

THE REGULATOR'S INFLUENCE ON THE ORGANIZATION OF COSTS  
ACCOUNTING IN ENTERPRISES FROM THE WATER SUPPLY AND SEWERAGE  
SECTOR

ВЛИЯНИЕ РЕГУЛЯТОРА НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТА ЗАТРАТ НА  
ПРЕДПРИЯТИЯХ СЕКТОРА ВОДОСНАБЖЕНИЯ И ВОДООТВЕДЕНИЯ

Геннадий НЕГАРЭ, [ghenadie.megara@gmail.com](mailto:ghenadie.megara@gmail.com)  
Молдавская Экономическая Академия

**Abstract:** *The organization of cost accounting in water supply and sewerage sector plays a special role forasmuch as the revenue from water supply and sewerage services is not fully controlled by the enterprise and the prices for these services are not set by the enterprise itself. Thus, the cost accounting models for such enterprises depend not only on accounting standards, but also on the requirements of third parties involved in the provision of water supply and sewerage services, including at the administrative level. Since there are no specific sectoral instructions in the Republic of Moldova for recording and planning the cost of services in the field of water supply and wastewater disposal, enterprises operating in this sector should organize the cost accounting, taking into account the requirements of the regulator of this sector, which, based on the information of enterprises' costs of water supply and sewerage takes decisions, mandatory for execution, regarding tariffs for these services.*

**Keywords:** *water supply, drainage, regulator, operator, expenses, classification, accounting, repartition*

**Ключевые слова:** *водоснабжение, водоотведение, регулятор, оператор, затраты, классификация, учет, передел*

**JEL:** M41

**Введение.** В Республике Молдова сектор водоснабжения и водоотведения является стратегическим, отчего услуги в данном секторе являются публичными, деятельность по оказанию таких услуг подлежит лицензированию, а цены на услуги устанавливает государство. Согласно законодательству Республики Молдова *публичная услуга водоснабжения и канализации (водоотведения)* включает совокупность видов деятельности, представляющих общественную пользу и общий экономический и социальный интерес, осуществляемых в целях забора, обработки, транспортировки, накопления и распределения питьевой или технологической воды для всех потребителей одного или нескольких населенных пунктов и соответственно в целях приема, транспортировки, очистки и сброса сточных вод.

**Основное содержание.** Публичная услуга водоснабжения и канализации предоставляется путем создания и эксплуатации специфической инженерно-технической инфраструктуры, называемой публичной системой водоснабжения и канализации.

К основным участникам сектора водоснабжения и водоотведения относятся:

- ✓ операторы - юридические лица, которые распоряжаются, управляют, эксплуатируют и обслуживают публичную систему водоснабжения и канализации и предоставляют потребителям публичную услугу водоснабжения и канализации на основании договора;
- ✓ потребители - физические или юридические лица, пользующиеся публичной услугой водоснабжения и канализации на основании договора, заключенного с оператором;
- ✓ регулятор - Национальное агентство по регулированию в энергетике (далее – НАРЭ), которое обеспечивает от имени государства регулирование публичной услуги водоснабжения и канализации.

Согласно отчету НАРЭ за 2016 г. [6] на рынке водоснабжения и водоотведения РМ действуют 40 операторов, обладатели лицензий, из которых: Муниципальные Предприятия – 30, Акционерные Общества – 7, ООО – 3. Самый крупный оператор - это столичный АО Ара

Canal Chisinau, который обеспечивает почти 64% поставок воды и 74% услуги водоотведения по всему сектору. Так, в отчетном 2016 году по сектору поставлено воды: питьевой - 67,7 млн м<sup>3</sup>, технической - 1,4 млн м<sup>3</sup>; потери, в т.ч. израсходовано на технологические нужды, составили за этот год 46,2 млн м<sup>3</sup> и было отведено сточных вод в отчетном году почти 55 млн м<sup>3</sup>.

Согласно законодательству РМ НАРЭ имеет (кроме прочих) еще и следующие полномочия: осуществляет надзор и контроль за соблюдением операторами принципа необходимых и оправданных затрат при расчете тарифов на публичную услугу водоснабжения и канализации, предоставляемую на уровне региона, района, муниципия, города. НАРЭ также наделено (кроме прочих) следующим основным правом: применять при расчете и утверждении тарифов на публичную услугу водоснабжения и канализации принцип максимальной эффективности при минимальных затратах.

Таким образом, в нашем понимании, НАРЭ на сегодняшний день - это основной внешний потребитель информации о затратах оператора. В этой связи необходимо отметить, что в рамках данной статьи будут рассматриваться не только производственные затраты, но и затраты периода, т.е. расходы.

При организации учета затрат оператор должен, во-первых, соблюсти бухгалтерские нормы по учету затрат, а именно: Закона РМ «О бухгалтерском учете» [1], который признает затраты как элемент учета/ экономический факт и отсылает к национальным стандартам бухгалтерского учета (НСБУ), как к нормам учета затрат. Так, НСБУ «Запасы», НСБУ «Расходы» [2] устанавливают состав и порядок отражения в учете затрат (расходов), критерии их признания и оценки, а также квалификацию расходов по назначению (операционные, другие виды) и их сущности (материальные, на персонал, амортизацию, пр.). Методические Указания «О бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг» [3], которые устанавливают общие правила учета производственных затрат, классифицируют производственные затраты на: прямые/ распределяемые и косвенные, раскрывают основные методы калькуляции себестоимости, но оставляет список открытым.

