліки нормативної бази з обліку витрат на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства. Запропоновані заходи щодо їх усунення.*

**Ключові слова:** житлово-комунальне господарство, облік витрат, газопостачання, теплостачання, водопостачання.

### ВСТУП

Реформування галузі житлово-комунального господарства країни та зміни у законодавчо-нормативній базі приділяє увагу до її відповідності сучасним вимогам економічних процесів, що відбуваються в галузі. Не останнє місце в системі управління житлово-комунального господарства займають витрати, що є основою для формування тарифів. Тому, постає проблема відповідності нормативної бази з обліку витрат потребам господарювання підприємств і організацій житлово-комунального господарства.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Незважаючи на те, що існує достатньо досліджень стосовно недоліків П(С)БО, наприклад, можна згадати публікації Іванова Ю., Котляров Е. [5], Карпову В. [6], Назарбаєву І. та Шаповалову О. [9] тощо. Але роботи щодо дослідження змісту нормативних документів щодо обліку витрат на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства на жаль відсутні, що обумовлює встановлену мету.

**Мета статті** - визначення напрямків удосконалення нормативної бази з обліку витрат на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Житлово-комунальне господарство - одна з важливих та пріоритетних галузей національного народногосподарського комплексу, яка забезпечує життєдіяльність міст, селищ і сіл та суттєво впливає на розвиток економічних взаємовідносин у державі, соціально-політичний клімат регіонів. В сфері житлово-комунального господарства зайнято приблизно 5 відсотків працездатного населення країни, які обслуговують майже 25 відсотків основних фондів національної економіки. Понад 14 тис. суб'єктів господарювання різних форм власності надають споживачам послуги з утримання житлового фонду, опалення, гарячого і холодного водопостачання, водовідведення, санітарної очистки, озеленення населених пунктів, зовнішнього освітлення, утримання дорожньо-шляхового господарства, перевезення міським електротранспортом тощо [2]. За даними статистичних звітів щорічний обсяг житлово-комунальних послуг, що надаються споживачам, у вартісному виразі становить біля 7,6 млрд. грн., що у розрахунку на 1 особу міського населення складає біля 145 гривень [4].

Необхідність здійснення реформи житлово-комунального господарства на сучасному етапі не викликає сумніву. В цьому зв'язку реформування системи бухгалтерського обліку в житлово-комунального господарства є складовою заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Соціально-економічні зміни в Україні, прогрес науки та використання її досягнень в практичній діяльності, розвиток інвестиційних процесів, зрушення в техніці і технології виробництва житлово-комунальних послуг є основними чинниками, що породжують тенденції в розвитку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Вивчення тенденцій та закономірностей розвитку галузевої системи бухгалтерського обліку і звітності стало особливо актуальним на сучасному етапі переходу житлово-комунального господарства від моделі планової економіки до ринкової економіки. Це стало особливо важливим в умовах розробки та реалізації Загальнодержавної програми реформування та розвитку житлово-комунального господарства [15], коли суб'єкти господарювання потребують надійного інформаційного забезпечення діяльності. У Загальнодержавній програмі визначені завдання та першочергові заходи щодо організації ефективного управління та належного використання майнових комплексів у сфері виробництва і надання житлово-комунальних послуг; забезпечення беззбиткового функціонування підприємств житлово-комунального господарства; технічного переоснащення житлово-комунального господарства, наближення до вимог Європейського Союзу

використання енергетичних і матеріальних ресурсів на виробництво житлово-комунальних послуг; нормативно-правового та науково-технічного забезпечення реформування галузі. Задекларований в Законі [15] перехід галузі, як і в цілому економіки України на ринкові відносини, вимагає трансформації системи обліку в напрямку відповідності міжнародним стандартам обліку і звітності, тобто заміни системи бухгалтерського обліку соціалістичного типу на нову національну систему обліку ринкового спрямування та відповідних наукових досліджень.

Підприємства житлово-комунального господарства з 2000 року розпочали перехід на нову систему ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, більшість з них вперше розробили облікову політику та затвердили її наказами підприємств. Проведений на підприємствах аналіз реформування, стану організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності показав наступне [16]. З одного боку, що деякі із них повільними темпами впроваджують методологію реформованого обліку і ряд ділянок обліку та звітності потребують вдосконалення відповідно до Закону, П(С)БО, інших нормативно-правових актів, що регламентують вимоги до обліку та складання фінансової звітності. При цьому відсутність на ряді підприємств установлених наказами методологічних основ ведення обліку і фінансової звітності (принципів, методів, оцінок тощо) призводять до невизначеності і непослідовності при відображенні одних і тих же господарських операцій в різні періоди звітного року. Але це не дозволяє забезпечити достовірність фінансової звітності та надійність інформації для потреб управління і визначення ліквідності та платоспроможності підприємств. На ряді підприємств не ведеться управлінський облік і потребує покращення податковий облік зазначає Н. Лисенко [7].