Следует отметить, что организация учета затрат на любом предприятии предполагает в частности:

- ✓ определенную группировку затрат, в зависимости от того, что считается объектом учета затрат;
- ✓ выбор метода калькуляции себестоимости;
- ✓ разработку рабочего плана счетов по учету затрат;
- ✓ пр. действия (например, разработка документооборота по данному разделу учета, организация специального отдела бухгалтерии, пр.)

Согласно требованиям бухгалтерских норм у оператора учет производственных затрат ведется по статьям затрат, которые включают:

- 1) прямые и распределяемые материальные затраты;
- 2) прямые и распределяемые затраты на персонал;
- 3) косвенные производственные затраты.

Однако, субъект (оператор в нашем случае) может изменить перечень статей затрат (например расширить, чем и должны пользоваться операторы, учитывая положения ст. 35 Закона РМ № 303 от 13.12.2013 «О публичной услуге водоснабжения и канализации» [4]).

Согласно вышеуказанной статьи методология определения, утверждения и применения тарифов на публичную услугу водоснабжения, канализации и очистки сточных вод включает состав и способ расчета следующих затрат:

- затрат, связанных с платежами за забор воды, за сброс и очистку сточных вод;
- материальных затрат;
- затрат и расходов, необходимых для установки, ремонта, метрологической поверки и замены водомеров в соответствии с положениями статьи 26;

- затрат на оплату труда;
- износа основных средств и долгосрочных нематериальных активов, включая случаи их переоценки, для обеспечения того, чтобы соответствующие средства не подвергались обесцениванию более одного раза и для исключения активов, полученных безвозмездно в качестве дарений и грантов;
- понесенных затрат и доходов, полученных от использованных в регулируемой деятельности активов;
- затрат и расходов, связанных с эффективной эксплуатацией и обслуживанием объектов публичной системы водоснабжения и канализации;
- затрат и потерь воды в публичных сетях водоснабжения;
- коммерческих, общих и административных расходов;
- других операционных расходов.

НАРЭ как пользователь информации о затратах оператора в свою очередь разработал Методологию определения, утверждения и применения тарифов на публичную услугу водоснабжения, канализации и очистки сточных вод [5] (действует с 13.02.2015 г.). В частности, данная методология устанавливает:

- ✓ порядок разделения затрат, расходов и рентабельности между видами осуществляемой деятельности и поставляемые операторами услугами;
- ✓ состав и порядок определения расходов, связанных с предоставлением публичной услуги водоснабжения и канализации;
- ✓ метод распределения общих расходов предприятий между видами осуществляемой деятельности и поставляемыми услугами.

Следует отметить, что общими требованиями НАРЭ по признанию расходов являются:

- оплата потребителями только оправданных, **минимально необходимых расходов оператора** на забор, перекачку, обработку, фильтрацию, транспортировку, распределение и поставку воды, сбор, транспортировку и очистку сточных вод;
- осуществление регулируемой деятельности с максимальной эффективностью, дающей оператору возможность возместить свои **обоснованные расходы**, необходимые для осуществления регулируемой деятельности, и окупить финансовые средства, вложенные в развитие, обновление и реконструкцию публичной системы водоснабжения и канализации, и получить разумную рентабельность.

*Как это применяется на практике НАРЭ?*

**Во-первых: исключением из стоимости активов при определении тарифа стоимости некоторых активов** (например, финансируемых за счет пожертвований, приобретенных за счет субсидий и средств, выделенных органами центрального и местного публичного управления, переданных оператору безвозмездно или на техническое обслуживание активов, пр.)

**Во-вторых: непризнанием некоторых видов расходов при определении тарифа** (например, связанные с созданием оценочных резервов по рискам и расходам, в том числе по безнадежной дебиторской задолженности; дополнительные выплаты, материальная помощь, пособия, выплачиваемые работникам надбавки и компенсации, кроме предусмотренных Трудовым кодексом и нормативными документами по его применению, пр.).

Таким образом, из вышеизложенного вытекает дополнительная классификация затрат у оператора, а именно исходя из возможности включения данных в тариф, т.е.:

- ✓ затраты, признанные для включения в тариф;
- ✓ затраты, не признанные для включения в тариф.

В то же время, НАРЭ выставляет специальные требования по учету амортизации, материальных расходов, расходов на персонал, по учету расходов на обслуживание и эксплуатацию публичной системы водоснабжения и водоотведения.

Например, для правильного отнесения расходов на амортизацию материальных и нематериальных активов по конкретным видам предоставленных услуг, операторы

публичной услуги водоснабжения и канализации обязаны разделять амортизируемые материальные и нематериальные активы и рассчитывать амортизацию в зависимости от их использования или принадлежности предоставленным услугам (снабжение технологической водой, снабжение питьевой водой, услуга канализации и очистки сточных вод). В этом случае амортизация материальных и нематериальных активов, которые нельзя разделить непосредственно по виду предоставленной услуги, активов, используемых совместно, вспомогательных активов, административных и др. видов активов, распределяется между видами предоставленных услуг в следующем порядке:

- ✓ расходы на амортизацию материальных и нематериальных активов, совместно используемых для забора, перекачки, транспортировки и обработки (первая ступень) сырой воды, распределяются между публичной услугой снабжения технологической водой и питьевой водой по нормам распределения, определяемым на основе соответствующих объемов поставки воды потребителям;
- ✓ расходы на амортизацию материальных и нематериальных активов, используемых оператором для осуществления и других видов деятельности или предоставления других видов услуг, кроме водоснабжения и канализации, и амортизация материальных и нематериальных активов услуг вспомогательного рода, на реализацию и административных, распределяются между видами осуществляемой деятельности и предоставляемых услуг, а также между публичной услугой снабжения питьевой водой, технологической водой, услугой канализации и очистки сточных вод, пропорционально доходам, полученным от осуществления видов деятельности или от предоставления услуг в году регулирования «n-1».

*Что вытекает из вышеизложенного?*

НАРЭ предусматривает ведение отдельного учета затрат, относимых на себестоимость услуг, а это предполагает применение оператором поперечного метода учета затрат и калькуляции себестоимости.

Под переделом понимается совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта. Объектом учета затрат в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяют на основе технологического процесса и исходя из планирования, учета, калькулирования, оценки незавершенного производства. Переделы у оператора анализируемого сектора представлены в таблице 1.

**Таблица 1. Переделы (технологические процессы) у операторов сектора водоснабжения и канализации**

| <b>Переделы по услугам</b>  |  |  |
|---|--|--|
| <b>снабжения питьевой водой</b>   | <b>снабжения технологической водой</b>   | <b>канализации и очистки сточных вод</b>   |
| - перекачка<br>- обработка сырой воды<br>- накопления питьевой воды<br>- транспортировка<br>- распределение питьевой воды | - перекачка сырой воды<br>- транспортировка сырой воды,<br>- обработка сырой воды<br>- накопление технологической воды,<br>- транспортировка<br>- распределение технологической воды | - сбор<br>- транспортировка,<br>- очистка<br>- отведение сточных и очищенных вод |

*Источник: составлено автором на основе данных отчетов НАРЭ*

**Результаты и выводы.** Доход на предприятиях сектора водоснабжения и водоотведения в значительной степени определяется регулируемым государством тарифом, привязанным прежде всего к себестоимости и надлежащей организации учета затрат. Таким

образом, регулятор, а в нашем случае НАРЭ, как пользователь информации о затратах/расходах оператора:

- А) прямо влияет на организацию учета затрат/ расходов предприятий сферы водоснабжения и канализации, в том числе:
- ✓ требует учет у операторов по своей классификации затрат/ расходов;
  - ✓ вносит дополнительную категорию затрат/ расходов, в зависимости от их включения в тариф;
  - ✓ предполагает отдельный учет затрат, относимых на себестоимость услуг по основному виду деятельности (водоснабжению, водоотведению и очистке сточных вод) и другими видами деятельности.
- В) способствует применению у оператора поперечного метода учета затрат и калькуляции себестоимости.

В этой связи, в качестве важной управленческой стратегии у операторов выступает управление затратами, поскольку доходная часть ограничена кругом потребителей и регулируемые тарифы на водоснабжение и водоотведение, производство услуг ресурсоемкое и технология практически не меняется. Таким образом, комплекс мероприятий по управлению затратами позволит не только снизить темпы роста тарифов на услуги оператора, но и обеспечить рост инвестиций в развитие и модернизацию отрасли.

### Библиография

1. Закон РМ О бухгалтерском учете № 113-XVI от 27.04.2007. Перепубликован: Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 27-34 ст.61 от 07.02.2014.
2. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства финансов Республики Молдова № 118 от 06.08.2013, Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 177-181 от 16.08.2013; № 233-237 от 22.10.2013.
3. Методические Указания О бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг, утверждены Приказом МФ РМ №118/ 06.08.2013 г., Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 177-181 ст.1224 от 16.08.2013; № 233-237 от 22.10.2013.
4. Закон РМ № 303 от 13.12.2013 О публичной услуге водоснабжения и канализации, Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 60-65 ст.123 от 14.03.2014 .
5. Методология определения, утверждения и применения тарифов на публичную услугу водоснабжения, канализации и очистки сточных вод, утверждена Постановлением НАРЭ № 741 от 18.12.2014, Monitorul Oficial al Republicii Moldova № 33-38 ст. 258 от 13.02.2015.
6. RAPORT privind activitatea Agenției Naționale pentru Reglementare în Energetică în anul 2016. Электронный ресурс - Режим доступа: [http://anre.md/files/raport/Raport%20annual%20de%20activitate\\_2016.pdf](http://anre.md/files/raport/Raport%20annual%20de%20activitate_2016.pdf) (дата обращения: 18.10.2017)