Незважаючи на недоліки в обліковій системі житлово-комунального господарства продовжують існувати та здійснювати певні послуги, що веде за собою певні витрати. Зазначимо, що житлово-комунальних підприємствах окрім загально відомих витрат є специфічні. До них відносяться витрати:

– теплового господарства на утримання територій санітарних зон, використання води на технологічні цілі (заповнення теплових мереж, промивка фільтрів тощо), витрати на енергоносії, на ремонт, промивку, наладку котлоагрегатів, теплових мереж тощо, на обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії тощо;

– водопровідно-каналізаційного господарства: витрати на воду для власних потреб, на утримання територій санітарних зон, на аварійно-відновлювальні роботи, за винятком аварій, що відносяться до надзвичайних ситуацій;

– підгалузі санітарної очистки міст: витрати на вивезення сміття, захоронення, знищення;

– витрати, які включаються до квартирної плати, затверджено Постановою [13]:

а) на утримання обслуговуючого персоналу — оплата праці дворників, прибиральниць та ін., праця яких пов'язана з утриманням внутрішньо-будинкових приміщень і прибудинкової території, та відрахування на соціальні потреби від цих витрат;

б) на експлуатацію будинкового господарства — освітлення та утримання місць загального користування, вивезення сміття, снігу, дезинфекція, озеленення, протипожежні заходи (в основному ці витрати сплачуються відповідним стороннім організаціям);

в) на амортизацію основних засобів, крім житлового фонду;

г) на капітальний ремонт основних засобів, крім житлового фонду;

д) на поточний ремонт житлового фонду.

Ці витрати включаються до валових витрат житлових організацій;

е) на експлуатацію ліфтів, їх утримання та обслуговування, крім капітального ремонту;

є) на утримання апарату управління.

ж) інші витрати — банківське та касове обслуговування, спортивна та культурно-масова робота тощо, а також витрати на сплату відповідних податків та зборів [1].

Зараз на Україні в галузі житлово-комунального господарства існують наступні рівні законодавчо-нормативного регулювання обліку витрат:

- перший рівень утворюють закони України й безпосередньо Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [3];

- другий рівень включає нормативні документи Міністерства Фінансів щодо обліку витрат, наприклад, П(С)БО 1,3, 16 [10, 11, 12] тощо. Даний рівень визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності;

- третій рівень включає нормативні документи галузевих установ;

- четвертий рівень формують нормативні документи підприємства (організації) житлово-комунального господарства.

Розгляд недоліків першого та останнього рівнів законодавчо-нормативного регулювання обліку витрат виходить за межі даної роботи, тому зосередимо свою увагу на дослідженні другого та третього рівня.

Достатньо аргументовано недоліки П(С)БО з обліку витрат викладені у роботі Прокоповича Л.Б. [14]. Можна виділити такі загальні недоліки вказаних нормативних документів як, відсутність визначення окремих понять та обліково-калькуляційних процедур, юридична невизначеність окремих категорій (наприклад, наднормативних витрат). Особливу увагу щодо галузі житлово-комунального господарства набуває порядок обліку та розподілу загальновиробничих витрат визначений у п.п. 11, 15,16 П(С)БО 16

"Витрати". По-перше, включення до складу виробничої собівартості робіт та послуг не всієї величини фактичних загальновиробничих витрат поточного періоду, а тільки розподілених (п.11 П(С)БО 16 "Витрати") - ускладнює облік, калькуляційні розрахунки та планування витрат. По-друге, механізм розподілу постійних загальновиробничих витрат (згідно п.16 П(С)БО 16 "Витрати") Доречи, для частини підприємств житлово-комунального господарства, наприклад, для підприємств газу, теплопостачання, відсутній економічний сенс визначення нерозподілених загальновиробничих витрат, за причиною списання кожного місяця всіх виробничих витрат до собівартості реалізованих робіт і послуг, виходячи з особливостей технологічного процесу виробництва цих підприємств. Тому, викладений у П(С)БО 16 "Витрати" порядок обліку та розподілу загальновиробничих витрат не може бути в повному обсязі бути застосований у галузі, що досліджується, у зв'язку з чим до нормативної бази повинні бути внесені певні уточнення та корегування.

Третій рівень ієрархії законодавчо-нормативного регулювання обліку витрат у галузі житлово-комунального господарства формується "Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства" (далі Методичні рекомендації №47) [8]. Даний нормативний документ також носить неоднозначний характер.

Перш за все, необхідно вказати на те, що Методичні рекомендації №47 посилаються на "Типове положення з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості" від 26.04.1996р. №473, яке вже втратило юридичну чинність. В загалом, розроблювачі Методичних рекомендацій №47 намагалися створити інформаційну базу для фінансового та управлінського обліку. У зв'язку з чим кожне з наведених у нормативному документі категорій розкривалася з точок зору обох підсистем бухгалтерського обліку. Тому, цілком доцільно автори Методичних рекомендацій №47 навели поняття "повної собівартості", яке повністю використовується при управлінні господарської діяльності підприємства житлово-комунального господарства. Але між поняття які знайшли своє відображення у даному нормативному документу певні непорозуміння викликає категорія "об'єкт витрат - окремі види діяльності або роботи (послуги) в цілому, об'єднані за певною ознакою однорідності (наприклад призначення), які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат і які можна включити до окремої калькуляційної групи" [8]. Можливо автори Методичних рекомендацій №47 спромоглися деталізувати тотожне поняття, яке наведено у п.4 П(С)БО 16 "Витрати" [11]. У зв'язку з чим, надаремно нагадати про те, що у теорії та практиці обліково-калькуляційних робіт існують дві категорії "об'єкт обліку витрат" і "об'єкт калькулювання", іноді об'єкт обліку відповідає об'єкту калькулювання, в інших випадках - ні. Тому дуже дивує факт появи нової категорії, що не має будь-якого глузду.

У п.2.4 Методичних рекомендацій №47 вказано, що "до непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані із виконанням житлово-комунальних робіт (послуг)"[8]. Але, якщо витрати не відносяться до витрат пов'язаних із основним чи допоміжним виробництвом, вони не можуть бути виробничими витратами, тому наведене визначення непрямих виробничих витрат ні є вірним.

Під час надання класифікації витрат за економічними елементами Методичні рекомендації №47 посилаються до П(С)БО 16 "Витрати", але при деталізації окремих економічних елементів виникають несподіванки. Наприклад, п.3.2.2 Методичних рекомендацій №47 говорить про включення до складу елементу "Матеріальні витрати" витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових видів робіт (послуг). Цілком зрозуміло, якщо мова б йшла про безпосередньо матеріальні витрати витрачені на вказані роботи за новими видами робіт (послуг), то все вірно. Авжеж це не так.

Що до групування витрат за статтями калькулювання, то воно розраховано для потреб управлінського обліку так, як включає всі витрати підприємства (організації), а не тільки ті виробничі витрати, що включаються до складу виробничої собівартості робіт (послуг) згідно п.11 П(С)БО 16 "Витрати", до речі, за якимись причинами стаття витрат "Відрахування на соціальні заходи" передує статті "Витрати на оплату праці", але на це є можливо якесь пояснення.

Дещо знижує цінність Методичних рекомендацій №47 відсутність розкриття змісту методів обліку витрат та калькулювання собівартості робіт (послуг) які необхідно застосовувати у виробничому обліку підприємств житлово-комунального господарства.

Вказані недоліки ускладнюють здійснення обліково-калькуляційних робіт у галузі, яка досліджується, та впливають на обґрунтованість управлінських рішень.

## ВИСНОВКИ

Необхідно законодавчо усунути невідповідності у змісті нормативних документах з обліку витрат на підприємствах житлово-комунального господарства, доповнити зміст вказаних документів необхідними поняттями та розкрити зміст відсутніх обліково-аналітичних процедур. Це призведемо поліпшенню якості обліково-аналітичних робіт на підприємствах і організаціях галузі.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навчю посіб. – К.: Знання, 2004. – 541 с.
2. Держжитлокомунгосп України, ДП «Республіканський інформаційно-обчислювальний центр». Моніторинг стану розрахунків підприємств водопровідно-каналізаційного господарства та комунальної теплоенергетики за 2002, 2003, 2004 рр.
3. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99 р., зі змінами та доповненнями.
4. Закон України «Про загальнодержавну програму реформування та розвитку житлово-комунального господарства на 2004-2010 рр.» від 24 червня 2004 року № 1869-IV.
5. Иванов Ю., Котляров Е. «Реформированная» себестоимость (калькулирование в промышленности) // Бухгалтерия. - 2001. - № 20/1 (435). — С. 45-51.
6. Карпова В. И Су.е.м, и Ку.е.м... // Бухгалтер. - 2001. - № 30. - С. 37-39.
7. Лисенко Н. Сучасний стан, етапи та перспективи розвитку облікових систем в житлово-комунальному господарстві. // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Науковий збірник / За ред. В.С. Швеця. – Львів: Інтереко, 2005. – С. 509-516
8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затверджені Наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України №47 від 6.08.2002.
9. Назарбаева И., Шаповалова О. Стандарты и жизнь // Бухгалтерия. - 2001. -№37/1 (452). -С. 41-43.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.08.1999 р. № 87.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999 р., зі змінами та доповненнями.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р., зі змінами та доповненнями.
13. Постанова кабінету міністрів України «Про вдосконалення системи державного регулювання розміру квартирної плати і плати за утримання будинків і прибудованих територій» від 22.06.98 р. № 939. // [http://magazine.faaf.org.ua/component/option.com\\_frontpage/Itemid.1](http://magazine.faaf.org.ua/component/option.com_frontpage/Itemid.1)
14. Прокопович Л.Б. Окремі недоліки П(С)БО 16 "Витрати" // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні: Тези доповідей на вузівської науково-практичної конференції. - Миколаїв: НУК, 2007. - С 32-35.
15. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999.
16. Фінансовий стан підприємств водо-, теплопостачання та водовідведення України. Звіт підготовлений для МВРР / Бабак А.В., Левицький А.А., Лисенко Н.М. та ін. – К.: IMP-ЦРМ, 2005. – 75 с.

---

Майданевич Петро Миколайович, к.е.н., доцент кафедри економіки та підприємництва, Південний філіал Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет»