**Введение**

Согласно общемировой тенденции перехода к смешанной экономике, сочетающей различные формы собственности на средства производства, в России взят курс на формирование эффективной социально ориентированной рыночной системы. Представление о неэффективности государственной собственности на средства производства, господствовавшей в экономике нашей страны до недавнего времени, получило широкое распространение и стало основным доводом приватизации, в том числе в сфере жилищно-коммунального хозяйства. Актуальность настоящего исследования определяется в том числе и тем, что задача по созданию эффективной системы отношений собственности в жилищно-коммунальном хозяйстве (ЖКХ) до настоящего времени не решена.

Реформа жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ), начатая в РФ в начале 1990 гг., охватила следующие направления преобразований правоотношений и форм собственности: в соответствии с Законом РФ «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации» изменяется структура собственности в жилищном фонде; производится преобразование предприятий ЖКХ в хозяйствующие субъекты с более высокой степенью независимости и ответственности, в равноправных партнеров договорных отношений в соответствии с Гражданским кодексом РФ; осуществляется муниципализация государственных предприятий ЖКХ.

Однако исследования практики приватизации показали, что реформирование собственности и изменение статуса предприятий нельзя непосредственно связывать лишь с необходимостью приватизации и переходом к частной форме собственности хотя бы в силу того, что та или иная форма собственности сама по себе еще не обусловливает эффективность производства. Для ее достижения необходимо комплексное реформирование структуры отношений собственности и системы управления хозяйственными институтами. Задействовать собственническую и предпринимательскую инициативу работников можно лишь путем изменения характера соединения наемных работников со средствами производства.

Кроме того, изменение форм собственности еще не влечет реального изменения отношений собственности: собственническая мотивация, предпринимательская инициатива, экономические стимулы не возникают одновременно с изменением формы собственности – это долгосрочный процесс, нуждающийся к тому же в государственной поддержке и правовом регулировании на федеральном и региональном уровнях. Государственная собственность более социализирована, чем частная. В связи с этим создание экономически эффективных государственных предприятий, их реформирование, одновременно с созданием системы грамотного управления предприятием, предполагает распределение полномочий между государством и коллективом предприятия с учетом экономических и неэкономических интересов обеих сторон.

В соответствии с российским законодательством объектом права собственности могут быть предприятия, имущественные комплексы, природные ресурсы, производственные фонды и т.п.

Считается, что унитарные предприятия наиболее эффективны в отраслях, подлежащих непосредственному контролю со стороны государства. Известно, что на начальном этапе приватизации господствовала точка зрения, согласно которой все государственные и муниципальные предприятия подлежат акционированию, а сами унитарные предприятия рассматривались исключительно как рудимент, доставшийся от советской плановой экономики. Решение о включении соответствующих норм в ГК РФ было продиктовано соображениями о том, что в условиях рынка такая организационно-правовая форма, как унитарное предприятие, не должна иметь широкого распространения. Гораздо предпочтительней ситуация, когда в качестве участников имущественного оборота выступают собственники своего имущества. Но ГК РФ не мог не учитывать реальное положение, когда на достаточно длительное время сохраняется перспектива функционирования в экономике большого числа не подвергшихся акционированию государственных и муниципальных предприятий.

Вместе с тем, Кодекс допустил создание хозяйствующих субъектов в форме унитарных предприятий лишь на основе государственных и муниципальных предприятий. Кроме того, если унитарные предприятия допускаются к участию в гражданском обороте, их имущественный статус должен быть таким, чтобы обеспечивалась защита прав и законных интересов их кредиторов. В этих целях ГК РФ отнес унитарные предприятия к категории коммерческих организаций и сохранил в отношении них действие общего правила, устанавливающего ответственность коммерческой организации по своим обязательствам всем принадлежащим ей имуществом. Однако такое предприятие не несет ответственности по обязательствам собственника его имущества.

Учитывая, что даже в том случае, если в стране реально останется несколько десятков государственных и муниципальных предприятий специального регулирования, Кодекс не ограничился закреплением нескольких принципиальных норм, регламентирующих особенности правового положения унитарных предприятий, и предусмотрел принятие отдельного закона о государственных и муниципальных предприятиях. В настоящее время в стране реально функционируют тысячи таких предприятий.

Главное отличие правового положения унитарного предприятия как участника имущественного оборота от иных коммерческих организаций, обладающих общей правоспособностью, заключается в его целевой правоспособности. Поэтому все совершаемые им сделки должны соответствовать предмету и целям деятельности унитарного предприятия, указанным в его уставе. В связи с тем, что унитарные предприятия могут создаваться только на основе государственной (муниципальной) собственности, в качестве учредителей таких юридических лиц вправе выступать только Российская Федерация, субъект РФ или муниципальное образование. Ведение бухгалтерского учета необходимо для принятия решений по эффективному управлению предприятием, анализа его деятельности, планирования и контроля за деятельностью предприятия. Главной целью бухгалтерского учета является обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом и потребности информации.

**1.** **Организационно-правовые основы функционирования жилищно-коммунального хозяйства**

* 1. **Специфика функционирования жилищно-коммунального хозяйства**

Вопросы становления и развития муниципализации в нашей стране и за рубежом наиболее полно, по моему мнению, освещены в работе М.А. Сиринова «Местные финансы». Автор к муниципальным предприятиям относит городские дороги, канализацию, водопроводы и т.п., т.е. предприятия, имеющие монопольный характер и вместе с тем обслуживающие массовые потребности (предприятия общего пользования). Существовало мнение, что муниципальные предприятия обслуживают население лучше и дешевле. Однако исследования исторического опыта показали, что муниципализация не всегда проводилась в интересах лучшего обслуживания населения.

Коммунальные предприятия общего пользования принадлежали к числу тех, где чисто коммерческий принцип ведения хозяйства неприемлем, поскольку оказываемые ими услуги таковы, что коммуна вынуждена их содержать даже в том случае, если они убыточны. Самоокупаемость или доходность достигались коммунальными предприятиями при увеличении объема оказываемых услуг. Монопольный характер коммунальных предприятий давал возможность для увеличения тарифов и получения сверхнормальной прибыли, которая рассматривалась не в виде коммерческого дохода предприятия, а в виде налога на потребление. Причем у муниципальных предприятий была возможность использовать чистый доход в общественных интересах, а не в интересах отдельных частных лиц, а также получать кредит на более выгодных условиях.

В работе М.А. Сиринова обобщен опыт разных стран, показаны несомненные выгоды муниципализации предприятий, что и обусловило ее широкое распространение. Англия стала первой страной, которая провела муниципализацию, образовав в 1817 г. в г. Манчестере первый муниципальный газовый завод. В дальнейшем в Англии были муниципализированы водопроводы, газовые заводы, электрические станции, канализация и др. Германия стала второй страной, широко осуществляющей муниципализацию предприятий. Были муниципализированы почти все газовые заводы, значительное число электрических станций, водопроводов, прачечных, городских бань.

Муниципализация не получила в то время широкого распространения во Франции и Италии. Так, во Франции до 1901 г. действовали два принципа государственного права: принцип специализации и принцип свободы промышленности и торговли, которые ставили распространению муниципализации большие препятствия. Только с 1901 г. Государственный совет Франции стал признавать допустимость муниципализации предприятий в том случае, если отсутствует частная инициатива для сооружения необходимого городу предприятия или частная инициатива недопустима или ненадежна. Благодаря всем этим обстоятельствам муниципальные предприятия появились и во Франции.

В России до 1914 г. муниципальных предприятий было много, но они были сосредоточены по преимуществу в крупных центрах (Москва, Санкт-Петербург). Муниципализация коснулась важнейших городских предприятий. Революция внесла полный переворот в развитие муниципальных предприятий. Частная собственность была уничтожена, а все частные предприятия оказались государственными. Муниципализация затронула не только предприятия, но и строения. «Муниципализированные дома, в широком смысле этого слова, т.е. здания, принадлежащие местным публичным органам, появились со времен создания местного хозяйства, т. к. для целого ряда учреждений требовалось помещение. Со временем муниципализация расширилась и захватила в свой круг и здания, предназначенные не для учреждений, а для удовлетворения жилищных нужд населения. В этой своей стадии проблема муниципализации тесно переплелась с жилищной проблемою вообще, являясь одним из методов разрешения последней. Так называемая «Фрейбургская» система, заключающаяся в том, что город строит дешевые квартиры и сдает их от себя внаем, получила еще до мировой войны довольно широкое распространение. Но нигде муниципализация городских застроенных недвижимостей не достигла таких размеров, как в СССР после Октябрьской революции».

Декретом от 20 августа 1918 г. «Об отмене права частной собственности на недвижимость в городах» советское государство приступило к ликвидации частной собственности не только на землю, но и на строения. Этот декрет предусматривал проведение муниципализации. Однако муниципализация проводилась беспорядочно не только местными советами, но и военными учреждениями, комитетами бедноты, профсоюзами и т.п. Не была продумана проблема рациональной эксплуатации огромного жилищного фонда. Одна часть жилого фонда занималась под казармы, мастерские, склады и т.п., другая поступала в пользование граждан на самых разнообразных условиях.

Распоряжение жилой площадью находилось в ведении жилищных отделов, которые не брали на себя хозяйственное обслуживание домов, что привело к минимальной заинтересованности в сохранении жилой площади. Это заставило пересмотреть политику муниципализации Советского государства. 8 августа 1921 г. было принято постановление СНК «О пересмотре списков муниципализированных домов». В соответствии с этим постановлением коммунальные отделы обязывались в двухмесячный срок пересмотреть списки муниципальных домов и денационализировать или сдать в долгосрочное пользование коллективам жильцов те из них, которые или незначительны по своим размерам, или непригодны для удовлетворения коммунальных и общегосударственных потребностей.

В декабре 1921 г. было издано дополнительное постановление СНК об условиях демуниципализации домов, которая распространялась в провинции на дома, имеющие 2–3 квартиры, а в Москве и Ленинграде – до 5 квартир. Все остальные дома было рекомендовано сдавать в аренду на срок от 3 до 12 лет коллективам жильцов, организациям, учреждениям и отдельным лицам, причем арендатор обязывался отремонтировать дом и содержать его в полной исправности. Муниципализация и национализация в 1923 г. достигли очень больших размеров только в Москве и Ленинграде. Таким образом, чем меньше город, тем меньше значение и объем муниципализации жилого фонда. Из муниципализированных зданий значительная площадь (свыше 30%) была занята учреждениями, а остальные застроенные владения по отдельным группам городов были или сданы в аренду частным лицам, или переданы жилищным товариществам.

На современном этапе реформ понятие «право муниципальной собственности» установлено ст. 215 ГК и привело к расширению отношений этой собственности в тех сферах хозяйствования, где они существовали формально.

На мой взгляд, произошла последовательная увязка формирующейся системы отношений собственности с принципами федеральной структуры российского государства и многообразием условий социально-экономического развития субъектов РФ. Реформа жилищно-коммунального хозяйства стала одним из основных направлений социально-экономических преобразований в стране и привела к существенному изменению правовых и экономических основ деятельности муниципальных предприятий жилищно-коммунальной сферы обслуживания.

С позиции сегодняшнего дня процесс реформирования жилищно-коммунального хозяйства в России в 1990–1997 гг. был достаточно динамичным в части преодоления государственного монополизма в жилищно-коммунальной сфере. В это время были уточнены основные цели преобразований в указанной сфере экономики. Однако возникшая в результате некомплексной и непоследовательной реализации жилищно-коммунальной реформы коммерциализация этой сферы экономики в сочетании с падением реальных доходов населения обусловила значительные издержки проводимых преобразований. Кроме того, с начала 90-х годов осуществляются преобразования в жилищно-коммунальном хозяйстве, направленные на оптимизацию структуры управления.

В связи с этим основной задачей жилищной реформы, начатой в стране в 1991 г., стал переход от планово-распределительной к рыночной в своей основе системе, при которой государство берет на себя обязательство предоставить жилище «бесплатно или за доступную плату из государственных, муниципальных и других жилищных фондов в соответствии с установленными законом нормами» только «малоимущим, иным, указанным в законе гражданам, нуждающимся в жилище». Для всех остальных категорий граждан государство участвует в реализации их конституционного права на жилище тем, что «органы государственной власти и органы местного самоуправления поощряют жилищное строительство, создают условия для осуществления права на жилище».

Коммунальное хозяйство в настоящее время основано преимущественно на муниципальной собственности. Последняя используется для обеспечения функций социального характера, связана с развитием отношений местного или общественного самоуправления, выступая его экономической основой и источником доходов местного бюджета, удовлетворения потребностей населения соответствующей территории. К объектам муниципальной собственности, являющейся достоянием населения соответствующей территории, относятся: муниципальный жилищный фонд, нежилые помещения в домах муниципального жилищного фонда, объекты инженерной инфраструктуры и другие объекты, непосредственно осуществляющие коммунальное обслуживание населения, и т.п.

Следовательно, объектами муниципальной собственности являются все объекты, непосредственно осуществляющие коммунальное обслуживание потребителей на территории данного муниципального образования. В соответствии с Законами «О собственности в РСФСР» и «О приватизации государственных и муниципальных предприятий в РСФСР» начался активный процесс разгосударствления и приватизации государственного имущества, который определил развитие муниципальной собственности. Передача объектов в муниципальную собственность осуществлялась на основании предложений нижестоящих Советов народных депутатов, представляемых ими в соответствующий комитет по управлению имуществом.

Вышестоящий Совет народных депутатов обязан был рассмотреть предложения и принять окончательное решение в двухмесячный срок со дня его регистрации в соответствующем комитете по управлению имуществом. Соответствующий комитет разрабатывал перечень объектов для передачи их в муниципальную собственность города (кроме городов районного подчинения), района (кроме района в городах). В него включались объекты, относящиеся только к муниципальной собственности. Этот перечень был составлен в соответствии с Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 27.12.91 г. №3020 на объекты федеральной собственности и собственности республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономных областей, автономных округов, гг. Москвы и Санкт-Петербурга. Объекты, полностью соответствующие требованиям указанного Постановления, подлежали передаче в муниципальную собственность в двухмесячный срок со дня регистрации перечня.

По данным исследований, проведенных Госстроем России с 1992 по 2000 гг., кардинально изменилась структура собственности, управления и хозяйствования в жилищно-коммунальном хозяйстве. Приватизировано 42,8% государственного и муниципального жилого фонда, близится к завершению процесс передачи ведомственных государственных предприятий в муниципальную собственность. В муниципальную собственность передан жилищный фонд в размере около 2,1 млрд. м2 общей площади, что составило 80% жилищного фонда России. В целом если по России приватизирована каждая третья квартира, то по Ростовской области – каждая вторая. Если на долю частного сектора по России приходится половина жилищного фонда, то по Ростовской области – 70%. Таким образом, на фоне общероссийских темпов приватизации жилья Ростовская область провела приватизацию более активно.

Изменилась структура жилого фонда. Динамика удельного веса муниципального жилья показывает незначительное его повышение: по России в целом – на 5 процентных пунктов. Эти данные характеризуют состояния жилого фонда в целом. При этом его динамика и структура в городской и сельской местностях существенно различны. Так, в сельской местности существенно выше доля частного жилья, а в городе в сравнении с сельской местностью выше доля жилья, находящегося в муниципальной собственности.

Указанные различия порождают специфику функционирования предприятий ЖКХ, в том числе в небольших городах, расположенных как бы на стыке крупных городов и села.

За данный период почти в два раза увеличилось количество функционирующих на рынке оказания жилищно-коммунальных услуг предприятий и организаций различных форм собственности. По данным Госкомстата РФ, в процессе реализации программы приватизации существенные изменения произошли во всех отраслях жилищно-коммунального хозяйства России, количество предприятий государственной собственности уменьшилось. Наблюдается тенденция к увеличению доли частных и смешанных предприятий. Формальные итоги приватизации таковы, что пока в структуре «негосударственной» собственности преобладает смешанная государственно-частная собственность.

При этом следует отметить, что соотношение предприятий по формам собственности различно в разных отраслях ЖКХ. Так, смешанная форма собственности является преобладающей в водоснабжении и водоотведении (55,1%) и занимает незначительное место в дорожном хозяйстве и благоустройстве (18,7%). Напротив, в нем значителен удельный вес предприятий частной собственности (он выше только в эксплуатации жилья: 54,8 и 63,0% соответственно). Если сравнивать отрасли ЖКХ по доле в них муниципальной собственности, то следует отметить ее преобладание в коммунальной энергетике и водоснабжении и канализации и незначительный удельный вес в дорожном хозяйстве и особенно в сфере эксплуатации жилого фонда (всего 7,3%).

Приватизация проходила в этот период и в Ростовской области. Основная цель и задачи программы приватизации сводятся к повышению эффективности деятельности предприятий области, формированию слоя частных собственников, ориентированных на работу в условиях рыночной экономики. В этой связи важнейшим разделом программы приватизации явилась приватизация муниципальной собственности. В результате приватизации в области сформировался крупный негосударственный сектор экономики, являющийся реальной базой для развития рыночных форм хозяйственных связей. За годы проводимой экономической реформы существенно изменились отношения собственности в промышленности области. Практически все предприятия преобразовались в акционерные общества и товарищества (включая ОАО и ООО государственной собственности).

В Ростовской области с начала приватизации в частную собственность перешло 428,3 тыс. квартир, т.е. половина жилищного фонда, который может быть приватизирован. За последние годы в связи с процессами приватизации жилья, активизацией передачи ведомственного жилья в муниципальную собственность значительно изменилась структура жилого фонда по формам собственности. В целом по области, учитывая тот факт, что часть жилого фонда останется обобществленной и не будет приватизирована или в силу наложения запрета на приватизацию отдельных категорий зданий, или из-за отказа жильцов от права на приватизацию, можно считать, что в 1996 г. первоначальный этап формирования рынка жилья был завершен. Однако проблема приватизации и муниципализации касается не только жилого фонда, но и других объектов ЖКХ.

В рамках реализации реформы жилищно-коммунального хозяйства существует необходимость удержания значительного массива общественного жилья, находящегося в государственной и муниципальной собственности (не менее 1/3 общего объема), c региональной дифференциацией и, главное, с поддержанием этой доли на неизменном уровне за счет адекватного потока централизованных капитальных вложений в жилищную сферу. При этом федеральная собственность призвана обеспечить общегосударственные и регионально-специфические «социальные блоки»: жилье военных городов и других подобных поселений; жилой фонд в регионах экологических бедствий и повышенной сейсмической опасности; жилой фонд, неотделимый от федеральных производительных и иных объектов, в частности, действующих в экстремальных условиях; федеральный резервный жилой фонд. Другие особые нужды в этой сфере должны обеспечиваться жилым фондом, находящимся в собственности субъектов Федерации.

Таким образом, процесс реформирования отношений собственности в сфере ЖКХ составляет одну из сторон рыночного преобразования экономики России. При этом изменяется организационно-правовой статус предприятий ЖКХ и их отношения с органами исполнительной власти, экономические условия их функционирования.

**1.2 Реформирование жилищно-коммунального хозяйства**

Сформировавшаяся законодательная и нормативно-методическая база определила основные направления реформы жилищно-коммунального хозяйства и наметила следующие преобразования: разграничение прав владения и управления жилищно-коммунальной собственностью; создание рынка жилья за счет приватизации и изменения структуры жилищно-коммунального фонда по формам собственности; введение договорных отношений в сфере эксплуатации и ремонта жилья и объектов инженерной коммунальной инфраструктуры; переход жилищно-коммунального хозяйства в режим бездотационного функционирования путем поэтапного повышения платежей населения за жилье и коммунальные услуги при обеспечении социальной защиты малоимущих групп населения и др. Проведение комплексной реформы жилищно-коммунального хозяйства позволит существенно увеличить его эффективность, стабилизировать экономическую ситуацию на предприятиях, сняв с них расходы по содержанию социальной сферы.

В основе реформы жилищно-коммунальных правоотношений лежат концептуальные изменения: переход от сложившегося за последнее десятилетие понимания жилищно-коммунального хозяйства как некой совокупности организаций и учреждений, на которые местной властью возложены определенные задачи по обеспечению функционирования жилья и объектов коммунальной инфраструктуры, к пониманию жилищно-коммунального хозяйства как определенной деятельности местных органов власти, направленной на удовлетворение насущных потребностей населения, проживающего на территории данного муниципального образования.

В настоящее время жилищно-коммунальное хозяйство подразделяется на следующие подотрасли: жилищное хозяйство, ресурсоснабжение (теплоснабжение, электроснабжение, водоснабжение и водоотведение), благоустройство населенных пунктов и бытовое обслуживание. В соответствии с проведенным анализом Госстроя РФ при подготовке программы демонополизации считается, что основной обобщающей характеристикой жилищно-коммунальных услуг является их необходимость для функционирования системы жизнеобеспечения городов и населенных пунктов.

Услуги, предоставляемые предприятиями отрасли, бывают двух видов: доведенные до потребителей материальные носители с определенными качественными показателями (тепло, вода, электроэнергия) и непосредственно работы на объекте (обслуживание жилых домов). Таким образом, жилищно-коммунальные услуги принадлежат к группе жизнеобеспечения, социально значимы и низкозаменяемы другими услугами. Особенностью отрасли является то, что у потребителей (жильцов) нет возможности отказаться от услуг низкого качества, предоставленных не индивидуально, а в массово-обязательном порядке всем квартиросъемщикам, что является прямым свидетельством монополизированности предприятий жилищно-коммунальной сферы.

Сложившаяся в прошлом политика замораживания тарифов на жилищные и коммунальные услуги для населения на уровне 1926 г. при систематическом недофинансировании из бюджетов ремонтно-эксплуатационных нужд привела к обветшанию жилищного фонда, снижению надежности инженерных систем. В этих условиях реформа жилищно-коммунального хозяйства явилась составной частью общеэкономических преобразований российской экономики.

В процессе реализации жилищно-коммунальной реформы в 1993–1995 гг. выявились первые противоречия, возникшие в ходе введения рыночных элементов хозяйствования в эту сферу экономики и вызванные социальным назначением жилищно-коммунального обслуживания. Госстрой России, опираясь на данные исследований, отмечает, что одна из задач реформ – защита малоимущих категорий граждан – не выполнена. В условиях ежегодного снижения доходов населения (до 13% в год) возникла проблема неплатежей, что повлияло на реализацию программ реформирования и вызвало необходимость корректировки темпов и этапов изменений в оплате жилья и коммунальных услуг.

Отмечается, что общие затраты на производство жилищно-коммунальных услуг возросли на 2,7 раз, а их оплата населением выросла в 6,3 раза. В области реформирования системы финансирования жилищно-коммунального хозяйства на местах осуществляется постепенное увеличение тарифов на оплату жилья и коммунальных услуг. Платежи населения к настоящему времени уже занимают заметное место в финансировании предприятий отрасли. По данным региональных и местных органов власти, неплатежи населения составляют 20–25%, промышленных предприятий – около 60%, а организаций бюджетной сферы – 80–90%. Повсеместно проявилась неспособность населения выдержать заданные темпы роста платежей за коммунальные услуги.

Падение доходов населения в последующие годы и уменьшение бюджетных ассигнований привели к дальнейшему сдерживанию процессов реформирования жилищно-коммунального хозяйства. В связи со спадом производства сократился и объем средств, поступающих от промышленных предприятий. С одной стороны, они стали потреблять меньше услуг, а с другой – сами тарифы для промышленных потребителей, которые в десятки раз превышали тариф для населения, явились как бы скрытым налогом на промышленность.

Тем не менее, фактические платежи за услуги ЖКХ (в том числе населения) были ниже, чем утвержденные администрацией. Это связано, во-первых, с отсутствием контроля за процессом утверждения цен и тарифов для населения по различным видам коммунальных услуг; во-вторых, с наличием 43-х категорий граждан, пользующихся льготами по оплате жилья и коммунальных услуг в государственном и муниципальном жилищном фонде; в-третьих, с тем, что потребляемые ресурсы (в том числе населением) определяются по утвержденным нормативам, а не по фактическому расходу, значительно отличающемуся от установленных норм; в-четвертых, с неплатежеспособностью промышленной группы потребителей.

Острота жилищно-коммунальной проблемы в условиях углубляющегося социально-экономического кризиса привела к увеличению с 5 до 10 лет срока поэтапного перехода к оплате жилья и коммунальных услуг в размере, обеспечивающем возмещение издержек на их предоставление. Это потребовало, в свою очередь, принятия Федерального Закона №72-ФЗ от 15.06.96 «О товариществах собственников жилья»; Указов Президента РФ №431 от 29.03.96 «О новом этапе реализации Государственной целевой программы «Жилище», №432 от 23.09.96 «О развитии конкуренции при предоставлении услуг по эксплуатации и ремонту государственного и муниципального жилищных фондов» и №425 от 28.04.97 «О реформе жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации», одобрившего Концепцию реформ ЖКХ, а также Постановлений Правительства РФ №707 от 18.06.96 «Об упорядочении системы оплаты жилья и коммунальных услуг» и №621 от 26.05.97 «О федеральных стандартах перехода на новую систему оплаты жилья и коммунальных услуг».

В Концепции реформы жилищно-коммунального хозяйства определены три основных этапа ее реализации.

В 1996–1998 гг. **(первый этап)** предполагалось:

* завершение разработки нормативно-правовой базы и кредитно-финансовых механизмов реализации Концепции;
* разграничение функций собственника, управляющей организации (служба заказчика) и обслуживающей организации в государственном и муниципальном жилищном фонде;
* упорядочение системы льгот отдельным категориям граждан и определение источников их финансирования;
* частичное включение в оплату жилищных услуг инвестиционной составляющей (плата за наем) и затрат на капитальный ремонт;
* дифференциация ставок оплаты в зависимости от качества и местонахождения, исходя из потребительских (рыночных) характеристик жилья;
* демонополизация предоставления отдельных видов коммунальных услуг (отдельных технологических стадий);
* реализация программы контроля за установлением тарифов на коммунальные услуги предприятий-монополистов;
* установка приборов учета потребления ресурсов в бюджетной сфере;
* становление и развитие системы государственных жилищных инспекций субъектов РФ.

**Второй этап** охватывает период с 1998 по 2000 гг. и включает следующие мероприятия:

* переход на обслуживание государственного и муниципального жилищного фонда на конкурсной основе;
* переход к 100%-ному финансированию текущих расходов на содержание жилья за счет платежей населения;
* начало постепенного включения затрат по страхованию жилых помещений в себестоимость жилищных услуг;
* создание экспериментальных программ привлечения предприятиями коммунального хозяйства кредитных ресурсов на развитие и ремонт инфраструктуры;
* переход к повсеместной установке счетчиков и регуляторов потребления ресурсов во вновь построенном жилье;
* разработка оптимальных технологических решений установки счетчиков и регуляторов.

**Третий период** (2001–2003 гг.) должен стать завершением в переходе на новую систему оплаты жилья и коммунальных услуг, в повсеместной установке и массовом внедрении счетчиков и регуляторов потребления коммунальных услуг. Товарищества собственников жилья должны стать преобладающей формой управления многоквартирными жилыми домами.

Успешное выполнение названных задач должно позволить после 2003 г. постепенно и пропорционально увеличить размер инвестиционной составляющей в ставках оплаты населением жилищно-коммунальных услуг и в тарифах на них с учетом роста реальных доходов населения и перейти к финансированию сооружений объектов коммунальной инфраструктуры при помощи долгосрочных кредитов или выпуска муниципальных займов.

На наш взгляд, в настоящее время принятые на федеральном уровне нормативные правовые акты образовали своеобразное законодательное поле, обеспечивающее экономические и организационно-правовые возможности проведения реформ в жилищно-коммунальном хозяйстве России. Однако задачи реформы ЖКХ не решены в комплексе, что свидетельствует о наличии проблем при проведении реформы.

**1.3 Порядок установления тарифов на жилищно-коммунальные услуги**

Правовая основа реализации намеченного поэтапного перехода к безубыточной работе отрасли заложена в Законе РФ «Об основах федеральной жилищной политики» и в Постановлении Правительства РФ №707 от 18.06.96 «Об упорядочении системы оплаты жилья и коммунальных услуг». В области ценообразования в ЖКХ утверждены «Методика определения нормативов потребления жилищно-коммунальных услуг», «Методика расчета экономически обоснованных ставок и тарифов на услуги ЖКХ», «Методические указания по расчету ставок платы за наем и отчислений на капитальный ремонт жилых помещений, включаемых в ставку платы за содержание и ремонт государственного и муниципального жилищного фонда».

Большое внимание уделяется выбору рациональной тактики изменения действующих тарифов для населения. Критерием рациональности этого процесса является предотвращение социальной напряженности и роста неплатежей при обеспечении срока перехода к безубыточной работе ЖКХ. Для методической и правовой поддержки поставленных экономических задач реформы потребуется разработка методических рекомендаций по определению динамики тарифов на услуги ЖКХ с учетом доходов населения. Для обеспечения финансирования развития объектов ЖКХ за счет привлечения внебюджетных средств и ликвидации сложившегося значительного износа основных фондов ныне разрабатывается «Методология технико-экономических обоснований инвестиционных проектов для привлечения средне– и долгосрочных кредитных ресурсов предприятиями коммунального хозяйства на развитие объектов инфраструктуры».

Конечным этапом перехода на новые условия оплаты жилья и коммунальных услуг является полное возмещение населением издержек на содержание и ремонт жилья, а также на коммунальные услуги. В этих условиях на переходный период сохраняется практика установления двух групп тарифов.

Первая группа – это экономически обоснованные ставки и тарифы на услуги жилищно-коммунального хозяйства, покрывающие затраты предприятий на их производство и реализацию, представляющие собой экономическую разновидность тарифов, получаемых предприятием вне зависимости от сложившегося в каждый конкретный период уровня ставок и тарифов для населения. Экономически обоснованные тарифы устанавливаются исходя из нормативов затрат на оказание услуг и согласованного между заказчиком и подрядчиком размера прибыли в зависимости от гарантий качества обслуживания. Вторая группа представляет собой утвержденные местной администрацией ставки и тарифы на жилищные и коммунальные услуги для населения на каждый конкретный период.

Проблемам установления тарифов уделяется большое внимание, поскольку от его величины зависит благополучие коммунальных предприятий. Экономически обоснованные ставки и тарифы отражают общественно необходимые затраты на производство и реализацию этих услуг. Уровень экономически обоснованных ставок и тарифов при переходе к рыночной экономике должен диктоваться условиями рынка (специфическими для каждой территории) и устанавливаться на основе справедливой рыночной цены, учитывающей качественные параметры предоставляемых услуг, подобно тому, как, например, учитывается качество жилья в условиях его обмена, который на данном этапе в наибольшей степени отражает реальные рыночные отношения.

Однако отсутствие в настоящее время в каждом населенном пункте рынка производственных услуг требует исходить при формировании экономически обоснованных тарифов из нормативных затрат на жилищно-коммунальные услуги, дифференцированных с учетом объективных природных, градостроительных и демографических условий конкретного населенного пункта, а также учитывать потребительские свойства, которые устанавливаются по согласованию между заказчиком и подрядчиком, исходя из состояния основных фондов ЖКХ.

Использование нормативов затрат и возможность установления ставок и тарифов в соответствии с качеством обслуживания дает заказчику инструмент, позволяющий объективно оценить (при отсутствии рынка услуг) затраты на их производство и соответствующий этим затратам уровень потребительских свойств.

Основными целями введения экономически обоснованных ставок и тарифов являются:

* перевод предприятий жилищно-коммунального хозяйства в режим безубыточного функционирования путем осуществления постепенного перехода к оплате жилья и коммунальных услуг в размере, обеспечивающем возмещение издержек, т.е. переход к оплате обслуживания в соответствии с его стоимостью;
* реализация экономической оценки и стимулирования качества и надежности обслуживания в уровне тарифа, т.е. возможность оценки услуг как товара;
* предотвращение установления монопольно высоких ставок и тарифов экономическими методами, обеспечение социальной защиты граждан при распределении и оплате услуг.

Рассчитанные на базе данной методики экономически обоснованные ставки и тарифы применяются для определения уровня платежей граждан на содержание и ремонт жилья и коммунальные услуги. При этом первые применяются для государственного и муниципального, общественного жилищного фонда, предоставленного гражданам по договору найма, а вторые – для всех видов жилищного фонда, независимо от форм собственности.

Размер указанных ставок и тарифов устанавливается в пределах сроков и уровней платежей граждан в процентах к экономически обоснованным тарифам на оплату жилья и коммунальных услуг.

В ставке оплаты для населения целесообразно предусмотреть выделение отдельной строкой платежа, характеризующего экономию в расчете на пользователя услуг. Существенный вклад в снижение себестоимости коммунальных услуг должны вносить государственные жилищные инспекции, и на первое место должна быть выдвинута ресурсная составляющая тарифа. По расчетам специалистов, на тепловых магистралях городов ежегодно теряется до 10% всей производимой в России тепловой энергии. Потери, нерациональный расход топлива как при транспортировке, так и при производстве тепла включаются в себестоимость услуги и приводят к увеличению тарифов. Однако ясно, что население не обязано оплачивать такого рода затраты.

Таким образом, уменьшение себестоимости и, следовательно, тарифов поможет привести к снижению социальных издержек. Для этого мы предлагаем введение системы учета производства и потребления энергоресурсов, что соответствует ресурсосберегающей политике реформирования ЖКХ.

Себестоимость и экономически обоснованные ставки и тарифы на жилищно-коммунальные услуги пересматриваются в зависимости от изменения цен и тарифов на материалы, электроэнергию, топливо и другие виды ресурсов, изменения условий оплаты труда и инфляционных процессов, что оговаривается в договорах, заключаемых на оказание услуг. Себестоимость складывается из затрат, связанных с использованием в процессе оказания услуг основных фондов, материальных, топливно-энергетических, трудовых и других видов ресурсов, обусловленных технологией и организацией производства, а также затрат, связанных с управлением и обслуживанием последнего.

Затраты на воспроизводство основных фондов включаются в себестоимость в виде амортизации (износа) в процентах от балансовой стоимости основных фондов в зависимости от срока их службы. Себестоимость услуг, представляющая базу экономически обоснованного тарифа, должна включать нормативные затраты на все виды работ и услуг, оказываемых предприятиями ЖКХ различных форм собственности по договорам подряда.

Исходной базой для определения экономически обоснованных ставок и тарифов служат: перечень работ и услуг, оказываемых потребителям в соответствии с договором подряда; нормативы материальных, трудовых и финансовых затрат, а также нормативы потребления жилищно-коммунальных услуг; данные бухгалтерской отчетности. Состав затрат, содержание отдельных элементов себестоимости услуг зависят от конкретного вида услуг, оказываемых потребителям. При этом услуга, являющаяся товаром, имеющим определенные потребительские свойства, включает в свой состав полный цикл работ, обеспечивающий конечный результат – реализацию услуги непосредственно потребителю, независимо от того, выполняются все работы по производству и реализации услуги одним предприятием или отдельные виды работ поручаются генеральным подрядчиком другим предприятиям или частным фирмам.

Для недопущения монопольно высоких цен на услуги специализированных организаций их уровень должен утверждаться местной администрацией в соответствии с действующим законодательством, а затем, при необходимости, включаться в состав экономически обоснованного тарифа.

Практика показывает, что некоторые регионы и города часто завышают уровень экономически обоснованных тарифов. Причем в большинстве регионов расчет таких тарифов и определение суммарной потребности в финансовых и материально-технических ресурсах осуществляется по фактически сложившимся нормативам, а при расчете численности и фонда заработной платы используются устаревшие нормативы.

В нормативно-методических материалах по реализации концепции реформ жилищно-коммунального хозяйства РФ приведен анализ существующей практики применения экономически обоснованных тарифов, который показал, что реформирование ЖКХ невозможно без новых принципов формирования тарифов. Существующий порядок установления цен на ЖКУ на основе нормативных затрат, необходимых для их производства и реализации, не отвечает требованиям времени. Порядок расчета себестоимости, исходя из фактических расходов за предшествующий период, также не отражает реальной стоимости услуг, поскольку в тариф включается бюджетное недофинансирование отрасли.

На наш взгляд, новые принципы ценовой и тарифной политики должны быть основаны на снижении затрат по предоставлению жилищно-коммунальных услуг (ЖКУ). С этой целью предлагается перейти на договорные условия работы с разделением функций заказчика и подрядчика; проведение конкурсного отбора предприятий-подрядчиков; введение контрактной системы найма на работу; внедрение приборов учета расхода ресурсов на каждом объекте ЖКХ с целью ресурсосбережения; проведение аудита формирования стоимости услуг и технологического аудита; обеспечение при определении стоимости услуг участия представительских органов с дальнейшим доведением информации до потребителя. Кроме того, методическое обеспечение тарифной политики ресурсосберегающих организаций может привести к разделению коммунальных тарифов на две составляющие: за сетевое обслуживание (постоянная величина) и за поставку услуги (переменная величина).

В структуру оплаты жилья введены начисления на капитальный ремонт и плата за наем муниципального жилья. Эти средства не связаны с текущими затратами по содержанию жилья, а предназначены для проведения его реконструкции и модернизации. Постепенное включение в ставки и тарифы инвестиционной составляющей, которая в соответствии с реформой будет возрастать, позволит включать затраты на восстановление жилищного фонда и развитие коммунальных объектов в структуру оплаты жилищно-коммунальных услуг населением.

**1.4 Предоставление льгот и субсидий**

При переходе на рыночные принципы оплаты жилищно-коммунальных услуг для защиты низкодоходных слоев населения предполагаются следующие меры:

* жесткий контроль со стороны органов местного самоуправления затем, чтобы в тарифы для населения не включались необоснованные затраты, связанные с монопольным положением жилищно-коммунальных организаций (необоснованные административные издержки, потери в сетях, использование неэффективных технологий и др.);
* контроль за деятельностью предприятий жилищно-коммунального хозяйства и состоянием жилья и коммунальных объектов;
* совершенствование программы жилищных субсидий категориям граждан для целевого расходования средств, направляемых на социальную защиту населения.

Предоставление субсидий на оплату жилья и коммунальных услуг всем, имеющим на то право, является непременным условием законности принятия местными администрациями решений об увеличении ставок оплаты жилья. По каждой льготе должен быть четко указан источник финансирования. В сфере распределения между регионами федеральных средств действует система государственных минимальных социальных стандартов, утвержденных в 1997 г. Она включает в себя стандарт социальной нормы площади жилья, который определяется исходя из следующих норм обеспеченности населения жильем:

* 18 м2 общей площади на одного члена семьи, состоящей из трех и более человек;
* 42 м2 общей площади на семью из двух человек;
* 33 м2 на одиноко проживающих граждан;
* стандарт стоимости предоставления жилищно-коммунальных услуг на 1 м2 общей площади жилья, рассчитываемый исходя из их стандартного набора (содержание и ремонт жилья, включая капитальный ремонт, теплоснабжение, водоснабжение, канализация, газоснабжение, электроснабжение) из средних сложившихся норм потребления, а также среднего сложившегося экономически обоснованного тарифа по каждой из услуг в зависимости от экономических регионов с учетом северных территорий (пересматривается ежегодно, но его увеличение не может превышать уровень общей инфляции);
* стандарт уровня платежей граждан в процентах к затратам на содержание и ремонт жилья и коммунальные услуги с 1997 по 2003 гг.;
* максимально допустимая доля собственных расходов граждан на оплату жилья и коммунальных услуг, исходя из социальной нормы площади жилья.

Основным инструментом муниципальной политики учета качества и местоположения жилья при оплате жилищных услуг является плата за наем, поскольку только этот вид платежа может быть дифференцирован в зависимости от указанных факторов. На переходный период устанавливаются дифференцированные тарифы на оплату сверх социальной нормы жилья и сверхнормативного потребления коммунальных услуг.

Важнейшим условием формирования новой экономической политики в жилищно-коммунальном хозяйстве, обеспечивающей защиту интересов потребителей, гарантированное качество обслуживания, разрушение монополизма, является развитие договорных отношений в сфере производства и потребления жилищно-коммунальных услуг, а также управления муниципальной собственностью. Развитие системы договорных отношений возможно между собственником и хозяйствующим субъектом; собственником жилищного фонда и нанимателем (владельцем) жилого помещения; хозяйствующими субъектами, предоставляющими воду, тепло и т.п., и между организациями, предоставляющими коммунальные услуги, и потребителями. Таким образом, договор представляет собой экономическую и правовую основу отношений органов местного самоуправления, выступающих в роли заказчика жилищно-коммунального обслуживания, и организаций, осуществляющих эксплуатацию жилищно-коммунальных объектов. Договор позволяет увязать интересы заказчика, подрядчика и потребителя услуг.

Следующим направлением в изменении методов управления функционированием ЖКХ является переход с административно-реформаторского к результативному. Целью нового подхода является снижение стоимости жилья, услуг, обусловленное снижением их себестоимости вследствие ресурсоэнергосбережения. Энергосбережение может обеспечить 30%-ную экономию затрат, в основном за счет сокращения потерь энергии при транспортировке, доставке и использовании ее у потребителя. С этой целью необходимо установить приборы учета и регулирования расходов энергоресурсов на границах раздела ответственности, объектах бюджетной сферы, в каждом доме.

Заслуживает внимания опыт Ростовской области в проведении правовых и экономических реформ в ЖКХ. С начала проведения реформ в области осуществляется преобразование ЖКХ, направленное на оптимизацию структуры управления и повышение эффективности работы отрасли. Многоотраслевые организации, ранее оказывавшие широкий спектр услуг, за этот период были преобразованы в специализированные предприятия по производству коммунальных услуг, ремонту и содержанию жилья. В результате повысилась оперативность и эффективность работы отрасли, а центр тяжести по обеспечению ее надежного функционирования и развития постепенно стал перемещаться на уровень муниципальных образований, на которые в конечном итоге легли основные задачи по преобразованию этой сферы муниципальной экономики. Такой подход был вполне оправдан, так как каждый город и район области имеет свои особенности, связанные с характером жилой застройки, развитостью инженерной инфраструктуры, составом населения и другими факторами, определяющими возможность оперативного и эффективного решения проблем функционирования ЖКХ.

Важным этапом в реализации реформ стало Постановление Правительства Российской Федерации «О переходе на новую систему оплаты жилья и коммунальных услуг и предоставлении жилищных субсидий при оплате жилищно-коммунальных услуг». Безусловно, требуется изменение не только системы оплаты ЖКУ, но и системы финансирования производства услуг в отрасли. Можно выделить несколько приоритетных направлений повышения эффективности реформирования ЖКХ. Прежде всего, это оптимизация управления, совершенствование взаимоотношений между субъектами в сфере предоставления услуг. Создание эффективной службы заказчика принесло положительные результаты. Обобщая изложенное, считаем необходимым отметить, что совершенствование правовых и экономических основ деятельности предприятий жилищно-коммунальной сферы поставило дополнительные проблемы по эффективной организации учета затрат на производство коммунальных услуг.

Коммунальная услуга – это товар, причем дорогой, стоимость которого затрагивает интересы людей. Должен действовать механизм государственного регулирования тарифов на услуги ЖКХ, поскольку предприятия данной отрасли относятся к сфере естественных монополий, которые по своей природе при отсутствии конкуренции стремятся к получению монопольно высоких прибылей при неизменных или снижающихся затратах. В нынешних условиях необходимо сосредоточить усилия на снижения затрат предприятий, производящих жилищно-коммунальные услуги.

При рассмотрении вопросов предоставления льгот и других видов государственной помощи отметим значимость отражения ее с учетом требований Положений по бухгалтерскому учету и Международных стандартов финансовой отчетности.

ПБУ 13/2000 разработано на основе МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи». Оно устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании средств целевого бюджетного финансирования, предусматриваемых в бюджетах различного уровня на финансирование целевых программ в соответствии со ст. ст. 85–87 БК.

В связи с этим уместно сделать сравнительный анализ норм российского нормативного правового акта – ПБУ 13/2000 и положений МСФО 20 с позиций степени их соответствия, новизны для российских бухгалтеров используемых в данном МСФО методологических принципов и их применяемости.

Под правительственными субсидиями в МСФО 20 понимаются действия правительства, направленные на обеспечение экономических выгод для организаций или группы организаций, отвечающих определенным критериям.

Поскольку в российском гражданском законодательстве отсутствует определение государственной помощи, в комментируемом Положении это понятие рассматривается для целей бухгалтерского учета, а его название – «Учет государственной помощи» соответствует Распоряжению Правительства РФ от 22.05.1998 №587-р.

Отличительной особенностью Положения является то, что поступление бюджетных средств, предоставляемых на определенных условиях в качестве государственной помощи конкретной организации, рассматривается для целей бухгалтерского учета как увеличение экономической выгоды этой организации.

МСФО 20 не рассматривает в качестве экономической выгоды влияние изменения цен, льгот по налогам на прибыль (налоговые каникулы, налоговые льготы на инвестиции и др.), косвенные выгоды (создание инфраструктуры в развивающихся районах или установление торговых ограничений для конкурентов). Поэтому и ПБУ 13/2000 не применяется в отношении экономической выгоды, связанной с действиями государства по созданию инфраструктуры в развивающихся регионах, а также установлению в рамках антимонопольного законодательства и в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12.07.1999 №793 ограничений на деятельность конкурентов.

Из приведенного в п. 3 Положения перечня экономических выгод, не рассматриваемых в этом документе (государственное регулирование цен и тарифов, предоставление налоговых льгот, отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов, участие органов власти в уставных (складочных) капиталах юридических лиц), особого пояснения требует подпункт, в котором упоминается государственное регулирование цен и тарифов, поскольку именно с ним, как показывает практика, связано много вопросов.

К экономической выгоде в данном случае не относится влияние изменения цен в целях повышения эффективности государственного управления в электроэнергетике, газовой промышленности, на железнодорожном транспорте, т.е. в первую очередь в так называемых естественных монополиях. Иными словами, Положение не рассматривает в качестве государственной помощи регулирование цен по Перечням продукции производственно-технического назначения, товарам народного потребления и услугам (утв. Постановлением Правительства РФ от 07.03.1995 №239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)»). Сюда, в частности, входят электро- и теплоэнергия, перевозки грузов на железнодорожном транспорте, транспортировка нефти, продукция оборонного назначения, отдельные услуги связи и др.

Речь идет о бюджетных средствах, выделяемых на компенсацию тарифов на электроэнергию, на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения по оплате услуг жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ), услуг связи, по оплате проезда в городском транспорте и метрополитене, на оплату медицинских услуг и т.п.

Рассмотрением государственной помощи с позиций экономической выгоды обусловлено применение Положения в части государственной помощи, предоставляемой только коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству РФ.

На некоммерческие организации, созданные не для получения прибыли, нормы комментируемого Положения не распространяются, что обусловлено характером их деятельности. Именно поэтому к этим организациям не может быть применен принцип соответствия признания доходов и расходов (в части начисления амортизации), установленный Положением для коммерческих организаций.

МСФО 20 выделяет два вида правительственных субсидий как формы передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью компании:

* субсидии, относящиеся к активам, основными условиями предоставления которых организации является покупка, строительство или приобретение долгосрочных активов, а также предоставление субсидий в форме неденежного актива;
* субсидии, не относящиеся к активам.

Аналогичная группировка применительно к законодательству РФ установлена в комментируемом Положении.

Для целей бухгалтерского учета в этом нормативном правовом акте рассматриваются следующие формы государственной поддержки организаций:

а) в форме денежных средств, что прямо вытекает из ст. 6 БК. Исходя из характера предоставления, эти бюджетные средства можно подразделить на две категории:

* носящие условно безвозвратный и безвозмездный характер, к которым относятся субвенции (предоставляемые юридическому лицу на осуществление определенных целевых расходов) и субсидии (предоставляемые юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов);
* предоставляемые на возмездной и возвратной основе (бюджетные кредиты);

б) в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, горные отводы, природные объекты – водоемы, леса и др., объекты инженерной инфраструктуры, жилищный фонд и нежилые помещения, недвижимое имущество), т.е. в форме имущества, числящегося в реестрах федерального имущества, государственного имущества субъектов РФ, муниципальной собственности и составляющего соответствующую казну. Этот вид государственной поддержки прямо не вытекает из положений БК, но применяется на практике и поэтому рассматривается в Положении с позиций принятия этих ресурсов к бухгалтерскому учету;

в) в прочих формах – как предоставленная организации выгода, которая не может быть обоснованно оценена (например, оказание консультационных услуг на безвозмездной основе, предоставление гарантий, беспроцентные займы или займы с пониженным процентом и др.), а также не может быть отделена от нормальной хозяйственной деятельности организации (например, государственные закупки).

Информация о государственной помощи формируется независимо от вида предоставленных ресурсов (денежных средств или (и) ресурсов, отличных от денежных средств).

В соответствии со ст. 66 БК бюджетные средства по их экономическому содержанию для целей бухгалтерского учета в п. 4 Положения подразделяются на средства, направленные на финансирование капитальных расходов, которые связаны с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (ОС и др.); средства, предназначенные для финансирования текущих расходов (приобретение МПЗ, оплата труда работников и т.п.). Эта группировка является определяющей для принятия государственной помощи к бухгалтерскому учету по соответствующим субсчетам и признания ее в качестве дохода.

В части признания и принятия к бухгалтерскому учету государственной помощи МСФО 20 предусматривает два метода:

* с позиций дохода (отложенного дохода), суть которого состоит в том, что сумма субсидии признается доходом будущих периодов, учитывается на отдельном счете целевых поступлений от правительства и включается в доходы отдельных отчетных периодов на систематической основе в течение срока полезного использования актива;
* с позиций капитала, который основан на вычитании суммы субсидии для получения балансовой стоимости актива в финансовой отчетности организации. Сумма субсидии признается в качестве дохода в течение срока полезного использования амортизируемого актива путем уменьшения суммы АмО в каждом отчетном периоде на величину амортизации по данному объекту ОС и, соответственно, увеличения суммы доходов отчетного периода на ту же величину.

В отличие от МСФО 20 в комментируемом Положении принят безальтернативный вариант, а именно признание полученной государственной помощи в качестве дохода организации. Аналогичный подход используется в механизме отражения в бухгалтерском учете безвозмездно полученных активов в связи с внесением Приказом Минфина России от 24.03.2000 №31н изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету.

Этим Приказом, в частности, в состав амортизируемого имущества включены объекты ОС, приобретенные с использованием бюджетных ассигнований, начиная с введенных в 2000 г. объектов ОС, что, безусловно, подготовило условия для применения данного Положения.

В соответствии с МСФО 20 в п. 5 Положения рассматриваются условия принятия к бухгалтерскому учету бюджетных средств, если имеется уверенность, что организация выполнит условия их предоставления и указанные бюджетные средства будут получены.

В качестве подтверждающих документов могут выступать, например, целевая программа, постановление, решение, соглашение, договор и т.п., утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акт (накладная) о приемке-передаче (например, основных средств (ф. №ОС-1), оборудования (ф. №ОС-14)), план передачи земли и сооружений и другие документы, подтверждающие передачу организации прав владения, пользования и распоряжения активами.

При этом для признания государственной помощи необходимо одновременное выполнение всех вышеперечисленных условий.

Особенности принятия к бухгалтерскому учету государственной помощи в зависимости от факта выполнения этих условий раскрываются в п.п. 7 и 12 Положения.

Если вышеуказанные условия соблюдены, то организация, согласно п. 7, отражает принятие к бухгалтерскому учету бюджетных средств как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам по дебету сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту сч. 86 «Целевое финансирование». По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность, числящуюся на сч. 76, по дебету сч. 51 «Расчетные счета» и кредиту сч. 76. Если же бюджетные средства признаются организацией в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования производятся записи по дебету сч. 51 и кредиту сч. 86.

Общий порядок признания и принятия к бухгалтерскому учету полученной государственной помощи в качестве дохода организации одного или более отчетных периодов установлен п. 8 Положения. В нем же подчеркнуто, что одновременно по внеоборотным активам, приобретенным за счет бюджетных средств и подлежащим согласно действующим правилам амортизации, в общем порядке начисляются амортизационные отчисления.

В соответствии с предусмотренной в п. 4 Положения группировкой бюджетные средства, в частности, могут быть использованы:

* на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иных внеоборотных активов (ОС и др.);
* на покрытие текущих расходов организации, подлежащих компенсации на систематической основе (приобретение МПЗ, оплата труда работников и другие расходы аналогичного характера);
* в качестве компенсации за уже понесенные организацией расходы, включая убытки, в частности в ЖКХ, агропромышленном комплексе (АПК) и др.;
* на оказание немедленной финансовой поддержки организации в качестве чрезвычайной без связи с осуществлением расходов в будущем и др.

Порядок списания бюджетных средств, учтенных на сч. 86, определен п. 9 Положения. Они относятся на увеличение финансовых результатов организации исходя из вышеприведенной группировки.

В части государственной помощи, предназначенной на финансирование капитальных расходов, списание производится в качестве доходов будущих периодов по дебету сч. 86 и кредиту сч. 98 «Доходы будущих периодов». Эту проводку надо делать при вводе объектов в эксплуатацию и отражении их в бухгалтерском учете по дебету сч. 01 «Основные средства» и кредиту сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В течение срока полезного использования внеоборотных активов сумма, числящаяся на сч. 98, подлежит отнесению по мере начисления амортизации на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов (по дебету сч. 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» и др. и кредиту сч. 02 «Амортизация основных средств») на счет учета финансовых результатов организации как внереализационные доходы по дебету сч. 98 и кредиту сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Некоторые особенности возникают при признании в качестве дохода внеоборотных активов, не подлежащих в установленном порядке амортизации, например земельные участки, а также объекты ОС, перечисленные в п. 17 ПБУ 6/01, в частности объекты внешнего благоустройства, дорожного хозяйства и т.п.

Что касается, например, земельных участков, то по ним может быть принят порядок, вытекающий из МСФО 20, о признании субсидии в виде земельного участка в качестве дохода нескольких отчетных периодов, в течение которых начисляется амортизация построенных на нем зданий и сооружений.

Аналогичный порядок признания в качестве дохода бюджетных средств, используемых на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих в соответствии с п. 17 ПБУ 6/01 амортизации, приведен в п. 9 комментируемого Положения. Согласно норме этого пункта период, в течение которого производится списание суммы со счета целевого финансирования, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов, как, например, по земельным участкам.

Если по отдельным объектам, не подлежащим амортизации, не представляется возможным определить период признания отдельных видов расходов, то списывать бюджетные средства на приобретение этих объектов со сч. 86 на сч. 91 можно в полной сумме при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию.

Ресурсы, отличные от денежных средств, принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов (ценностей). Стоимость активов, полученных или подлежащих получению, определяется организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она обычно устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов (ценностей).

При определении, в частности, рыночной стоимости могут быть использованы данные, полученные, например, по земельным участкам – от земельных комитетов, по зданиям и сооружениям – от бюро технической инвентаризации, независимых оценщиков, по ОС – от организаций-изготовителей, органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, а также опубликованные в СМИ и специальной литературе. При выбытии объектов ОС, приобретенных с привлечением бюджетных средств и подлежащих амортизации ранее установленного срока полезного использования, остатки сумм по сч. 98 будут относиться на сч. 91.

В части государственной помощи, предназначенной на финансирование текущих расходов, списание производится в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов по дебету сч. 86 и кредиту сч. 98 при принятии к бухгалтерскому учету МПЗ (по дебету сч. 10 «Материалы» и др., кредиту сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и сч. 76), начислении сумм оплаты труда (по дебету сч. 20, 44 и др. и кредиту сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») и осуществлении других расходов аналогичного характера.

Последующее отнесение доходов будущих периодов на доходы отчетного периода с дебета сч. 98 в кредит сч. 91 производится при отпуске МПЗ в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг) с отражением по дебету сч. 20, 44 и др. и кредиту сч. 10 и при начислении оплаты труда, соответственно, с кредитом сч. 70.

Исходя из практики применения Положения, остановимся на некоторых особенностях признания и отражения в бухгалтерском учете бюджетных средств, предназначенных для финансирования текущих расходов организации. Эти особенности обусловлены применением многими организациями в бухгалтерском учете сч. 86, на который сориентировано данное Положение.

Для правильного применения тех или иных правил бухгалтерского учета, в частности норм ПБУ 13/2000, необходимо, прежде всего, определиться с объектом выделения бюджетных средств (направлением финансирования) и взаимоотношениями с бюджетом.

Исходя из целей выделения бюджетных средств коммерческим организациям (на некоммерческие организации, также использующие в бухгалтерском учете сч. 86, нормы Положения, как уже отмечалось, не распространяются), указанные средства могут рассматриваться в зависимости от их признания и принятия к бухгалтерскому учету:

а) в качестве государственной помощи. Это могут быть средства:

* на покрытие текущих расходов организации, подлежащих компенсации на систематической основе (приобретение МПЗ, оплата труда работников и другие расходы аналогичного характера);
* в качестве компенсации за уже понесенные организацией расходы, включая убытки, в частности в ЖКХ, АПК и др.;
* на финансирование текущих расходов (покрытие убытков) и содержание объектов социальной (непроизводственной) сферы;
* на возмещение разницы между тарифами за услуги и затратами предприятий муниципального ЖКХ, городского хозяйства, обеспечивающих объекты социальной сферы муниципальной собственности теплоэнергоресурсами и т.д.;
* на оказание немедленной финансовой поддержки организации в качестве чрезвычайной без связи с осуществлением расходов в будущем;

б) в качестве выручки в оплату расходов по возмездному оказанию услуг на договорной основе, например:

* на программы по ремонту и техническому обслуживанию объектов социальной сферы, по благоустройству, озеленению, освещению городов и поселков, благоустройству и содержанию дорог и др.;
* на компенсацию тарифов на электроэнергию, на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения по оплате услуг ЖКХ, услуг связи, по проезду в городском транспорте и метрополитене, на оплату медицинских услуг;
* на оплату работ по заключенным договорам в рамках Федеральной целевой программы на реструктуризацию оборонной отрасли, на научно-исследовательские работы (НИР) и т.д.

Таким образом, исходя из цели выделения средств целевого финансирования, организации-получатели при отражении в бухгалтерском учете их использования, соответственно, руководствуются либо ПБУ 13/2000 (например, в части возмещения разницы между тарифами за услуги и затратами предприятий муниципального ЖКХ, городского хозяйства, обеспечивающих объекты социальной сферы муниципальной собственности теплоэнергоресурсами и т.д.), либо ПБУ 9/99 (например, в части отражения в бухгалтерском учете полученных бюджетных средств на компенсацию тарифов на электроэнергию, на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения по оплате услуг ЖКХ, услуг связи, по проезду в городском транспорте и метрополитене, на оплату медицинских услуг, на осуществление программы по ремонту и техническому обслуживанию объектов социальной сферы, благоустройству, озеленению, освещению городов и поселков, благоустройству и содержанию дорог, на реструктуризацию оборонной отрасли, на НИР и т.д.).

Отсюда и разный порядок отражения в бухгалтерском учете средств, выделяемых на целевые программы. Обусловлен этот порядок, во-первых, предусмотренными в Положении ограничениями в части признания тех или иных экономических выгод в качестве государственной помощи (имеется в виду, в частности, подпункт п. 3, упоминающий о государственном регулировании цен и тарифов в составе перечня экономических выгод, не рассматриваемых в Положении), а во-вторых, нормой ПБУ 9/99 в части признания доходами от обычных видов деятельности выручки от продажи продукции и товаров, поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг.

В связи с этим при отражении в бухгалтерском учете полученных средств целевого финансирования на компенсацию тарифов в части предоставленных льгот отдельным категориям населения (по оплате услуг ЖКХ, за электроэнергию и связь, по проезду городским транспортом и метрополитеном, по оказанию медицинских услуг, например бесплатному протезированию зубов, и др.) следует руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации». Предоставленные на эти цели субсидии формируют доходы от обычных видов деятельности.

Наглядным примером разного порядка отражения в бухгалтерском учете средств целевого финансирования являются организации ЖКХ. Особенность заключается в том, что таким организациям из бюджета выделяются средства на разные цели: на покрытие предоставленных в соответствии с законодательством РФ льгот гражданам; на возмещение из бюджета разницы между тарифами за продукцию, работы и услуги и затратами организаций ЖКХ.

Разные цели выделения бюджетных средств обусловливают разный порядок отражения в бухгалтерском учете полученных бюджетных средств.

*В первом случае* действует норма п. 3 Положения в части его неприменения в связи с государственным регулированием цен и тарифов. Величина дохода от основной деятельности этих организаций подлежит признанию в бухгалтерском учете в соответствии с ПБУ 9/99 по кредиту сч. 90 «Продажи» в размере суммы тарифа за продукцию, работы и услуги, покрываемого за счет: платы граждан за продукцию, работы и услуги, отражаемой по дебету сч. 50 «Касса», сч. 51 и 76; суммы возмещения из бюджета, предусмотренной на покрытие предоставленных в соответствии с законодательством РФ льгот гражданам, отражаемой по дебету сч. 86.

Иными словами, действует порядок, при котором выручка от продажи продукции (работ, услуг), исчисляемая в момент оказания услуг по действующим тарифам, на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения и возмещаемых из бюджета, не уменьшается.

Допустим, тариф за единицу оказываемых услуг – 10 руб., из них: покрывается населением – 7 руб. (по дебету сч. 50, 51, 76 и кредиту сч. 90); возмещается из бюджета – 3 руб. (по дебету сч. 86 и кредиту сч. 90 или, соответственно, с использованием сч. 76).

Заметим, что аналогичная схема действует и в части выделяемых из бюджета сумм, предназначенных на возмещение (покрытие) предоставленных в соответствии с законодательством РФ льгот гражданам на оплату проезда в транспорте, оплату услуг связи (за телефон), медицинских услуг и т.п. Выручка от продажи этих услуг, исчисляемая в момент их оказания по действующим тарифам, отражается по кредиту сч. 90 в корреспонденции со сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 и на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения и возмещаемых из бюджета, не уменьшается. Использование полученных на эти цели бюджетных средств отражается по дебету сч. 86 и кредиту сч. 62 и 76.

*Во втором случае* в части возмещаемой из бюджета разницы между тарифами за продукцию, работы и услуги и затратами организаций ЖКХ действуют нормы комментируемого Положения, т.е. порядок признания и принятия к бухгалтерскому учету государственной помощи, предназначенной на финансирование текущих расходов.

Предположим, что при тарифе за единицу услуг 10 руб. затраты организации на оказание этих услуг составляют 14 руб. Разница между тарифом (10 руб.) и затратами (14 руб.), покрываемая из бюджета в размере 4 руб., отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

* в полной сумме начисленного (полученного) возмещения из бюджета на указанную цель – 4 руб. по дебету сч. 76 и 51 и кредиту сч. 86;
* на сумму использованного источника финансирования в части, например, начисленной оплаты труда – 2 руб. по дебету сч. 86 и кредиту сч. 98;
* на сумму начисленной оплаты труда – 2 руб. по дебету сч. 20 и кредиту сч. 70;
* в части признания в качестве дохода отчетного периода – 2 руб. по дебету сч. 98 и кредиту сч. 91.

Таким образом, порядок признания и принятия к бухгалтерскому учету бюджетных средств, предназначенных на финансирование текущих расходов (покрытие убытков), в составе внереализационных доходов (по кредиту сч. 91), в соответствии с Положением, действует только в части разницы между тарифами за услуги и затратами предприятий ЖКХ и городского хозяйства.

В качестве государственной помощи могут рассматриваться также средства, предоставленные на покупку технологического оборудования и запасных частей к нему, приобретение материалов, причем не только из бюджета. Однако принятые к бухгалтерскому учету бюджетные средства, в соответствии с требованиями достаточной уверенности организации в выполнении обоих условий, перечисленных в п. 5 Положения, не всегда могут быть своевременно получены. В случае задержки государственной помощи на покрытие соответствующих текущих расходов отчетного года понесенные расходы в части, не покрытой государственной помощью, учитываются как расходы отчетного периода и списываются на сч. 90.

Поступление средств государственной помощи в следующем отчетном году относится на финансовые результаты организации как внереализационные доходы и отражается по дебету сч. 86 и кредиту сч. 91.

В соответствии с п. 10 Положения бюджетные средства, предоставленные на финансирование расходов организации в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации как внереализационные доходы по дебету сч. 76 и кредиту сч. 91.

При поступлении средств государственной помощи производятся записи соответственно по дебету сч. 51 и кредиту сч. 76. Полученная государственная помощь на эти цели, поскольку она не затрагивает в приведенных бухгалтерских записях сч. 86, подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Установление п.п. 13 и 14 Положения порядка отражения в бухгалтерском учете возврата средств полученной государственной помощи обусловлено нормой ст. 78 БК о возврате бюджетных средств в случаях их нецелевого использования.

При этом п. 13 устанавливает порядок отражения в бухгалтерском учете возврата бюджетных средств, признанных ранее в этом же году в качестве бюджетных средств, согласно п. 5 Положения. В этом случае в бухгалтерском учете делаются исправительные записи.

Несколько сложнее механизм отражения в бухгалтерском учете возврата средств, полученных в качестве государственной помощи в предыдущие годы.

В этом случае на сумму, подлежащую возврату, производятся следующие записи:

а) в части предоставленных бюджетных средств на финансирование капитальных расходов – в уменьшение целевого финансирования и по возникновению задолженности по их возврату по дебету сч. 86 и кредиту сч. 76.

Одновременно на сумму амортизации внеоборотных активов, которая была начислена, и несписанной суммы доходов будущих периодов уменьшаются финансовые результаты организации и восстанавливается целевое финансирование по дебету сч. 91, 98, кредиту сч. 86.

Рассмотрим приведенный порядок отражения в бухгалтерском учете возврата бюджетных средств на конкретном примере (цифры условные).

**Пример 1.** Воспользуемся условием и бухгалтерскими записями.

В декабре 2002 г. бюджетные средства необходимо вернуть, отразив это следующими бухгалтерскими записями:

Дебет сч. 86 Кредит сч. 76 – 60 000 руб. – отражена задолженность по возврату бюджетных средств;

Дебет сч. 91 Кредит сч. 86 – 10 000 руб. – в части начисленной амортизации;

Дебет сч. 98 Кредит сч. 86 – 50 000 руб. (60 000 – 10 000) – в части несписанной суммы доходов будущих периодов;

б) в части бюджетных средств на финансирование текущих расходов – в уменьшение целевого финансирования и по возникновению задолженности по их возврату по дебету сч. 86 и кредиту сч. 76.

Одновременно на сумму отпущенных МПЗ в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начисленной оплаты труда и других произведенных расходов аналогичного характера уменьшаются финансовые результаты организации и несписанная сумма доходов будущих периодов по принятым к бухгалтерскому учету материалам и восстанавливается целевое финансирование по кредиту сч. 86 и дебету сч. 91 и 98.

Если сумма, подлежащая возврату, превышает соответствующий остаток целевого финансирования или такой остаток отсутствует, то в бухгалтерском учете производится запись в уменьшение финансовых результатов организации и по возникновению задолженности по их возврату.

**Пример 2.** В отчетном году возвращаются бюджетные средства в сумме 100 000 руб., использованные в предыдущем отчетном периоде на приобретение материалов – в сумме 60 000 руб. и отпущенные в производство – в размере 50 000 руб., а также на оплату труда – в сумме 40 000 руб.

Эти операции были отражены на счетах бухгалтерского учета в предыдущем отчетном периоде в порядке, приведенном в примере 2.

Возврат бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, в отчетном году будет отражаться на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

– в уменьшение целевого финансирования и по возникновению задолженности по их возврату в сумме 100 000 руб.: Дебет сч. 86 «Целевое финансирование» Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – отражена задолженность по возврату средств целевого финансирования;

– в части восстановления целевого финансирования в сумме 100 000 руб.: Дебет сч. 91 Кредит сч. 86 – на сумму отпущенных в производство МПЗ, на выполнение работ (оказание услуг), начисленной оплаты труда в размере 90 000 руб. (50 000 + 40 000); Дебет сч. 98 Кредит сч. 86 – на несписанную сумму доходов будущих периодов в размере 10 000 руб. по принятым к бухгалтерскому учету материалам.

Выделение бюджетных кредитов в отдельный раздел Положения обусловлено особенностями их принятия к бухгалтерскому учету в зависимости от условий предоставления.

Бюджетные средства, предоставленные в соответствии со ст. ст. 76 и 77 БК государственным или муниципальным унитарным предприятиям и организациям, не являющимся государственными или муниципальными унитарными предприятиями, на договорной основе под банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде акций, иных ценных бумаг, паев в размере не менее 100% предоставляемого кредита на возмездной и возвратной основе, принимаются к бухгалтерскому учету в общем порядке, определенном для учета заемных средств, и в комментируемом Положении не рассматриваются.

Однако если при предоставлении бюджетных кредитов на возвратной основе предусматривается, что при выполнении определенных условий организация освобождается от возврата полученных ресурсов, и существует достаточная уверенность в том, что она выполнит эти условия, то такие средства учитываются в порядке, установленном Положением для учета бюджетных средств.

Пунктом 20 ПБУ 13/2000 предусмотрен порядок отражения остатка бюджетных средств по статье «Доходы будущих периодов» либо обособленно в разд. «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса.

Суммы, признанные в бухгалтерском учете организации в качестве доходов на сч. 91, отражаются в составе внереализационных доходов как активы, полученные безвозмездно.

Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в прошлые годы в качестве доходов, но подлежащие возврату в соответствии с гл. 25 НК РФ, отражаются на сч. 91 в составе внереализационных расходов в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном периоде.

**1.5 Порядок оказания жилищно-коммунальных услуг**

Малые предприятия различных организационно-правовых форм в системе жилищно-коммунального хозяйства выполняют функции подрядчиков по обслуживанию, содержанию и ремонту объектов жилищно-коммунального назначения и оказывают следующие услуги потребителям:

* содержание и текущий ремонт, включая места общего пользования в жилых зданиях;
* капитальный ремонт, включая места общего пользования;
* эксплуатация и ремонт мусоропроводов;
* сбор бытовых отходов;
* вывоз твердых и жидких бытовых отходов;
* уборка внутриподъездных и придомовых площадей;
* уборка газонов, детских, спортивных, хозяйственных и других площадок;
* санитарно-гигиеническая очистка жилых зданий и придомовых территорий;
* содержание и уход за зелеными насаждениями придомовой территории;
* предоставление услуг внутридомового освещения мест общего пользования в жилых зданиях;
* установка приборов учета и регулирования водо- и энергоресурсов;
* обслуживание и ремонт лифтового хозяйства;
* ремонт и содержание стоянок автотранспортных средств;
* ремонт и содержание водоотводных и дренажных систем частных домовладений и сооружений;
* услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;
* производство и реализация посадочного и посевного материала декоративных древесно-кустарниковых, цветочных и травянистых растений;
* очистка выгребных ям;
* другие жилищно-коммунальные услуги.

В настоящее время оказание услуг малые предприятия в сфере ЖКХ осуществляют в основном в рамках выполнения муниципального заказа. Муниципальный заказ – плановое задание на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для муниципальных нужд. Объект муниципального заказа – здания и сооружения жилищного или нежилого фонда любой принадлежности, устройства инженерных систем города, их часть или совокупность.

Предмет муниципального заказа – совокупность работ, услуг и поставок товаров, необходимых для осуществления полного обслуживания жилого фонда и удовлетворения потребностей получателей (потребителей) услуг. Муниципальный Заказчик – орган местного самоуправления по регулированию деятельности оказания жилищно-коммунальных услуг получателям (потребителям) услуг муниципального образования (района), занимающим жилое и нежилое помещения в жилищном фонде.

Генеральный Заказчик – Управляющая организация, уполномоченная Муниципальным Заказчиком на разработку и размещение муниципального заказа. Исполнитель муниципального заказа – организации и предприятия различных форм собственности, которым Муниципальный Заказчик на договорной (в том числе конкурсной) основе передал выполнение части своих функций по исполнению муниципального заказа в целях обеспечения поставки товаров, работ, коммунальных услуг для муниципальных нужд за счет средств муниципального бюджета и получателей (потребителей) услуг.

Муниципальный контракт – договор между Муниципальным Заказчиком и Генеральным Заказчиком, в соответствии с которым и в пределах установленных в нем полномочий Управляющая организация осуществляет размещение муниципального заказа и на основании которого она выполняет функции Заказчика.

Договор на исполнение муниципального заказа – договор между Генеральным Заказчиком и Исполнителем муниципального заказа, которым Муниципальный Заказчик и Управляющая организация на договорной (возможно конкурсной) основе передали выполнение части своих функций по поставке товаров, работ, услуг для муниципальных нужд за счет средств муниципального бюджета и получателей (потребителей) в целях организации обслуживания объектов муниципального заказа, оказания услуг жилищно-коммунального назначения.

Получатели (потребители) муниципального заказа – арендаторы нежилых помещений, ЖСК, ТСЖ и другие объединения жильцов (юридические лица) и граждане, пользующиеся жилищно-коммунальными услугами в жилищном фонде.

Привлечение подрядных организаций к выполнению муниципального заказа осуществляется на конкурсной основе. С предприятиями, выигравшими конкурс, заказчик заключает договор исполнения муниципального заказа на оказание различного вида жилищно-коммунальных услуг.

Финансовое обеспечение исполнения муниципального заказа осуществляется за счет средств бюджета, средств получателей (потребителей) жилищно-коммунальных услуг, а также других внебюджетных источников.

В настоящее время распространена следующая форма взаимоотношений между сторонами-участниками работ в области оказания жилищно-коммунальных услуг населению и юридическим лицам: органы местного самоуправления создают службу заказчика, которой передают в хозяйственное ведение объекты жилищного фонда, инженерной инфраструктуры и внешнего благоустройства.

Службой, выполняющей функции заказчика, является Дирекция единого заказчика (ДЕЗ) и Заказчик внешнего благоустройства (ЗВБ).

Работа службы заказчика связана с обеспечением организации договорных взаимоотношений между производителями и потребителями услуг, осуществление функций управления объектами ЖКХ, находящимися в муниципальной собственности. Служба заказчика может работать с организациями ЖКХ на разных условиях. Например: передавать объекты инженерной инфраструктуры и внешнего благоустройства в хозяйственное ведение предприятиям ЖКХ; передавать объекты исключительно на обслуживание.

Объекты муниципального заказа передаются на обслуживание. Передача на обслуживание осуществляется по акту приемки-передачи. Граждане и юридические лица, имеющие в собственности объекты жилищно-коммунального хозяйства, в случае привлечения специализированной организации для их обслуживания должны заключить договор, выступая заказчиками на обслуживание, содержание, ремонт и развитие этих объектов. В зависимости от формы договорных отношений, от видов услуг на предприятиях сферы ЖКХ возникают те или иные статьи расходов, что оказывает существенное влияние на формирование бухгалтерского учета на каждом предприятии.

**2. Организация учета затрат на производство коммунальных услуг**

**2.1 Признание расходов организации**

По мере возрастания конкуренции, осуществления демонополизации, укрепления рыночной системы ценообразования в экономике возрастает роль себестоимости как важнейшего фактора, влияющего на рост массы прибыли. Рыночная трансформация экономики, связанная с преобразованием правовых и экономических основ деятельности жилищно-коммунального хозяйства, предусматривает переход данной сферы в режим бездотационного функционирования не только за счет повышения тарифа на эти услуги, но и за счет снижения затрат. Важность учета затрат на производство коммунальных услуг заключается в том, что себестоимость является основной составляющей тарифа на жилищно-коммунальные услуги.

С 1 января 2000 года вступили в действие два положения по бухгалтерскому учету, регулирующие вопросы формирования для целей бухгалтерского учета двух понятий: доходы и расходы организации. Важность этих категорий несомненна и с бухгалтерской точки зрения, и с экономической. В соответствии с Положением (ПБУ 10/99) расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Установлена классификация расходов в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации: расходы по обычным видам деятельности; операционные расходы; внереализационные расходы. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Данные расходы делятся на две части: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов, и расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. К прочим относятся расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, а также чрезвычайные расходы. Внереализационные расходы регламентируются планом счетов бухгалтерского учета.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (МПЗ, денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этого предприятия, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Не относятся к расходам предприятия затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений.

Расходы предприятий в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности предприятий подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности – расходы, осуществление которых связано с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Данные расходы принимаются к бухгалтерскому учету:

* в сумме, равной оплате и (или) кредиторской задолженности, связанной с приобретением сырья, материалов и иных материально-производственных запасов (МПЗ), предназначенных в обычном виде деятельности;
* в сумме расходов, возникающих непосредственно в процессе переработки МПЗ, для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, формирующих себестоимость продукции, работ и услуг.

Себестоимость продукции, работ, услуг – это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) сырья, материалов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В состав себестоимости продукции, работ (услуг) предприятий сферы ЖКХ включаются следующие виды затрат.

Затраты, непосредственно связанные с производством и предоставлением услуг потребителям, обусловленные технологией и организацией производства, включая материальные затраты и расходы на оплату труда работников, занятых в производственном процессе по оказанию услуг, расходы по контролю производственного процесса и качества услуг, надежности и экологической безопасности их предоставления, а также устранению недостатков, выявленных в процессе предоставления услуг.

Затраты некапитального характера, непосредственно связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также повышением качества услуг, надежности и экологической безопасности их предоставления.

Затраты на обслуживание производственного процесса:

* по обеспечению производства материалами, топливом, энергией, инструментом и другими средствами и предметами труда;
* по поддержанию основных средств объектов инженерной инфраструктуры, а также основных средств, обеспечивающих их обслуживание (мастерские, гаражи, машины, механизмы и др.), в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр, проведение текущего и капитального ремонтов);
* по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований, включая затраты на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых организациями медицинским учреждениям для создания медицинских пунктов непосредственно на территории организации, на поддержание чистоты и порядка на производстве, обеспечение противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации организаций, надзора и контроля за их деятельностью.

Затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности: устройство и содержание ограждений машин и их движущихся частей, люков, отверстий, сигнализаций, прочих видов устройств некапитального характера, обеспечивающих технику безопасности, устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников, душевых на производстве (где предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором); оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера), обеспечение спецодеждой, обувью, защитными приспособлениями, раздевалок, шкафчиков для спецодежды, комнат отдыха; создание других условий, предусмотренных специальными требованиями по охране труда и технике безопасности в организациях жилищно-коммунального хозяйства, а также приобретение справочников и плакатов по охране труда, организация докладов и лекций по технике безопасности.

Текущие расходы по захоронению экологически опасных отходов, оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод, другие виды текущих природоохранных затрат.

Затраты, связанные с управлением производством:

* содержание работников аппарата управления организаций и его структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного автомобильного транспорта и компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
* эксплуатационные расходы по содержанию зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.п.;
* затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью;
* оплата услуг связи, а также услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению организацией, в тех случаях, когда штатным расписанием организации или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления производством;
* содержание и обслуживание технических средств управления: узлов связи, средств сигнализации и других;
* затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания Совета директоров (управления) и ревизионной комиссии организации (представительские расходы);
* оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
* оказание услуг некапитального характера организациям жилищно-коммунального хозяйства по обеспечению ресурсосбережения, учета и регулирования потребления воды, тепла, газа;
* оказание посреднических услуг в материально-техническом снабжении, обеспечении кредитами, инвестициями и др.;
* обеспечение организаций нормативно-правовыми и методическими материалами;
* проведение ежегодных обязательных, а также инициативных аудиторских проверок финансово-хозяйственной деятельности организации.

Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров:

* выплата работникам организаций средней заработной платы по основному месту работы во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
* затраты по обучению учеников и повышению квалификации рабочих, квалифицированных работников, не освобожденных от основной работы;
* оплата отпусков с сохранением полностью или частично заработной платы;
* затраты, связанные с выплатой стипендий, платой за обучение по договорам с учебными учреждениями, учебно-методическими центрами и другими для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров.

Выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации о труде, за непроработанное на производстве (неявочное) время: оплата очередных и дополнительных отпусков; компенсация за неиспользованный отпуск; оплата льготных часов подростков; оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка; оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров; выполнением государственных обязанностей; другие виды оплат, не противоречащие законодательству.

Начисление единого социального налога. Затраты на создание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации для финансирования расходов по страхованию имущества организаций, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц. К затратам по созданию страховых фондов, которые включаются в себестоимость работ (услуг), относятся страхование средств транспорта, страхование имущества, страхование гражданской ответственности организаций – источников повышенной опасности; страхование профессиональной ответственности, а также платежи по заключенным в пользу своих работников договорам страхования от несчастных случаев и болезней, медицинского страхования и договорам с негосударственными пенсионными фондами, имеющими государственную лицензию.

Амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов по нормам, утвержденным в установленном порядке. Амортизация нематериальных активов, используемых в процессе осуществления уставной деятельности, по нормам амортизационных отчислений, рассчитанным организацией, исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности организации). Плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей).

Платежи (страховые взносы) по обязательным видам страхования, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком. Налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком. Затраты на проведение сертификации продукции и услуг в области пожарной безопасности. Другие виды затрат, включаемые в себестоимость услуг в соответствии с установленным законодательством порядком.

В фактической себестоимости отражаются также следующие виды затрат:

* потери от брака, включая доводомерные утечки в сетях, потери материального носителя услуги;
* затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;
* проведение аварийно-восстановительных работ, обеспечивающих восстановление работоспособности систем жизнеобеспечения и потребительских качеств услуг;
* потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
* недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
* затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей, при осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
* выплаты работникам, высвобождаемым из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

По видам расходов затраты группируются по элементам:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

К материальным расходам относят стоимость:

* покупных сырья и материалов, используемых в процессе производства;
* топлива, воды, электроэнергии для технологических целей;
* работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;
* инструментов, производственного инвентаря и др.

Расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды. В составе элемента себестоимости «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате организации работников, занятых в основной деятельности. Сумма оплаты труда облагается единым социальным налогом, взносом на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и взносам на обязательное пенсионное страхование.

По элементу «Амортизация основных средств» отражаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, находящихся в собственности, хозяйственном ведении либо оперативном управлении, а соответственно на балансе предприятий ЖКХ. Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм.

К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости услуг относятся налоги, сборы, платежи (включая платежи по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, оплата работ по сертификации продукции, затраты на командировки, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи, плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных средств (или их отдельных частей), амортизация по нематериальным активам, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости услуг, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

По способу включения в себестоимость продукции расходы предприятий делятся на прямые и косвенные.

*Прямые расходы,* связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и др.

По кредиту сч. 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со сч. 20 «Основное производство» в дебет счетов: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90–2 «Себестоимость продаж» и др.

К *косвенным расходам* относятся: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на сч. 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет сч. 20 «Основное производство». Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет сч. 90–2 «Себестоимость продаж».

При определении себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), предприятиям жилищно-коммунального хозяйства следует руководствоваться отраслевой методикой планирования, учета и калькулирования себестоимости жилищно-коммунального хозяйства, утвержденной постановлением Государственного комитета по строительной архитектуре и жилищной политике от 23.02.1999 №9.

Списываемые на затраты производства расходы должны иметь непосредственное отношение к выпускаемой и реализуемой продукции (работам, услугам), быть обусловлены технологией и организацией производства и возмещаться покупателями (заказчиками).

Для целей налогообложения произведенные организацией затраты принимаются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Объектами калькулирования себестоимости на малых предприятиях являются услуги по каждому виду деятельности в сфере жилищно-коммунального хозяйства, а калькуляционной единицей – соответствующие измерители:

* жилищное хозяйство – кв. м общей площади жилья;
* водоснабжение – куб. м отпущенной воды;
* водоотведение – куб. м сточной отведенной жидкости;
* горячее водоснабжение – Гкал отпущенной тепловой энергии;
* электроснабжение – кВт.ч отпущенной электроэнергии;
* санитарная уборка городов:
* вывоз бытового мусора – куб. м бытовых отходов;
* уличная уборка – кв. м убираемой площади.

Учет, калькулирование и планирование затрат необходимы для определения тарифа, являющегося стартовым при проведении конкурса на право заключения договора.

**2.2 Учет затрат на производство коммунальных услуг и направление его развития**

В современных экономических условиях складываются новые подходы к формированию структуры расходов коммунального предприятия, которые должны быть сбалансированы доходами с учетом величины прямых платежей различных групп потребителей и субсидий местных властей. Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Однако, несмотря на самостоятельность предприятия в выборе многих вопросов учета производственных затрат, планируется правила учета затрат на производство продукции (работ, услуг) в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции установить отдельными методическими указаниями. Перечень статей затрат, их состав и способы распределения по видам оказываемых услуг определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом отраслевых особенностей.

В целях реализации Программы демонополизации и развития конкуренции на рынке жилищно-коммунальных услуг 23.02.99 г. Госстроем РФ утверждена «Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства». Она разработана в целях обеспечения единства состава и классификации затрат, методов их учета, исчисления себестоимости в организациях различных видов деятельности жилищно-коммунального хозяйства. Кроме того, учтены особенности планирования и учета затрат, включаемых в себестоимость услуг (продукции, работ) в организациях жилищно-коммунального хозяйства, являющихся подрядчиками по предоставлению услуг потребителям при различных вариантах правового статуса создания служб, выполняющих функции заказчика, и их взаимоотношений с организациями ЖКХ.

Себестоимость услуг жилищно-коммунального хозяйства представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства и реализации услуг природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на их производство и реализацию. При разработке методики было учтено, что система бухгалтерского учета на предприятии должна обеспечить учет по необходимым классификационным признакам и своевременное представление информации о текущих производственных издержках в разрезе необходимой классификации.

Затраты на производство и оказание услуг группируются по элементам и статьям, формируются по месту возникновения, объектам учета, планирования и калькулирования себестоимости. В методических указаниях отмечается, что под элементами затрат понимаются затраты, однородные по своему экономическому содержанию, а под статьями – затраты, включающие один или несколько элементов. Классификация затрат по элементам включает материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизацию основных средств (кроме жилищного фонда); прочие затраты, включая ремонтный фонд. Такая классификация необходима при анализе структуры текущих издержек производства.

Группировка затрат по статьям себестоимости услуг включает следующие статьи: материалы; топливо; электроэнергия; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; ремонтный фонд; ремонт и техническое обслуживание или резерв расходов на оплату всех видов ремонтов; содержание и обслуживание внутридомовых сетей; проведение аварийно-восстановительных работ; покупная продукция; прочие прямые затраты, в том числе отчисления на оплату работ службы заказчика; цеховые расходы; общеэксплуатационные расходы; внеэксплуатационные расходы.

Указанная классификация призвана обеспечить разграничение между теми затратами, которые прямо включаются в себестоимость, и теми, которые распределяются дополнительно. Особенность состава затрат ЖКХ, связанная с проводимой реформой, состоит в учете дополнительных статей, отражающих порядок начисления амортизации, создание ремонтного фонда и ряда других. Эти затраты мы рассмотрим более подробно.

Особое внимание уделяется затратам на создание страховых фондов (резервов). Эти затраты в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации, включают затраты для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий, экологических катастроф и других чрезвычайных ситуаций, а также для страхования имущества организаций, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц.

В соответствии с «Концепцией реформы жилищно-коммунального хозяйства в Российской Федерации», после принятия соответствующего законодательства об обязательном страховании жилищного фонда предусмотрено создание фондов для страхования жилья, затраты на которые по установленным нормам будут включаться в себестоимость услуг по содержанию и ремонту жилья и использоваться для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций. Платежи (страховые взносы) по обязательным видам страхования производятся в соответствии с установленным законодательством порядком.

Впервые в затраты, связанные с управлением производством, включены затраты на проведение экспертизы тарифов независимыми экспертными организациями аудита. Такая экспертиза проводится:

* в процессе подготовки хозяйствующими субъектами соответствующих расчетов и обоснований на регулируемый период, установленный действующими нормативными актами для расчета показателей, включаемых в тариф;
* при инициативном обращении хозяйствующих субъектов в регулирующие органы с просьбами пересмотра тарифов в течение регулируемого периода;
* в случае несогласия хозяйствующего субъекта с утвержденной регулирующим органом величиной тарифа;
* в иных случаях по соглашению между хозяйствующим субъектом и органом, осуществляющим регулирование тарифов.

В составе затрат нашли также отражение затраты на оплату работ службы заказчика, связанных с обеспечением договорных взаимоотношений между производителями и потребителями услуг, осуществлением функций управления объектами ЖКХ, находящимися в муниципальной собственности, а также обслуживанием расчетов между производителями и потребителями. Затраты на оплату работ службы заказчика включаются в себестоимость услуг либо по нормативу, рассчитанному в процентах от планового объема реализации услуг и утвержденному органом местного самоуправления, либо по ценам (тарифам) на работы службы заказчика, утвержденным органом местного самоуправления.

Наибольший удельный вес в себестоимости услуг занимают амортизационные отчисления. По элементу «Амортизация основных средств» отражаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, находящихся в собственности, хозяйственном ведении либо оперативном управлении, а соответственно на балансе организации ЖКХ. Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с действующим законодательством.

При этом, если основные средства объектов инженерной инфраструктуры по договору передаются организации ЖКХ в хозяйственное ведение, то организация ЖКХ по элементу затрат «Амортизация основных средств» отражает амортизационные отчисления на полное восстановление указанных основных средств, а также основных средств, находящихся в ее хозяйственном ведении и используемых ею для обслуживания и ремонта объектов инженерной инфраструктуры. Если же основные средства передаются организации ЖКХ на условиях финансовой аренды (лизинга), то в зависимости от условий договора амортизация на переданные основные средства может начисляться у организации-арендодателя (лизингодателя) или организации-арендатора (лизингополучателя).

Однако если основные средства объектов инженерной инфраструктуры по договору передаются организации ЖКХ только на обслуживание, то эта организация начисляет амортизацию лишь на ту часть основных средств, которая передана в хозяйственное ведение непосредственно ей, находится у нее на балансе и используется для обслуживания и ремонта основных средств. На основные средства объектов инженерной инфраструктуры, находящиеся в хозяйственном ведении и на балансе службы заказчика, амортизацию начисляет последняя. Отражение амортизации в себестоимости жилищно-коммунальных услуг и, в конечном итоге, в тарифах на услуги осуществляется в соответствии с порядком организации бухгалтерского учета в службе заказчика.

В элементе затрат «Амортизация основных средств» отражаются также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых организациями медицинским учреждениям для создания медпунктов непосредственно на территории организации. Организации, производящие в установленном законодательством порядке индексацию начисленных по действующим нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, отражают по элементу «Амортизация основных средств» также сумму прироста амортизационных отчислений в результате их индексации.

В себестоимости жилищно-коммунальных услуг по-прежнему в составе потерь отражаются: потери от водомерных утечек в сетях, потери материального носителя услуги; проведение аварийно-восстановительных работ, обеспечивающих восстановление работоспособности систем жизнеобеспечения и потребительских качеств услуг; потери от простоев по внутрипроизводственным причинам. Хотим, однако, отметить, что в тариф необоснованно включаются потери предприятия от утечки воды в размере 20% от объема подачи. По нашему мнению, потери, связанные с неэффективной деятельностью предприятия, должны погашаться за счет его чистой прибыли.

Организации жилищно-коммунального хозяйства в составе элемента себестоимости услуг «Прочие затраты» отражают также отчисления в ремонтный фонд. Особенностью основных средств жилищно-коммунального хозяйства, относящихся к объектам инженерной инфраструктуры, является длительный период использования, продолжительный межремонтный срок, высокая стоимость ремонтов. Для обеспечения равномерного включения в себестоимость услуг затрат на проведение особо сложных видов ремонта основных средств организации могут образовывать ремонтный фонд. Отчисления в него определяются исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке организациями по согласованию с собственником объектов жилищно-коммунального хозяйства (органом местного самоуправления или уполномоченной им организацией, выполняющей функции заказчика).

Кроме того, если основные средства объектов инженерной инфраструктуры по договору передаются организации ЖКХ в хозяйственное ведение или аренду, то начисление ремонтного фонда осуществляется организацией ЖКХ как на указанные основные средства, так и на те основные средства, которые находятся у нее в хозяйственном ведении и используются для обслуживания и ремонта объектов инженерной инфраструктуры (если это необходимо с учетом особенностей и сложности ремонтных работ).

Если же основные средства объектов инженерной инфраструктуры по договору передаются организации ЖКХ только на обслуживание, то организация начисляет ремонтный фонд (если это необходимо с учетом особенностей и сложности ремонтных работ) лишь на ту их часть, которая передана в хозяйственное ведение непосредственно ей, находится у нее на балансе и используется для обслуживания и ремонта объектов инженерной инфраструктуры; на другие основные средства объектов инженерной инфраструктуры ремонтный фонд начисляется службой заказчика, у которой они находятся в хозяйственном ведении либо оперативном управлении. Учет расходов на все виды ремонтов указанных основных средств производится службой заказчика. Отражение ремонтного фонда в себестоимости жилищно-коммунальных услуг и в тарифах на услуги осуществляется в соответствии с порядком организации бухгалтерского учета в службе заказчика.

Расчет нормативов отчислений в ремонтный фонд производится по каждому виду основных средств в соответствии с их стоимостью, сроком проведения ремонтных работ, а также нормативами материальных, энергетических, трудовых и финансовых затрат на их проведение. При отсутствии необходимой нормативной базы для расчетов нормативов отчислений в ремонтный фонд за основу может быть принята динамика расходов на капитальный и текущий ремонты (в сопоставимых ценах) за ряд лет.

При изменении условий осуществления ремонтных работ (изменение состава, организации или технологии выполнения работ, состава основных средств и др.), условий оплаты труда работников, стоимости материалов, энергии нормативы отчислений в ремонтный фонд могут пересматриваться по согласованию с собственником основных средств (органами местного самоуправления или уполномоченной ими организацией, выполняющей функции заказчика). Кроме того, при определении нормативов отчислений в ремонтный фонд необходимо учитывать, что капитальный ремонт водопроводных и тепловых сетей может включать разборку ветхих труб, установку труб в блоке с изоляцией, замену фланцев и арматуры трубопроводов, врезку труб в действующие сети и т.п.

Для правильности отнесения затрат на проведение ремонтных работ перечень работ, относящихся к капитальному ремонту сетей, рекомендуется согласовать с органами местного самоуправления. В тех случаях, когда в организациях ЖКХ не создается ремонтный фонд или создается только по основным фондам объектов инженерной инфраструктуры, затраты на проведение всех видов ремонтов отражаются по статье «Ремонт и техническое обслуживание» или «Резерв расходов на оплату всех видов ремонтов». При образовании резерва расходов на ремонт основных средств в себестоимость услуг включается сумма отчислений, исчисленная исходя из сметной стоимости ремонта.

В случаях, когда в организации не создается ремонтный фонд и не формируются затраты в составе резервов расходов на оплату всех видов ремонтов, затраты на проведение ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных средств включаются в себестоимость услуг в том отчетном периоде, в котором они имели место по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда и др.). Отдельные виды затрат, включаемых в состав себестоимости услуг, подлежат корректировке в установленном законодательством порядке для целей налогообложения.

**2.3 Классификация затрат на оказание услуг и принципы их учета**

По характеру участия в процессе производства затраты делятся на основные и накладные. Основные непосредственно связаны с производством и оказанием услуг, они могут быть прямыми и косвенными. Накладные затраты связаны с обслуживанием отдельных подразделений (цехов, участков) или организации в целом и управлением ими. При исчислении себестоимости часть основных затрат можно прямо отнести на оказание конкретных услуг (затраты на оплату труда, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования). Те же расходы, которые невозможно прямо включить в себестоимость определенного вида услуг (цеховые и общеэксплуатационные расходы), распределяются косвенным путем, т.е. пропорционально тому или иному признаку.

Учет затрат в организациях жилищно-коммунального хозяйства осуществляется по статьям калькуляции на основе первичных документов, оформленных в установленном соответствующими положениями порядке.

Основными задачами учета являются объективное отражение затрат на производство и оказание услуг, обеспечение контроля за рациональным использованием средств и выявление резервов ресурсосбережения.

Затраты на основное и вспомогательное производство включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты: предварительной (арендная плата и т.п.) или последующей (оплата отпусков работников, плата за абонентное обслуживание и др.).

Отдельные виды затрат (например, затраты на подготовку и освоение производства, возмещение износа специальных приспособлений и инструментов и т.п.), в отношении которых нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, включаются в себестоимость в сметно-нормативном порядке в соответствии с учетной политикой по нормам, заложенным в смету производства и оказания услуг, разработанным в организации. Непроизводительные расходы учитываются по фактическим затратам. В учете их отражают в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Расходы по организации производства и управлению учитываются в статьях себестоимости и «общеэксплуатационные расходы». Цеховые расходы учитывают по каждому производственному подразделению, цеху отдельно, а общеэксплуатационные – в целом по организации нарастающим итогом с начала года.

Общеэксплуатационные, а также внеэксплуатационные расходы относятся на себестоимость каждого вида услуг пропорционально их цеховой себестоимости или другим способом, предусмотренным в учетной политике организации.

В тех случаях, когда подразделение, цех выполняет два и более вида деятельности (например, водоснабжение и водоотведение), цеховые расходы учитываются в целом по подразделению, цеху, а их общая сумма относится на себестоимость каждого вида услуг пропорционально прямым затратам или другим способом, предусмотренным организацией в учетной политике.

С целью объективного учета объема услуг ЖКХ, предоставляемых подразделениями многоотраслевой организации друг другу для последующей реализации конечному потребителю, отражение указанного объема услуг в бухгалтерском учете и отчетности осуществляется по стоимости их производства и предоставления.

Если вспомогательное подразделение организации (например, автобаза, мастерская) обслуживает подразделения, цехи различных видов деятельности жилищно-коммунального хозяйства, то расходы этого подразделения по статьям калькуляции списываются ежемесячно на себестоимость каждого вида деятельности по прямым затратам – прямым назначением, по общим затратам – в порядке, установленном учетной политикой. В тех случаях, когда такое подразделение оказывает услуги как своим подразделениям, так и сторонним организациям, необходимо вести раздельный учет себестоимости услуг, оказанных на сторону и своей организации. Расходы этого подразделения также складываются из прямых, цеховых, общеэксплуатационных и внеэксплуатационных затрат и относятся на себестоимость услуг собственного производства и услуг, выполняемых для сторонних потребителей в порядке, установленном предприятием.

Таким образом, перечень затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определены отраслевыми методическими рекомендациями с учетом характера и структуры оказываемых видов жилищно-коммунальных услуг. В действительности себестоимость продукции должна представлять собой объективный показатель, который не зависит от содержания тех или иных нормативных актов, сущность его определяется рядом экономических принципов.

Принцип связи с осуществлением предпринимательской деятельности организации вытекает из формулировки себестоимости, приведенной в Положении о составе затрат (п. 1), и заключается в том, что в себестоимость включаются затраты, связанные с процессом производства и реализации.

Принцип разделения текущих и капитальных затрат зафиксирован в п. 6 ст. 8 «Основные требования к ведению бухгалтерского учета» Закона РФ «О бухгалтерском учете». Текущие затраты – это затраты, связанные с потреблением производственных ресурсов в одном хозяйственном цикле. Капитальные затраты связаны с расходами на внеоборотные активы, используемые в нескольких производственных циклах, стоимость которых включается в текущие затраты производства путем начисления износа или амортизации.

Принцип начисления или допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности зафиксирован в разделе 2 «Формирование учетной политики» ПБУ 1/98 «Учетная политика предприятия». Согласно ему факты хозяйственной деятельности предприятия, отражаемые в бухгалтерском учете, относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Принцип допущения имущественной обособленности организации приведен в п. 2 ст. 8 Закона РФ «О бухгалтерском учете» и разделе 2 ПБУ 1/98, его суть заключается в том, что имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других юридических лиц.

Принцип последовательности применения выбранных приоритетов указан в п. 6 ПБУ 1/98 и заключается в том, что выбранные приоритеты (стандарты) соблюдаются предприятием неизменно от одного отчетного периода к другому. Их изменение в течение отчетного периода может произойти только в связи с изменением действующих нормативных актов.

Принцип осмотрительности определяет тактику поведения предприятия по отношению к возможным рискам, указан в п. 7 ПБУ 1/98 и предусматривает учет всех факторов, которые могут оказать влияние на имущественное и финансовое положение предприятий. Основой осуществления этого принципа является допущение о том, что предприятие имеет большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Одной из проблем бухгалтерского учета затрат является возможность применения принципа соответствия, т. к. в настоящее время принят российский стандарт в этой сфере. Универсальным является определение Нидлза Б.: принцип соответствия заключается в том, что расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат (а не выплаты денег), связанных с получением доходов, которые в свою очередь должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не получение денег). Он предусматривает, что расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором были получены доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.

Перечисленные экономические принципы являются основополагающими при решении вопроса о включении в себестоимость затрат на производство.

Учет любых показателей, выступающих в качестве объектов бухгалтерского учета, осуществляется с использованием счетов бухгалтерского учета, предусмотренных «Планом счетов бухгалтерского учета». На муниципальных предприятиях жилищно-коммунального хозяйства по способу включения в себестоимость выделяют прямые затраты, которые ежемесячно суммируют по статьям калькуляции в дебете сч. 20 «Основное производство» с кредита счетов в зависимости от характера производственных расходов, и косвенные затраты, необходимые для обслуживания производства и управления предприятием, которые ежемесячно учитываются на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и списываются в дебет сч. 20 «Основное производство».

Поскольку на большинстве муниципальных предприятий жилищно-коммунального хозяйства действует бесцеховая структура управления, это приводит к тому, что цеховые расходы учитываются в целом по предприятию вместе с общехозяйственными расходами. В силу этого сч. 25 «Общепроизводственные расходы» на большинстве предприятий ЖКХ не применяется. Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий установлено, что остаток по дебету сч. 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Остальные счета учета затрат (23, 25, 26) ежемесячно закрываются (т.е. сальдо на конец месяца по ним быть не может). Однако на большинстве муниципальных предприятий жилищно-коммунального хозяйства, как правило, остатка по сч. 20 «Основное производство» на конец месяца не бывает, поскольку все затраты на производство услуг в конце месяца списывают в дебет сч. 90 «Продажи».

В соответствии с действующими нормативными документами на счетах учета затрат может формироваться либо полная фактическая себестоимость продукции, либо фактическая производственная себестоимость. При формировании на счетах затрат полной фактической себестоимости учитываемые на сч. 26 «Общехозяйственные расходы» списывают в дебет сч. 20 «Основное производство». Причем для исчисления фактической себестоимости изготовленной продукции, выполненных работ и услуг на муниципальных предприятиях жилищно-коммунального хозяйства определяется непосредственно размер затрат, относящихся к выполненным услугам в отчетном периоде и подлежащих списанию с кредита сч. 20 «Основное производство» в дебет сч. 90 «Продажи».

Таким образом, на муниципальных предприятиях учет по фактическим затратам считается наиболее достоверным методом учета себестоимости оказываемых услуг. Однако рассматривая состав затрат на муниципальных предприятиях городов Ростовской области, необходимо отметить различный подход к формированию фактической себестоимости жилищно-коммунальных услуг. В частности, на рассматриваемых муниципальных предприятиях, оказывающих услуги по техническому обслуживанию и ремонту жилья, затраты группируются по различным статьям затрат. Так, затраты по оказанию услуг по техническому обслуживанию и ремонту жилья представлены следующими статьями: содержание и организация работ обслуживающего персонала, содержание домохозяйства, амортизация основных фондов, содержание аппарата управления и прочие расходы.

На предприятиях г. Шахты себестоимость таких же услуг состоит из затрат по оплате труда работников, отчислений от оплаты труда на социальное страхование, содержание домохозяйства, прочие расходы. Кроме того, рассматривая удельный вес затрат в себестоимости услуг по техническому обслуживанию и ремонту жилья, необходимо отметить, что затраты по оплате труда работников в ЖКХ г. Красный Сулин составляет 43,27%, в г. Новочеркасск – 16,2%, в г. Сальск – 10,7%. Помимо обслуживания жилья, эти предприятия оказывают ряд других услуг (вывоз и свалка мусора, капитальный ремонт жилых домов, обслуживание антенн и др.).

Особенность хозяйственно-финансовой деятельности предприятий ЖКХ и существующий порядок организации и ведения бухгалтерского учета предусматривает раздельный учет в случае осуществления различных видов деятельности, получения льготы по налогу на добавленную стоимость.

Организации теплоснабжения должны вести раздельный учет теплоэнергии, отпущенной на нужды теплоснабжения и горячего водоснабжения (это относится как к натуральным показателям, так и к себестоимости услуг). Необходимость ведения такого учета обусловлена неравномерностью потребления этих услуг в течение года: центральное отопление – отопительный сезон; горячее водоснабжение – круглогодично. Ведение раздельного учета, а соответственно взимание платы за каждую из этих услуг в период, когда она оказывается (за центральное отопление – ежемесячно в течение отопительного сезона, а за горячее водоснабжение – ежемесячно в течение года), создает объективные условия для нормальных финансовых взаимоотношений с потребителями, особенно в условиях установки приборов учета и регулирования тепла.

Кроме того, рекомендуется включение в себестоимость услуг по горячему водоснабжению статьи затрат «покупная вода», на которой должны быть отражены затраты на общий объем воды, переданной теплоснабжающей организации организацией водопроводного хозяйства. Необходимость такого учета обусловлена тем, что значительное сверхнормативное потребление воды образуется именно в системах горячего водоснабжения в результате технологических и организационных нарушений. Введение такого учета позволит повысить ответственность теплоснабжающих организаций за рациональное расходование воды.

Решение о введении раздельного учета воды на холодное и горячее водоснабжение должно быть принято органами местного самоуправления. При этом увеличение тарифа на горячее водоснабжение за счет включения в себестоимость затрат на «покупную воду» должно сопровождаться адекватным снижением тарифа на холодную воду за счет исключения из норматива потребления воды расхода воды на нужды горячего водоснабжения. Норматив потребления воды должен в этом случае утверждаться раздельно на холодное и горячее водоснабжение. Раздельного бухгалтерского учета по каждому виду услуг на вышеназванных предприятиях нет, хотя система бухгалтерского учета на предприятии призвана обеспечить реальную информацию для расчета фактической себестоимости каждого вида услуг. При разделении учета возникают проблемы с изменением организации документооборота, ведением синтетического учета затрат.

Так как законодательная база не содержит конкретных рекомендаций по разделению учета, а только констатирует необходимость его ведения, мы полагаем, что для организации такого учета необходимо первоначально разделить документооборот, а именно: разделить первичные документы, которыми оформляется движение затрат на всех стадиях производства услуг, к синтетическому сч. 20 «Основное производство» открыть субсчета по видам услуг. Таким образом, ведение раздельного учета на коммунальных предприятиях будет способствовать не только приведению бухгалтерского учета в соответствие с законодательными и нормативными актами, но и более достоверному определению тарифа на услуги.

**2.4 Методы калькулирования себестоимости жилищно-коммунальных услуг**

Рассматривая состав затрат муниципальных предприятий, оказывающих услуги по водоснабжению и водоотведению, отметим, что по этим предприятиям идет более полное обоснование и расчет статей затрат. Так, перед составлением отчетной калькуляции составляются сметы общехозяйственных и внеэксплуатационных расходов. Следующим этапом расчета фактической себестоимости является обоснование каждой статьи затрат. В соответствии с учетной политикой предприятия МУП «Водоканал» себестоимость услуг рассчитывается с применением следующих норм: расход хлора для обеззараживания воды и сточных вод определяется путем взвешивания баллонов с жидким хлором при норме расхода не менее 2 мг. на 1 л. обеззараженной воды согласно ГОСТа (вода питьевая не менее 5 мг. на 1 л. сточных вод после неполной биологической очистки).

Учет затрат электроэнергии на подъем, очистку, транспортировку воды, пропуск и очистку сточных вод определяется по фактическому расходу согласно показаниям электросчетчиков и предъявленным счетам поставщиков. Расчет нормативной численности работников водопроводно-канализационного хозяйства производится согласно нормативам по труду и приказу Комитета РФ по муниципальному хозяйству с разбивкой по участкам в соответствии с приказом руководителя предприятия. Для административно-управленческого персонала, инженерно-технических работников и служащих на основании единого тарифно-квалификационного справочника (ЕТКС) при расчете фонда зарплаты применяется 18-разрядная тарифная сетка.

С точки зрения сопоставимости показателей формирования текущих затрат целесообразна полная унификация статей затрат по предприятиям одной отрасли. Специфическая особенность ЖКХ в том, что его нормальное функционирование – важнейшее социальное условие существования цивилизованного общества. Поэтому ЖКХ, составляющее базовую инфраструктуру общества, должно быть предметом внимания со стороны государства и органов местного самоуправления.

Жилищно-коммунальные услуги оказываются по регулируемым государством тарифам, что служит в ряде случаев основанием для идеи жестокого государственного регулирования себестоимости с целью определения цены, существующей в нашей стране с начала 30-х годов. Существуют две основные точки зрения на исчисление себестоимости: одна исходит из того, что государство должно четко регламентировать расчет себестоимости продукции. Другая основывается на положении о том, что хозяйствующим субъектам должно быть дано право самостоятельно определять состав себестоимости.

В научной литературе достаточно распространено мнение, что затратный метод учета себестоимости жилищно-коммунальных услуг должен базироваться на использовании типовых норм и нормативов материальных, трудовых, финансовых и энергетических ресурсов, учитывающих законодательные и инструктивно–нормативные документы, утвержденные и согласованные на федеральном и региональном уровне. Как отмечается в методических указаниях по планированию, учету и калькулированию себестоимости жилищно-коммунальных услуг, формирование экономически обоснованных тарифов основано на применении установленных отраслевых и региональных норм и нормативов на виды затрат.

Для управления затратами учет по нормативной себестоимости обладает рядом существенных преимуществ по сравнению с учетом по фактической себестоимости, ибо создает возможность прогнозирования затрат на будущие периоды; контроля над затратами центров ответственности путем разработки бюджетов; контроля путем сопоставления фактических значений с нормативными; упрощения процедуры оценки запасов благодаря использованию нормативных затрат; анализа причин отклонений фактических затрат от нормативных (по цене или количеству использованных ресурсов); ускорения и упрощения процесса расчета затрат; возможность быстрой оценки эффективности деятельности предприятия; расчета нормативных затрат в любой момент времени, а не только в конце отчетного периода. Отсутствует необходимость калькулировать себестоимость по каждой партии продукции отдельно, сглаживаются колебания себестоимости за счет возможностей резервирования.

При всех преимуществах учета по нормативной себестоимости у него есть и ряд недостатков, касающихся прежде всего метода установления нормативов на основании средних прошлых периодов: нормирование «от достигнутого» далеко не всегда соответствует требованиям сегодняшнего дня и не учитывает долгосрочные тенденции изменения затрат; при нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю. Существующая методология, основанная на нормативном принципе формирования затрат коммунальных предприятий, устарела.

Действительно, формирование тарифов на новый отчетный период осуществляется на основе сложившихся затрат, включающих непроизводительные расходы и рассчитанные на основе старой, дореформенной нормативной базы, не учитывающей применение современных материалов, машин, оборудования, техники и технологии. Используются старые нормативы численности, которые разрабатывались по затратным принципам (штатная численность формировалась таким образом, чтобы потом набрать совместителей и т.д.).

Таким образом, изучение структуры себестоимости продукции и услуг жилищно-коммунальных предприятий позволяет говорить о характерных типовых группировочных чертах. Поэтому при определении себестоимости коммунальных услуг необходимо применять методы стандартизации затрат. На практике применяются два основных типа стандартов: идеальные (теоретические) и прогнозные (текущие). Идеальные (теоретические) стандарты показывают, каким должны быть предприятия в оптимальных условиях (т.е. при отсутствии убытков, брака и т.п.). Прогнозные (текущие) стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятия: качества применяемых ресурсов, процента брака и т.д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия.

Стандарты затрат устанавливаются на относительно длительный период на все виды затрат: переменные и постоянные, прямые и косвенные. Стандарты устанавливаются на цены и количество используемых ресурсов. Это потребует разработки нормативных затрат материальных, трудовых, финансовых, энергетических ресурсов на осуществление типовых работ с использованием базовых характеристик при обосновании тарифов на жилищно-коммунальные услуги.

Основой для оценки обоснованности затрат должна стать нормативная база, разработанная с учетом местных условий (технологических, климатических, исторических и т.д.). Эти нормативы должны быть известны не только работникам ЖКХ и мэрии города, но и потребителям коммунальных услуг, общественности. В основу расчета нормативов затрат можно положить пропорции между отдельными издержками в составе экономически обоснованного тарифа (ЭОТ), разработанного Правительством РФ.

Все изложенное позволит использовать нормативный метод учета затрат при расчете себестоимости жилищно-коммунальных услуг. Введение в структуру оплаты жилищных услуг населением накоплений на капитальный ремонт, введение платы за наем муниципального жилья позволяет дифференцировать оплату жилья в зависимости от его потребительских свойств. Включение затрат по страхованию жилья в оплату жилищных услуг и ликвидация перекрестного субсидирования коммунальных услуг промышленными предприятиями приблизит структуру расходов населения к реальной структуре затрат на жилищно-коммунальное обслуживание, а также снизит неоправданно завышенные тарифы для промышленных потребителей.

Изложенный существующий порядок учета затрат на производство показал, что в настоящее время в этой области имеется ряд нерешенных вопросов, которые приводят к искажению фактической себестоимости коммунальных услуг для расчета тарифа.

**3. Организация контроля за обоснованностью тарифа**

**3.1 Виды и направления контроля за оказанием услуг в жилищно-коммунальном хозяйстве**

Важным шагом для организации работы по реформированию ЖКХ должно стать создание системы реального контроля за оказанием услуг. Сочетание различных форм собственности в системе ЖКХ, включая государственную, предполагает государственный контроль и регулирование качества жилищно-коммунального обслуживания. Особый контроль необходим за использованием жилищного фонда, являющегося дорогой, долговечной и неоднородной по своим техническим характеристикам недвижимостью. Величина тарифа на производимые жилищные услуги должна регулироваться в зависимости от изменений в кредитно-денежной, земельной и налоговой сферах.

Главная задача контроля в жилищно-коммунальной сфере заключается в том, чтобы величина устанавливаемых тарифов обеспечивала соответствие спроса и предложения жилья в конкретный период времени, учитывала изменение качества жилищных услуг в связи с динамикой уровня текущих затрат и степени комфортности жилищ. На наш взгляд, контроль за затратами и уровнем рентабельности – это способ регулирования тарифов на услуги, производимые предприятиями – естественными монополистами. Таким образом, создание системы действенного контроля за процессами формирования затрат, тарифов и финансовыми результатами деятельности предприятий ЖКХ приобретает в современных условиях важное значение.

Для понимания сущности контроля заметим, что он является составной частью управления. Это неотъемлемый элемент надстройки общества, который претерпевает серьезные изменения в процессе развития его политической системы, органов государственного и хозяйственного управления, законодательной и исполнительной власти. Основная цель контроля состоит в том, чтобы объективно изучить фактическое положение дел в различных областях общественной и государственной жизни, выявить те факторы и условия, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей.

Развитие рыночных отношений в России, изменение институциональной структуры экономики потребовали коренной реорганизации системы контроля. Однако, несмотря на принятие многочисленных правовых актов, до сих пор отсутствует стратегия реформирования органов контроля, а непоследовательность действий законодателя не позволила создать эффективно функционирующую в условиях перехода к рынку государственную систему контроля. Появилась настоятельная необходимость в развитии внутреннего и независимого внешнего, альтернативного государственному, контроля и аудита как одного из неотъемлемых элементов инфраструктуры рыночной экономики.

В новых условиях положение радикально изменяется: представление об единой форме собственности сменяется понятием хозяйственной многоукладности. Обособляются функции и интересы разных укладов. Возникают расхождения, а во многих случаях и противоречия между групповыми и государственными интересами, между управляющими и управляемыми, между коллективом и отдельными личностями. Изменения в системе хозяйственного управления обусловило необходимость радикальных преобразований в организации и методике контроля. Непосредственными факторами этих перемен являются: признание права на существование разных хозяйственных укладов и необходимости использования разных направлений контроля, установление системы свободного предпринимательства.

Таким образом, контроль, являясь функцией управления, подчинен решению задач управляющей системы. Именно поэтому назначение контроля соответствует целям управления, которые определяются закономерностями развития экономической и политической системы. Новой политико-экономической структуре общества современной России, с разнообразными формами собственности и постепенным становлением и укреплением рыночного механизма, должна соответствовать и адекватная система контроля.

Для понимания сущности и организации контрольной деятельности осуществляющих ее органов очень важна их классификация. Общеизвестны признаки, положенные в основу этой классификации, в соответствии с которыми различаются:

* внутренний и внешний контроль предприятий;
* полные и частичные контрольные проверки предприятий;
* сплошная и выборочная проверка документов;
* формы контрольных мероприятий – ревизия, обследования, тематические и сквозные проверки;
* по времени осуществления – предварительный, текущий и последующий контроль.

В основном классификация этих мероприятий и методов их осуществления не изменяется в результате преобразования системы управления. Однако соотношение между отдельными видами указанных мероприятий и их методами изменяется в зависимости от степени их использования и практической значимости.

По нашему мнению, определение основных свойств системы финансового контроля даст комплексное представление о ней, ее роли в управлении. Содержание финансового контроля заключается не только в проверке соблюдения хозяйственного и финансового законодательства, но и выявлении эффективности всей хозяйственной деятельности и факторов, ее определяющих.

Международная практика свидетельствует, что началом процесса контроля текущей деятельности является стратегическое планирование, определяющее перспективы и цели деятельности предприятия. По мере реализации стратегического плана система контроля становится частью процесса управления, основанной на анализе таких показателей, как производственные затраты, объем производства и реализации, размер прибылей и убытков. Этим обеспечивается непосредственная связь контроля с принятием решений в процессе управления предприятием.

Система контроля способствует коррекции действий, направленных на достижение поставленных целей. Чтобы система контроля выполнила возложенные на нее функции, она должна располагать объективной информацией о показателях работы предприятия, о заранее принятых стандартах. Такая информация должна быть открытой, что позволит предпринимателям и менеджерам принимать корректирующие меры.

В отечественной практике финансово-хозяйственный контроль использует систему, основанную на сочетании общенаучных методов исследования объектов контроля и специфических эмпирических методических приемов экономического исследования.

Переход российской экономики к рынку, ускоренное развитие предпринимательства, изменение форм собственности, возникновение новых организационно-правовых форм предприятий коренным образом повлияли на механизм экономического контроля. Появились и действуют новые контролирующие государственные и негосударственные органы, позволяющие обеспечить необходимой информацией всю систему управления на различных уровнях. В условиях рынка возрастает значение одного из перспективных и эффективных видов контроля – независимого контроля, проводимого аудиторами, аудиторскими фирмами, осуществляющими свою деятельность на договорной коммерческой основе за счет заказчика – проверяемого субъекта, а в отдельных случаях – за счет бюджетных средств.

Для понимания сущности аудита обратимся к истокам возникновения этого термина, который происходит от латинского «audio», что означает – «он слышит», «слушатель». Именно так в духовных учебных заведениях называли отлично успевающего ученика, которому учителя поручали доверительную проверку других учащихся, и он слушал их, проверяя усвоение пройденного материала, качество выполнения заданий. Это подчеркивает особую доверительность во взаимоотношениях аудитора и клиента, обратившегося за услугами к аудитору, участливость, заинтересованность в его делах. Эти услуги первоначально представляли собой процесс проверки аудиторами правильности ведения бухгалтерского учета, осуществляемого государственными бухгалтерами (налогосборщиками) на местах.

Существует достаточно много различных определений аудита. В перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, дается следующее определение аудита:

«Аудит – предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации».

Большинство американских специалистов считают, что аудит – это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке факторов, касающихся функционирования и положения экономического объекта, осуществляемый компетентным независимым лицом. В соответствии с требованиями стандарта «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности», одобренного 20 октября 1999 г. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, основная цель аудита состоит в формировании и выражении мнения о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта (а также в контроле за соблюдением компанией законодательных норм).

Основными компонентами аудиторской деятельности являются: постановка задачи, сбор аудиторских доказательств, предварительный анализ полученной информации, формулировка предложений, их проверка на основе собранных аудиторских доказательств, получение объяснений и прогнозов.

В соответствии с ФЗ РФ «Об аудиторской деятельности» подлежат обязательной проверке следующие группы экономических субъектов: по организационно-правовой форме; виду деятельности; источникам формирования уставного капитала; финансовым показателям деятельности. Обязательная аудиторская проверка введена, начиная с отчета за 1995 г.

В целях усиления контроля за деятельностью федеральных государственных унитарных предприятий и в соответствии с Концепцией управления государственным имуществом и приватизации в Российской Федерации №1024 от 09.09.1999 г. принято Постановление Правительства РФ «Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий» №81 от 29.01.2000 г. В нем установлено, что проведение ежегодных аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с отчета за 1999 г., является обязательным в отношении федеральных государственных унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения, при наличии одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

* объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающий в 500 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда;
* сумма активов баланса, превышающая на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда.

Органам исполнительной власти и субъектов РФ рекомендовано организовать проведение ежегодных аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных унитарных предприятий субъектов Российской Федерации. Аудиторская проверка осуществляется уполномоченными аудиторскими организациями, отобранными на конкурсной основе. Перечень прошедших конкурсный отбор уполномоченных аудиторских организаций публикуется в средствах массовой информации. Однако предприятие самостоятельно осуществляет выбор аудиторской организации из числа уполномоченных аудиторских фирм и заключает с ней договор на проведение аудита.

В договоре предусматривается обязательство аудиторской организации о представлении ею в Министерство государственного имущества РФ и в федеральный орган исполнительной власти, на который возложены координация и регулирование деятельности в соответствующей отрасли (сфере управления), по одному экземпляру отчета, в том числе аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности предприятия в составе вводной, аналитической и итоговой частей. Расходы предприятия на оплату обязательного аудита включаются в установленном порядке в себестоимость продукции.

Главный объект аудита – это финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта, а информация, точнее система ее сбора и обработки – объект деятельности финансового контроля. Законодательно установлены следующие виды аудита: банковский, страховой, фондовый и общий.

Аудиторский контроль как в западных странах рыночной экономики, так и в России подразделяется на внешний и внутренний. Изучение современной экономической литературы позволяет получить полное представление о внутреннем и внешнем аудите, которые различаются по целям проверки, ее субъектам и ряду других признаков. Следует заметить, что различия между внутренним и внешним аудитом вызваны, прежде всего, их разным назначением.

*Внешний аудит* осуществляется независимыми аудиторами, аудиторскими фирмами на основе заказов (договоров) с организациями. Его отличительной особенностью является также то, что аудиторы, проводящие проверку, не имеют на проверяемом предприятии никаких интересов и не являются учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами, несущими ответственность за соблюдение требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также не состоят в родстве с руководством организации и не связанны с ним служебными отношениями.

Внешний аудит проводится с целью установления состояния финансово-хозяйственной деятельности и подтверждения достоверности годовой финансовой отчетности проверяемого экономического субъекта. Он может быть также проведен согласно договору с целью разработки различного рода рекомендаций по улучшению постановки бухгалтерского учета, оптимизации финансов, налогооблагаемой базы, организации и управления деятельностью проверяемого субъекта и его подразделений.

Результаты проведения внешнего аудита оформляются в виде представления письменного заключения о состоянии учета, внутреннего контроля в проверяемых организациях, а также о достоверности годового отчета. Могут быть оформлены и представлены экономическому субъекту – заказчику внешнего аудита также различные проекты, схемы, бизнес-планы, справки и т.п., в зависимости от поставленной цели в договоре на проведение аудиторской (обязательной или инициативной) проверки. Организации самостоятельно выбирают аудитора или аудиторскую фирму для проведения проверки.

*Внутренний аудит* осуществляется специальной службой организации или ее работниками (специалистами), непосредственно подчиненными руководству хозяйствующего субъекта. При должной организации он способствует повышению ответственности руководителей структурных подразделений и материально-ответственных лиц организации за выполнение ими своих обязанностей, предотвращению негативных явлений при осуществлении хозяйственных операций, связанных с движением имущества и обязательств экономического субъекта. Кроме того, внутренний аудит в значительной мере является информационной базой для внешнего аудита, проводимого в отдельных хозяйствующих субъектах в обязательном порядке согласно законодательству.

Вместе с тем, между внутренним и внешним аудитом имеются существенные различия в уровнях независимости, целях и времени проведения проверок. Потребность во внутреннем аудите все чаще и чаще возникает в средних и крупных организациях, что связано с усложнением законодательных актов, регулирующих экономический механизм управления и отношения субъектов предпринимательства с их структурами и государством. Кроме того, внутренний аудит необходим для предотвращения нерационального расходования, потерь и хищений материальных и денежных ресурсов организации, своевременного предупреждения и разработки рекомендаций по выходу из финансовых трудностей. Другими словами, внутренний аудит – это постоянный контроль за эффективностью осуществления управления деятельностью организации и ее структурными подразделениями.

Любая деятельность должна протекать в определенных рамках и руководствоваться определенными правилами. Накопленный опыт позволяет обобщить и сформулировать нормы и правила, касающиеся аудиторской деятельности. Часть этих правил и норм зафиксирована в законоположениях стран с рыночной экономикой, другая часть изложена в специальных выпусках аудиторских организаций и ООН, посвященных упорядочению аудита. Поэтому стандарты аудита содержат те сложившиеся профессиональные нормы и правила, которые подтвердили свою целесообразность и прочность в ходе аудиторской деятельности и подкреплены опытом практической работы огромного числа аудиторов в разных странах мира.

Все международные стандарты можно разделить на четыре группы. К первой относятся те, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью. Вторая группа – это стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями. К третьей группе принадлежат стандарты, нуждающиеся не только в уточнениях, но и в создании соответствующих условий для своего введения (например, дальнейшего развития и совершенствования рыночных отношений). Четвертая группа стандартов – это стандарты, неприемлемые в данной стране в силу ее исторических традиций и национальной психологии.

Аудит как самостоятельный вид предпринимательской деятельности должен регулироваться соответствующими нормативными актами, определяющими порядок аттестации и лицензирования специалистов по аудиту, условия необходимости аудиторской проверки и множество других правовых и организационных моментов осуществления аудиторской деятельности. Кроме того, опыт разных стран свидетельствует о целесообразности использования в практике аудита специально разработанных стандартов. Поскольку аудит является сравнительно новым в России видом практической деятельности, нормативно-правовая база, систематизирующая организацию его проведения, только формируется.

Организация и методика аудиторской деятельности в России формируется на основе опыта, сложившегося в мировой практике. Отсутствие четкого правового регулирования аудиторской деятельности отождествляет ее в общественном сознании с ведомственными видами финансово-хозяйственной деятельности, что усложняет становление аудита. В соответствии с принятой концепцией нормативного регулирования аудита в России должна быть построена трехуровневая система его регламентации.

Перечень необходимых правил (стандартов) в России определен в соответствии с рекомендациями Комитета международной аудиторской практики Международной федерации бухгалтеров. В настоящее время одобрено более 40 стандартов, работа над которыми продолжается и условно которые можно подразделять на три группы: общие правила (стандарты); правила (стандарты) проведения аудиторской проверки; правила (стандарты) составления отчета.

В программе реформирования ЖКХ, утвержденной приказом Госстроя РФ №17–32 от 11.12.97 г., аудит рассматривается как механизм реализации снижения затрат на производство и оказание услуг. Исследуемые хозяйственные субъекты, осуществляющие производственную деятельность в ЖКХ, включают более 30 видов деятельности. При этом, рассматривая вопросы ценообразования и тарифной политики в ЖКХ, необходимо отметить, что в стандартный набор ЖКУ включаются: техническое содержание и ремонт жилищного фонда; водоснабжение; теплоснабжение; газоснабжение и электроснабжение. Возможное снижение затрат за счет экономии воды, электрической и тепловой энергии может быть ликвидировано общим удорожанием энергоресурсов и ростом затрат на ремонт жилищного фонда и инженерных систем.

Проведенное исследование показало, что сегодня тарифы на ЖКУ значительно отличаются в городах со сходными природно-климатическими условиями. Предприятия, занимающие монопольное положение на рынке ЖКУ, не только включают в свои затраты расходы, связанные с повышенной заработной платой работников, но и не заинтересованы в повышении эффективности производства и внедрении технологий, направленных на снижение себестоимости услуг. В этой связи для оценки объективности расчета затрат предприятий – естественных монополистов и прибыли для формирования цен на ЖКУ определим виды контроля, действующие в ЖКХ.

Совершенно справедливо, на наш взгляд, в зависимости от того, кто осуществляет контроль (его субъект) и что контролируется (его объект), каковы цели контроля, различаются основные его виды:

* государственный административный контроль обеспечивает соблюдение законности в интересах государства и общества, проверяет выполнение обязательств физическими и юридическими лицами перед государством;
* внутрихозяйственный контроль (бухгалтерский и общественный) защищает интересы предприятия и его коллектива от злоупотреблений, хищений и бесхозяйственности, а также обеспечивает повышение эффективности хозяйственной деятельности;
* экономико-правовой контроль в интересах всего общества осуще-ствляется экономическими и правоохранительными органами в форме ревизий, судебно-бухгалтерских экспертиз, аудиторских и тематических проверок.

**3.2 Виды аудита в жилищно-коммунальном хозяйстве**

Рассматривая эти виды контроля для предприятий ЖКХ, можно отметить, что государственный контроль проводится со стороны администрации муниципальных образований с целью подтверждения реальности тарифа на коммунальные услуги.

Имеет место на предприятиях ЖКХ и внутрихозяйственный контроль, который защищает интересы коллектива от злоупотреблений и бесхозяйственности.

Экономико-правовой контроль на предприятиях ЖКХ представлен обязательной экспертизой экономического обоснования тарифа в соответствии с Постановлением Госстроя РФ №13 от 11.11.98 г., а также обязательностью аудиторских проверок в соответствии с Постановлением Правительства РФ №21 от 29.01.2000 г.

Таким образом, для предприятий ЖКХ могут проводиться следующие виды контроля:

1. Государственно-административный контроль.
2. Внутрихозяйственный контроль.
3. Независимый (аудиторский) контроль.

Аудит в ЖКХ – это не столько проверка бухгалтерской отчетности и финансовой документации, сколько оказание аудиторских услуг, способствующих урегулированию экономико-финансовых, правовых и трудовых отношений в отрасли. При оказании аудиторских услуг учитывается специфика жилищно-коммунального хозяйства, заключающаяся в единстве взаимоотношений между физическими и юридическими лицами, потребляющими жилищно-коммунальные услуги, организациями, производящими эти услуги, и органами местного самоуправления, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и федеральными органами управления, которые в рамках своей компетенции регулируют эти отношения. ЖКХ – единственная отрасль, которая имеет такую сквозную взаимозависимость всех этих уровней: потребления, производства и управления.

При проведении аудита тарифов обязательным элементом проверки является экономический анализ деятельности предприятий, который и позволяет определить, из каких статей затрат складывается производственная себестоимость предприятий, какие производственные, экономические показатели закладываются в расчет тарифов, насколько эти показатели достоверны и соответствуют реальным или нормативным потребностям предприятий.

Говоря об аудиторском контроле, необходимо обратить внимание на его направления. Ими, как известно, являются: подтверждающий, налоговый, финансово-аналитический, затратный и др.

В условиях проводимой реформы ЖКХ нашли развитие такие направления аудита, как финансовый и технологический. По нашему мнению, аудит в жилищно-коммунальном хозяйстве является реальной помощью для специалистов и служит усилению процесса регулирования и контроля за ценообразованием на всех уровнях формирования стоимости оплаты жилья и коммунальных услуг. Обязательная аудиторская проверка экономического обоснования тарифов, на наш взгляд, будет являться одним из методов антимонопольного регулирования ценообразования предприятий – естественных монополистов.

Кроме того, как элемент регулирования и контроля за ценообразованием в ЖКХ введена обязательная аудиторская экспертиза экономического обоснования тарифов, которая позволит выявить неэффективные и необоснованные затраты, включаемые в расчеты тарифов, определить пути снижения себестоимости производства на всех уровнях ценообразования данных. Экспертное заключение оценивает достоверность данных и экономическую обоснованность в финансовых средствах по видам услуг.

Исследование вопросов контроля на предприятиях ЖКХ в условиях проводимой реформы приводит к выводу, что появление нового направления аудита – финансово-технологического – и проведение обязательной экспертизы экономического обоснования тарифов позволит добиться существенного снижения себестоимости и обеспечит защиту экономических интересов потребителей.

**3.3 Методические подходы контроля затрат и доходов от оказания коммунальных услуг**

Основные предпосылки необходимости проведения аудита в ЖКХ, на наш взгляд, вызваны действующим сегодня затратным механизмом формирования себестоимости производимых предприятиями отрасли услуг и низкой платежеспособностью потребителей. Предприятия ЖКХ не в состоянии влиять самостоятельно на тарифы и цены своих основных поставщиков. Существующие финансово-хозяйственные связи в ЖКХ, с высоким удельным весом бартерных расчетов и «перекрестных субсидий», приводит к общему удорожанию расчетных схем и, в конечном счете, к повышению цены продукции. Рост тарифов одного предприятия-монополиста ведет к росту тарифов всей отрасли.

Решение перечисленных проблем не возможно без четкой методики контроля за затратами и доходами ЖКХ. Однако разработка всех положений методики проверки каждого раздела учета является трудоемким процессом. Нами проведено исследование методических подходов контроля затрат и доходов в направлении работ по реформированию ЖКХ.

Методика проверки деятельности предприятий ЖКХ может включать следующие формы: перечень основных нормативных документов, источники информации для аудита, описание контрольных процедур (цель и задачи). Критериями для проверки затрат и доходов от деятельности муниципальных предприятий ЖКХ служат Федеральные и местные Законы и нормативно-правовые акты, принятые органами местного самоуправления и определяющие порядок формирования затрат, ценообразование и тарифную политику по регулируемой деятельности, а также правила и нормы технической эксплуатации объектов, инструкции и положения по ведению бухгалтерского учета и другие документы, обязательные для исполнения хозяйствующими субъектами.

По материалам водопроводно-канализационных и жилищно-эксплуатационных предприятий Ростовской области нами определены следующие методические компоненты контроля затрат и доходов:

* проверка обоснованности, полноты и правильности формирования себестоимости и прибыли;
* проверка состава себестоимости отдельных видов услуг;
* проверка состава, технического состояния, загрузки, использования мощностей основных фондов предприятия;
* анализ финансового положения предприятия.

Основная цель аудита производственного цикла заключается в проверке обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство, от которых в итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной услуги. В процессе аудита изучаются организационные и технические особенности предприятия, характер его деятельности, производственные ресурсы и перспективы развития. Перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлен Положениями о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении фирмы (с последующими изменениями и дополнениями), и Методическими указаниями по планированию, учету и калькулированию себестоимости в жилищно-коммунальном хозяйстве.

Согласно этим положениям необходимо установить правильность и законность отражения затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости услуг, т. к. себестоимость – один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющих оценить эффективность использования материальных и трудовых затрат, рентабельность и прибыльность предприятия.

При проверке учета затрат перед аудитором стоят следующие задачи:

* определить соблюдение принципа постоянства в учете затрат;
* соответствие выбранного метода учета затрат отраслевым и технико-экономическим особенностям организации;
* верность разграничения производственных затрат по отчетным периодам;
* верность оценки израсходованных на производство продукции материальных ресурсов;
* правильность начисления износа по основным средствам, нематериальным активам и малоценным и быстроизнашивающимся предметам;
* обоснованность сумм накладных расходов и способы их распределения по объектам калькуляции.

Проверяя состав затрат жилищно-коммунальных предприятий, необходимо учесть, что большинство из них не имеют незавершенного производства и работают без сырья, а предприятия энергоснабжения, теплофикации, водоснабжения получают продукцию от промышленных предприятий и транспортируют ее к потребителям. В связи с этим калькуляция себестоимости строится путем отнесения каждого вида затрат на единицу продукции или услуг. В то же время уровень себестоимости коммунальных услуг вследствие отсутствия незавершенного производства, сырья, малой материалоемкости производства при большем удельном весе в себестоимости амортизационных отчислений и повременной заработной платы находится в значительной зависимости от объемов производства.

Показатели, характеризующие производственную деятельность коммунальных предприятий, строятся в соответствии с технологическими процессами, которые по каждому виду коммунальных услуг имеют свою специфику. Эта специфика нашла свое отражение в отраслевых методических указаниях по планированию, учету и калькулированию себестоимости (работ, услуг).

Основная цель при проверке затрат состоит в анализе соблюдения ПБУ 10/99 «Расходы организации». Исходными материалами для проверки коммунального предприятия являются затраты основного производства, учтенные на сч. 20 «Основное производство». В состав затрат основного производства входят: материалы, топливо, электроэнергия, амортизация основных средств, заработная плата производственных рабочих, покупная продукция, вода и пар со стороны и другие эксплуатационные расходы. Проверяется не только своевременность, но и полнота, а также достоверность отраженных в учете затрат, связанных с производством и эксплуатацией.

Такую проверку следует проводить путем сопоставления показанных затрат в отчетных калькуляциях с данными синтетического и аналитического учета по сч. 20. При этом затраты, отнесенные на этот счет, в свою очередь должны быть встречно сверены с записями в первичных документах, в договорах. Изложенный порядок проверки позволяет выяснить не только достоверность затрат, но и верность их отражения в отчетных калькуляциях, что весьма важно для правильного определения себестоимости продукции (услуг). В соответствии с указанными процедурами была проведена выборочная проверка затрат по муниципальным предприятиям, оказывающим жилищно-коммунальные услуги, автор установил ряд нарушений.

При проверке затрат на водопроводно-канализационных предприятиях следует определять ряд следующих параметров:

* использование общей мощности водопровода и его отдельных сооружений (насосных станций, очистных сооружений, водопроводов, разводящей сети);
* наличие диспропорций и «узких мест» в мощности отдельных сооружений, лимитирующих увеличение поставок воды;
* осуществление мероприятий по наращиванию мощности и первоочередному развитию лимитирующих участков и «узких мест»;
* влияние на объемы реализации воды излишних ее расходов на собственные производственные нужды, потерь в сетях и неучтенного расхода, а также мероприятий по их сокращению;
* пересмотр технологического процесса обработки воды за счет удлинения времени работы фильтров между двумя промывками без ухудшения качества очистки воды;
* внедрение более прогрессивных конструкций очистных сооружений;
* повышение качества профилактического ремонта, улучшение ухода за сетью, водоразборами;
* устранение аварий и другие меры по улучшению технического состояния сетей;
* обоснованность применяемых норм водопотребления, по которым, при отсутствии водомеров, производятся расчеты за потребленную воду;
* правильность отражения этими нормами фактического потребления воды и порядка их утверждения;
* уточнение расчетных норм на основе изучения уровня водопотребления в домах, оборудованных водомерами, и в домах, не имеющих водомеров;
* обеспеченность потребителей водомерами;
* состояние учета отпуска воды потребителям;
* соответствие фактической реализации воды данным учета абонентского отдела (водосбыта);
* соблюдение графика снятия показаний водомеров и срока выписки счетов крупным потребителям в целях изменения (увеличения или уменьшения) объема реализации воды;
* удельный вес расхода воды промышленным потребителям на производственные нужды;
* мероприятия по организации снабжения крупных промышленных потребителей неочищенной водой из местных водоемов или из артезианских скважин.

В условиях реформы большое внимание уделяется качественным показателям работы предприятия ЖКХ. Так, работа водопровода оценивается с точки зрения соблюдения суточных графиков подачи воды, наличия перебоев ее подачи в отдельные районы, количества, характера и продолжительности аварий на головных сооружениях и в сетях, соблюдения установленного стандарта качества воды и должного напора, обеспечивающего ее подачу на все этажи и др.; количества сточных вод, пропущенных через канализацию в процентах к реализованной водопроводом; организации очистки сточных вод, бесперебойности и ритмичности работы очистных сооружений; уровня обслуживания населения водопроводом и канализацией в динамике за ряд лет; количество реализованной воды на одного жителя; размера жилой площади, присоединенной к водопроводу и канализации, в процентах к общей жилой площади; отношения длины разводящей водопроводной и канализационной сети по оси улиц к общей длине всех улиц и проездов.

Источники снабжения подразделяются на три основные группы: открытые водоемы, подземные водоемы и смешанные.

Технологический процесс наиболее распространенного типа водопровода с механической подачей воды из открытого водоема заключается в заборе первого подъема на очистные сооружения, в очистке воды в отстойниках, фильтрах и хлораторных установках, в подаче очищенной воды насосами станций второго подъема в городскую сеть с доведением ее до кранов потребителей. Некоторое количество поданной воды расходуется на собственные нужды водопровода. Частично вода, поданная в городскую сеть, теряется в трубопроводах или не полностью учитывается водомерами и не оплачивается потребителями.

При аудите муниципального водопровода необходимо проверить и проанализировать выполнение плана производственной программы и себестоимости по показателям, содержащимся в отчетных калькуляциях и технико-эксплуатационных отчетах: поднято и перекачено воды, подано в сеть, пропущено через очистные сооружения, реализовано, потери и неучтенный расход воды, доходы или убыток от ее реализации, среднесуточная подача воды в сеть, средний тариф, расходы на подачу и реализацию, себестоимость воды.

При проверке устанавливается разница между количеством воды, поданной в сеть, и полезным ее отпуском потребителям, которая является показателем потерь и неучтенного расхода воды. Последний может объясняться неточностью показаний водомеров, несоответствием фактического потребления воды абонентами, не имеющими водомеров, тому количеству, которое было принято за норму при взимании с них платы.

В то же время население сейчас оплачивает выработку питьевой воды, а не ее потребление, поскольку утечка воды в большинстве случаев вызывается негерметичностью труб, сетевой арматуры, авариями в сети. Проверяя степень использования производственной мощности водопровода, необходимо сопоставить показатели среднесуточной подачи воды в сеть с проектной пропускной способностью основных водопроводных сооружений.

Рассматривая порядок работы предприятия МУП «Водоканал», необходимо отметить следующее: диспетчерская служба круглосуточно принимает заявки по авариям систем центрального отопления, водоснабжения и канализации, энергохозяйства жилых домов и инженерных сооружений. При поступлении заявки на аварию диспетчер записывает ее в журнал и принимает решение, но выполняет работу аварийная бригада, 30% аварийных работ передается мастерам соответствующих участков. Аварии происходят в центральном отоплении (68%), водоснабжении (17%), в энергосети (14%) и прочие (1%). Если авария произошла на коммуникациях предприятий теплосетей или предприятий по водоснабжению, диспетчер аварийной службы сообщает в соответствующую аварийную службу. Кроме того, эти потери, являясь статьей затрат, включаются в тариф и оплачиваются населением.

Одним из важных вопросов является проверка расходов по отдельным элементам затрат. При этом следует иметь в виду, что на водопроводно-канализационных предприятиях расходы на основные материалы, электроэнергию и топливо для технологических нужд непосредственно зависят от количества выпускаемой продукции, а остальные эксплуатационные затраты по своему содержанию могут быть отнесены к условно-постоянным расходам. В водопроводах в больших количествах применяются химикаты для очистки и обеззараживания воды, норма расхода которых устанавливается на 1 м3 поданной в сеть воды. Расход химических реагентов проверяется, исходя из количества очищаемой или дезинфицируемой воды и норм их удельного расхода. Проверяя расход электроэнергии, следует определить, насколько целесообразно и экономично организовано энергетическое хозяйство, соответствует ли расход электроэнергии установленным нормам, производились ли доплаты или скидки за коэффициент мощности.

Проверяя правильность и эффективность расходования средств, предусмотренных в смете эксплуатационных расходов, рассматривается отчетная калькуляция и смета эксплуатационных расходов в расчете на те измерители, от которых зависит величина расходов. При этом устанавливается отклонение в расходовании средств на материалы и реагенты, применяемые для очистки и обеззараживания в расчете на 10 м3 очищенной воды, а также факторы, за счет которых они образовались, соблюдение норм расхода материалов, изменение цен и тарифов на поставку материалов, потери при их транспортировке и хранении, правильность использования присоединенной мощности, соблюдение удельных норм расхода электроэнергии, наличие излишне присоединенной мощности, причины отклонений фактически начисленной амортизации от плановой (изменение структуры основных фондов, амортизируемых по разным нормам, изменение коэффициента сменности, несовпадение фактических сроков ввода в действие основных фондов с плановыми), правильность отражения в себестоимости расходов по техническому обслуживанию внутридомовых сетей и устройств в расчете на 1 м2 жилой площади, оборудованной водопроводом, своевременность зачета жилищным организациям сумм возмещения.

При проверке финансово-хозяйственной деятельности жилищно-эксплуатационных предприятий устанавливается правильность и законность совершения хозяйственных операций по обеспечению сохранности жилищного фонда; эффективность расходования материальных и финансовых ресурсов, выделяемых на ремонтно-эксплуатационные нужды и повышение уровня благоустройства жилых домов; выполнение основных количественных и качественных технико-экономических показателей, от величины которых зависит размер доходов и эксплуатационных расходов домохозяйств: размер жилой и нежилой площади, находящейся в эксплуатации, число квартиросъемщиков и проживающих, жилая площадь, оборудованная водопроводом, канализацией, центральным отоплением, горячим водоснабжением, газом, электрическим освещением; стоимость жилищного фонда и его техническое состояние; наличие аварийных жилых домов.

В условиях формирования экономико-правовых основ функционирования предприятий ЖКХ и реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами, на наш взгляд, аудит фактических затрат предполагает установление достоверности отнесения их на себестоимость по принципам:

* производственной направленности затрат, т.е. прямой обусловленности затрат производственной деятельностью предприятия;
* номенклатурного соответствия, т.е. правомерности списания только тех затрат, которые разрешено списывать в себестоимость;
* количественного соответствия, т.е. обусловленности списываемых затрат производственными нормами, установленными регулирующими органами, отраслевыми нормативными материалами или самим предприятием;
* действительности произведения затрат, т.е. правомерности списания только действительно произведенных затрат, что устанавливается выборочной проверкой отдельных производственных участков, по которым произошло списание фактических затрат.

Доходы жилищно-эксплуатационных предприятий следует проверять по следующие параметрам:

* выполнение сметы поступлений средств и полноты учета доходов как в абсолютных, так и в относительных показателях в расчете на 1 м2 жилой и нежилой площади: квартирная плата, арендная плата за нежилые помещения, сборы с арендаторов, возмещение расходов по техническому обслуживанию сетей и устройств, находящихся внутри зданий, и др.;
* правильность учета жилой и нежилой площади, соответствие числа строений и жилой площади по учету жилищно-эксплуатационной организации и данным бюро технической инвентаризации;
* своевременность начисления и взыскания квартирной платы, обоснованность предоставляемых льгот, установленных действующим законодательством, подтверждение соответствующими документами права квартиросъемщиков на льготы;
* правильность ведения лицевых счетов квартиросъемщиков, контроль за наличием длительной просроченной задолженности по квартирной плате, полнота взыскания пени за несвоевременную квартирную плату, наличие случаев предоставления жилой площади и коммунальных услуг отдельным лицам бесплатно;
* своевременность предъявления счетов арендаторам нежилых помещений, обоснованность суммы расходов, в которых обязаны участвовать арендаторы;
* наличие квартальных и годовых перерасчетов по сборам с арендаторов, исходя из фактических затрат;
* своевременность поступления средств на возмещение расходов по техническому обслуживанию внутридомовых сетей и устройств в абсолютной сумме и в расчете на 1 м2 жилой площади, оборудованной соответствующими сетями и устройствами;
* полнота возмещения за проверяемый период указанных расходов в соответствии с установленными нормами;
* обоснованность учета по прочим доходам: от сдачи в аренду имущества и инвентаря, доходам за выполненные работы по договорам, по эксплуатации и ремонту, от оказания услуг на сторону вспомогательными производствами.

При проверке расходов на эксплуатацию жилого фонда рассматривается:

* выполнение мероприятий по обеспечению сохранности жилищного фонда, внедрению современных технических средств при эксплуатации и ремонте зданий, автоматизации и диспетчеризации управления инженерным оборудованием жилых домов и механизации труда эксплуатационного персонала;
* целесообразность и эффективность использования средств, предназначенных на содержание домовладений – вывозку мусора и снега, обоснованность оплаты счетов на эти работы, наличие случаев отнесения на содержание домовладений неплановых расходов по содержанию улиц и дорог общего пользования, перерасходов воды и электроэнергии, не возмещенных квартиросъемщиками, и т.п.;
* выполнение текущего ремонта жилых домов в натуральном и денежном выражении, наличие утвержденных графиков профилактического ремонта и осмотра инженерного оборудования, своевременность устранения неисправности оборудования по заявкам квартиросъемщиков, участие жильцов и домовых комитетов в приеме и контроле за количеством и качеством выполненных ремонтных работ;
* наличие случаев проведения за счет средств жилищно-эксплуатационной организации внутриквартирного ремонта, который должен выполняться за счет квартиросъемщиков;
* правильность применения установленной системы оплаты труда и положений о премировании ремонтных рабочих за выполнение качественных показателей работы, наличие учета показателей премирования, обеспечение сохранности материалов, предназначенных на текущий ремонт, наличие подтверждений объемов выполненных работ и израсходованных материалов ответственными квартиросъемщиками, осуществление контроля за правильностью применения расценок на выполненные работы при осуществлении текущего ремонта специализированными подрядными организациями.

На основании полученных данных, по нашему мнению, при проверке формирования дохода жилищно-коммунального предприятия необходимо также установить:

* правильность оценки объема реализуемых услуг по регулируемой деятельности по фактическим ценам;
* правильность формирования финансового результата от выручки по регулируемой деятельности;
* финансовые отношения предприятия с бюджетом с выделением средств, подлежащих финансированию, фактически полученных из бюджета и недофинансированных;
* направления использования денежных средств, израсходованных из прибыли;
* фактически сложившийся уровень рентабельности по каждому регулируемому виду деятельности;
* фактически сложившийся общий уровень рентабельности организации.

Отметим, что на себестоимость эксплуатации жилищного фонда оказывают влияние как внешние, так и внутренние факторы. Первые не зависят от предприятия: экономическая политика региона, распределение бюджетных финансовых потоков в регионе, правовой статус субъектов рынка ЖКУ, доходы и уровень занятости населения. Внутренние факторы зависят от предприятия и его руководства: система планирования и учета показателей деятельности муниципальных предприятий, оперативный контроль качества и объемов выполненных работ, система оплаты и стимулирования труда, структура штатного расписания и т.п.

Динамика изменения расходов на содержание домохозяйства характеризуется их относительной стабильностью. Однако при этом наблюдаются значительные структурные изменения по статьям затрат: резкое увеличение затрат сторонних организаций и сокращение собственных. Это сказалось, прежде всего, на ухудшении качества услуг по содержанию домохозяйства, сокращении и невыполнении целого ряда работ (практически не проводятся работы по озеленению и благоустройству придомовых территорий, косметическому и профилактическому ремонтам подъездов, лестничных площадок и т.п.).

Отсутствие конкурсов при проведении договорной кампании (подрядчики, как правило, негосударственные организации), а также необходимой расчетно-сметной документации с экономическим обоснованием стоимости оказываемых услуг и их реальной рентабельности, не позволяет ответить на вопрос, насколько оправданы затраты. Тем более что ремонт и обслуживание жилищного фонда силами самих МУП позволили бы сократить расходы предприятия.

Затраты на оплату труда без отчислений в фонды страхования составляют более трети, а с отчислениями – 40% общих затрат. При недоукомплектованности кадрами по сравнению с нормативно-плановыми показателями для предприятий и организаций ЖКХ характерна тенденция фактического сокращения численности производственного персонала, что, прежде всего, касается рабочих текущего ремонта. При этом численность АУП и соответствующие затраты на оплату труда увеличиваются. Структура штатов по основным подразделениям предприятий ЖКХ имеют значительные недостатки, ведущие к нерациональному увеличению этой статьи затрат.

В ходе проведенной проверки данных бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и показателей отчета финансово-хозяйственной деятельности муниципальных предприятий обнаружилось, что многие предприятия, оказывающие коммунальные услуги, являются неплатежеспособными, убыточными.

Наблюдается значительный рост кредиторской задолженности, что свидетельствует о том, что предприятия не в состоянии рассчитываться с бюджетом и прочими кредиторами. Предприятия не имеют достаточного количества оборотных средств для осуществления своей деятельности.

Недостаточное финансирование предприятий, увеличивающиеся по годам дебиторская и кредиторская задолженности делают неустойчивым финансовое положение предприятий ЖКХ и практически приводят к неполному выполнению или невыполнению ими основных функций: к резкому сокращению объемов текущего ремонта зданий, расходов по домохозяйству, связанных с уборкой мест общего пользования и придомовых территорий. Это, в свою очередь, приводит к преждевременному износу основных фондов, ухудшению санитарного состояния жилья и социального климата проживания населения. Необходимо отметить, что уже на этапе планирования заложено сокращение объемов текущего ремонта и соответствующих затрат на его проведение как собственными силами, так и сторонними организациями.

Уровень собственных доходов и выделяемых организациям и предприятиям бюджетных ассигнований покрывает фактические расходы МУП на содержание и эксплуатацию жилищного хозяйства менее чем на треть и, конечно, недостаточен для нормального функционирования и развития предприятий, включая формирование фондов экономического стимулирования. В сфере ЖКХ наблюдаются постоянный недостаток оборотных средств, задержки соответствующих выплат организациям-поставщикам: тепловым и электрическим сетям, водоканалу и др., что ведет к общему ухудшению финансового положения ЖКХ в регионах. Необходимо отметить, что общая кредиторская задолженность на предприятиях ЖКХ часто превышает дебиторскую. Это обстоятельство создает негативный фон для практической реализации договорных отношений между всеми субъектами рынка ЖКУ.

Основной причиной убытков предприятий коммунальной службы в рассматриваемом периоде является отсутствие выделения денежных средств из бюджета на компенсацию части затрат по содержанию жилого фонда, на капитальный ремонт, а также снижение доходов за счет падения платежеспособности населения, в результате чего увеличилось количество малоимущих семей, квартиросъемщиков, пользующихся субсидиями, а также имеющих льготы как ветераны труда.

По результатам аудиторских проверок на предприятиях ЖКХ можно сделать следующие основные выводы:

* бухгалтерский учет ведется с нарушениями действующего законодательства и не отражает действительно произведенных операций;
* учетная политика не обеспечивает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
* действующий порядок организации ведения бухгалтерского учета требует как организационного, так и технического совершенствования;
* практически не ведется планово-экономическая работа, не проводится экономический и финансовый анализ деятельности.

Предприятия несут большие финансовые потери из-за нечеткой организации производства и управления, что выражается в неэффективном использовании рабочей силы, отсутствии у работников производственной дисциплины, ответственности за своевременность и качество выполняемых работ, в неэффективном документообороте.

В этих условиях аудит необходим как организующий фактор. Ведь основные его задачи в отрасли – не только выявление неэффективных затрат, но и поиск резервов, расширение финансовых возможностей предприятий, обоснование и подтверждение правомерности принимаемых решений как руководителями предприятий, так и органами местного самоуправления. По данным проведенного аудита предприятий ЖКХ намечены мероприятия по сокращению дефицита статей расходов ЖКХ.

В процессе аудита жилищно-коммунальных предприятий проверяется не только организация учета затрат, но и методика расчетов экономически обоснованных тарифов.

**3.4 Экспертиза экономического обоснования тарифов на коммунальные услуги**

В соответствии с принятыми решениями разрабатываемые на местах программы реформы жилищно-коммунального хозяйства предусматривают, помимо увеличения тарифов на оплату жилья и коммунальных услуг, комплекс экономических мероприятий, направленных на снижение издержек производства жилищно-коммунальных услуг. Реализация этих мероприятий с помощью организации учета и регулирования потребления энергоресурсов, ценового регулирования естественных монополистов, современных методов организации финансово-хозяйственной деятельности должна нейтрализовать возникающее увеличение затрат вследствие роста цен на сырье, материалы из-за инфляционных процессов.

Необходимость разработки местных программ ресурсосбережения в рамках проведения реформы жилищно-коммунального хозяйства обусловлена нарастанием физического износа оборудования муниципальных котельных, тепловых, электрических и водопроводно-канализационных систем; ростом тарифов на электро- и теплоэнергию, что приводит к увеличению объемов неплатежей и т.п.

По расчетам Института экономики ЖКХ, часто в себестоимость коммунальных услуг эксплуатационные предприятия закладывают долги, штрафы, необоснованно высокие административно-управленческие расходы.

Как показывает практика, больше всего допускаются такие нарушения предприятиями тепло-, водо-, электро- и газоснабжения. А поскольку на их долю приходится около 70% всех платежей населения за жилье, общая сумма затрат, включаемых в эти тарифы, весьма значительна для россиян. Основные причины столь недобросовестного отношения к установлению тарифов – бесхозяйственность, прямое нарушение финансовой дисциплины. В частности, незаконно списываются материально-технические ресурсы, выделяемые средства расходуются не по назначению. По некоторым оценкам, в результате финансовых злоупотреблений производственные услуги дорожают на 10–15%.

Обоснования применяемых тарифов, полученные от предприятий ЖКХ, как правило, не совпадают с данными, приведенными в первичных документах хозяйственной деятельности предприятий. В результате для получения достоверной информации и ужесточения антимонопольного регулирования деятельности поставщиков коммунальных услуг были проведены аудиторские проверки (экспертизы) тарифов на предприятиях водо-, тепло-, газо- и электроснабжения.

Установлено, что предприятия завышают стоимость основных фондов, увеличивают за счет этого амортизационные отчисления, а значит, завышают инвестиционную составляющую тарифа, занижают налогооблагаемую прибыль и создают себе финансовые резервы. После проверок стало ясно, что существующая система финансирования не позволяет производить качественное обслуживание объектов ЖКХ, износ основных фондов которого составляет 40–60%. Частично продолжается финансирование текущих эксплуатационных расходов, но почти повсеместно катастрофически низки капитальные вложения. Например, ежегодный объем замены труб втрое ниже минимально допустимого предела. Следовательно, чтобы исключить дальнейшее снижение уровня предоставляемых услуг и развал основных фондов, необходимо усовершенствовать систему финансирования ЖКХ.

Кроме того, технологический аудит предприятий ЖКХ позволил получить информацию об общем состоянии отрасли в области. Так, проверки показали, что подача тепла в жилые и общественные здания во многих муниципальных образованиях области базируется на основе центрального отопления, трубы ТЭЦ тянутся на десятки километров, используются не самые экономичные энергоносители. В результате цена на услуги теплоснабжения очень высока и может быть снижена лишь на основе привлечения капиталовложений, направленных на внедрение ресурсосберегающих технологий. Сегодня в области задействован эффективный механизм энергосбережения, предполагающий поэтапное снижение стоимости услуг ЖКХ.

В то же время отсутствуют четкие формализованные договорные отношения между муниципалитетом и предприятием, оказывающим коммунальные услуги, с одной стороны, и предприятием, оказывающим коммунальные услуги и предприятием и потребителями этих услуг – с другой. Городская администрация не имеет точного представления о расходовании и эффективности использования коммунальными предприятиями средств – ни бюджетных, ни получаемых в результате повышения тарифов. Не проводится мониторинг качества поставляемых услуг. Химический состав воды, температура воздуха в помещениях и другая информация практически не влияют на величину утверждаемых тарифов, не учитываются при контроле за расходованием средств из бюджета.

На местах отсутствуют отраслевые методики учета и планирования затрат на предприятиях коммунального хозяйства. Это приводит к искажению реальной картины, что в свою очередь снижает возможность целенаправленного воздействия на услуги ЖКХ с целью снижения издержек, позволяет достаточно свободно переносить средства из одной статьи в другую.

Исключить диктат поставщика коммунальных услуг можно, только сделав его деятельность прозрачной. На наш взгляд, этого можно достигнуть при помощи обязательной аудиторской экспертизы экономического обоснования тарифов.

Постановлением Госстроя России №13 от 11.11.98 г. утверждено Положение «О проведении экспертизы экономического обоснования тарифов на товары, работы и услуги, учитываемых в оплате жилья и коммунальных услуг», которое определяет порядок проведения экспертизы при рассмотрении и утверждении соответствующих тарифов федеральными органами исполнительной власти, а также при регулировании естественных монополий органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. Оно устанавливает систему требований к проведению экспертизы, которые распространяются на экспертизы, осуществляемые в целях:

* определения достоверности, представляемой хозяйствующими субъектами в регулирующие органы финансово-экономической и производственно-технологической информации;
* защиты экономических интересов организаций, оказывающих жилищно-коммунальные услуги по регулируемым тарифам;
* выявления неэффективных и необоснованных затрат, включаемых в расчеты тарифов;
* определения путей снижения производственной себестоимости по регулируемой деятельности;
* выявления внутренних резервов в целях повышения эффективности производства, обеспечения ресурсосбережения;
* усиления контроля за ценами (тарифами) организаций, занимающих монопольное положение в осуществлении регулируемой деятельности;
* защиты экономических интересов населения и других потребителей от монопольного повышения тарифов.

Экспертиза (проверка) – независимая вневедомственная финансовая и технологическая экспертиза факторов, влияющих на формирование тарифов, а также производственно-технологической и финансово-экономической информации, представляемой хозяйствующими субъектами в целях экономического обоснования тарифов в сфере регулируемой деятельности.

По данным проведенной экспертизы составляется заключение. Экспертное заключение – документ, являющийся результатом проведенной независимой экспертной организацией экспертизы и имеющий юридическое значение в процедуре утверждения экономически обоснованных тарифов регулирующими органами для всех хозяйствующих субъектов, органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления. К экспертной организации относится организация, осуществляющая деятельность по проведению независимых вневедомственных проверок специального назначения (аудиторские организации, технические, технологические, научные и иные организации). Она устанавливает систему требований к проведению проверки специального назначения хозяйствующих субъектов в соответствии с методологическими, организационными и правовыми особенностями ценообразования и тарифной политики в регулируемой деятельности.

Экспертиза экономического обоснования тарифов может проводиться: при подготовке хозяйствующими субъектами соответствующих расчетов и обоснований на регулируемый период, установленный действующими нормативными актами для расчета показателей, включаемых в тариф; при инициативном обращении хозяйствующих субъектов в регулирующие органы с просьбой пересмотра тарифов в течение регулируемого периода; в случае несогласия хозяйствующего субъекта с утвержденной регулирующим органом величиной тарифа; в иных случаях по соглашению между хозяйствующим субъектом и органом, осуществляющим регулирование тарифов.

Независимая вневедомственная экспертиза осуществляется на основании договора возмездного оказания услуг. Заказчиком экспертизы является организация, по инициативе которой она проводится. Устанавливая методы проведения экспертизы самостоятельно, экспертные организации при этом должны гарантировать качество и достоверность представленной в заключении информации. Экспертиза может быть финансовой и (или) технологической и в обязательном порядке содержать анализ факторов, влияющих на формирование тарифов.

Специальное назначение экспертизы определяется содержанием поставленных целей, глубиной, составом и объемом привлекаемой для анализа информации. Критериями для экспертизы являются федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации, общие нормативные правовые акты, принятые органами государственной власти и органами местного самоуправления, определяющие порядок ценообразования и тарифную политику по регулируемой деятельности, а также указания, инструкции, правила и нормы технической эксплуатации объектов и другие документы, обязательные для исполнения хозяйствующими субъектами.

При этом в обязательном порядке регулирующими органами в пределах своей компетенции утверждаются, а хозяйствующими субъектами используются: методические указания о порядке расчета тарифов и размеров платы за услуги; система показателей и информационных данных, представляемых в регулирующий орган; нормы и нормативы, используемые при экономическом обосновании планируемых (расчетных) величин себестоимости и прибыли, принимаемых для расчета тарифов.

Заключение экспертной организации в обязательном порядке должно содержать по финансовой экспертизе следующую информацию:

* анализ организационно-правового статуса хозяйствующего субъекта, его структуры управления, уставных, учредительных, юридических, распорядительных и организационных документов, требований учетной политики;
* описание методов экспертизы тарифов и оснований для их выбора;
* оценку достоверности финансовой информации, используемой при обосновании расчетной величины тарифов;
* обоснованность определения видов и объемов продукции (работ, услуг) в натуральном выражении;
* обоснованность общей величины, структуры и размера составляющих потребности в финансовых средствах по видам регулируемой деятельности на период утверждения тарифов;
* сведения о динамике цен на приобретаемые товарно-материальные ценности;
* анализ применяемых норм и нормативов в сравнении со среднеотраслевыми показателями, обоснование отклонений от этих показателей;
* сведения о соблюдении предприятиями установленных норм и нормативов, о системе контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей;
* данные о суммах и удельном весе в себестоимости (товаров, работ, услуг) производственных потерь, их причинах;
* сведения о доле в себестоимости затрат на энергоресурсы, динамика тарифа за проверяемый период;
* анализ цен, объемов и динамики расходов на оплату услуг сторонних организаций;
* результаты выборочной проверки выполненных работ и услуг сторонними организациями, основания для выборки, анализ обоснованности расходов;
* выборочная оценка влияния переоценки основных средств на сумму амортизации;
* данные о степени изношенности основных средств;
* результаты выборочной проверки сданных работ по капитальному ремонту и другим капитальным вложениям;
* результаты проверки целевого использования ремонтного фонда;
* объемы планово-предупредительных работ – процент исполнения, соответствие нормам;
* расшифровку прочих расходов по текущему ремонту, оценку их обоснованности;
* сведения об обоснованности складских запасов;
* доля аварийно-восстановительных работ в себестоимости (товаров, работ, услуг);
* причины аварий;
* расшифровку цеховых и общепроизводственных расходов;
* анализ избранной методики учета и калькулирования себестоимости.

По технологической экспертизе заключение должно содержать:

* описание методов проведения технологической экспертизы и обоснований их выбора;
* состав и состояние основного и вспомогательного технологического оборудования, степень использования его мощности;
* совокупные и удельные затраты первичных ресурсов в технологических процессах, включая оценку эффективности их использования в сравнении с базовыми отраслевыми и мировыми показателями, предложения по повышению эффективности использования первичных ресурсов;
* совокупные и удельные показатели фактически производимых в технологическом процессе ресурсов и услуг;
* состав и состояние транспортных коммуникаций доставки ресурсов, включая оценку совокупных и удельных потерь в сравнении с базовыми отраслевыми и мировыми показателями, предложения по снижению потерь при транспортировке ресурсов;
* наличие приборного учета ресурсов на этапах производства, транспортировки и потребления, степень использования данных приборного учета в управлении технологическими процессами и в расчетах с потребителями;
* соответствие фактических качественных и количественных показателей ресурсов, поставляемых потребителю, заявленным в договорах и используемым при расчетах за услуги и ресурсы.

В ходе проведения экспертизы при выявлении фактов нарушений или допущенных ошибок, существенно влияющих на величину формируемых тарифов, хозяйствующими субъектами вносятся необходимые изменения на основании соответствующих рекомендаций. В случае если хозяйствующим субъектом в ходе проведения экспертизы не были устранены выявленные существенные нарушения или ошибки, соответствующая информация должна найти отражение в заключении с оценочным анализом последствий для установления величины тарифов и в целях выполнения задач, решаемых экспертизой.

Заслуживает внимания методика проведения экспертизы, разработанная институтом экономики ЖКХ. Основная цель экспертизы – проверка фактической и плановой себестоимости и прибыли как основных составляющих тарифов на услуги по эксплуатации и содержанию жилищного фонда.

В качестве основы для проведения экспертизы использованы:

* метод средневзвешенных оценок, позволяющий сравнивать основные технико-экономические показатели деятельности конкретного предприятия с фактически сложившимся (среднестатистическим) уровнем по ЖКХ региона;
* оптимизация временного интервала, в течение которого установленные администрацией тарифы на жилищно-коммунальные услуги для населения не изменялись;
* многофакторный анализ – выявление степени влияния основных факторов на себестоимость обслуживания жилищного фонда как в количественном, так и качественном аспектах;
* первичные данные планово-бухгалтерских служб и статистическая информация.

По оценкам экспертов был сделан вывод, что сложившаяся на сегодня фактическая себестоимость содержания и ремонта жилья (без затрат на капитальный ремонт) во многих регионах РФ превышает реальные затраты на 25%, из которых порядка 10% не зависит от деятельности предприятия. Превышение фактических затрат связано с отставанием регионов в практической реализации мероприятий по совершенствованию управления ЖКХ, в частности, по созданию служб заказчика, единых расчетно-кассовых центров по сбору платежей, служб субсидий, внедрению ресурсосберегающих технологий в жилищное хозяйство и т.п., что позволило бы значительно сократить себестоимость содержания одного квадратного метра жилья.

Ранее проводимые проверки основывались на сравнении данных, заявленных предприятием в соответствующей отчетности (бухгалтерской и специально представляемой для утверждения тарифов), с фактическими данными первичных документов, формирующих себестоимость, и не давали комплексной оценки факторов, влияющих на размер расходов предприятия, соответственно, и на размер утверждаемого тарифа.

В процессе реформирования ЖКХ разработана и опробована технология проверки предприятий ЖКХ, которая включает в себя следующие этапы:

1. Аудиторами проводится проверка бухгалтepcкoгo учета предприятия, соответствия данных первичных документов бухгалтерским регистрам, заключения и исполнения договоров гражданско-правового характера, формирования финансовых результатов деятельности предприятия.
2. Полученные данные сообщаются специалистам-технологам, задача которых состоит в оценке правильности подсчета предприятием полученной продукции (газа, воды, тепла) и расчета его отпуска. Кроме того, технологи оценивают расчеты с абонентами и проверяют договорные работы на предмет обоснованности потребности абонента в услугах предприятия.
3. Одновременно результаты проверки аудиторов передаются специалистам-оценщикам, задача которых состоит в оценке правильности составления предприятием и сторонними организациями смет на текущий и капитальный ремонт, вложений капитального характера, а также в проверке проведения переоценки основных фондов. Кроме того, они анализируют потребленные предприятием услуги и приобретенные у сторонних организаций материальные ценности на предмет соответствия их цен рыночным.
4. Для определения эффективности использования средств помимо расходов, включаемых в себестоимость по законодательству Российской Федерации, анализируются расходы, производимые предприятием за счет прибыли.
5. Выявленные отклонения от данных, заявленных предприятием в отчетности и учетных регистрах, суммируются. На этом основании рассчитывается величина резерва снижения расходов на единицу продукции предприятия.

Из структуры тарифа следует, что реальная картина себестоимости услуг искажена, т. к. калькуляция затрат на коммунальные услуги осуществляется с позиции определения расходов самого предприятия, а не средств, необходимых для обеспечения управления и содержания инженерных коммуникаций и объектов коммунального хозяйства.

В тарифе не учитываются реальные потребности предприятия в прибыли, в инвестициях. Кроме того, при определении цены возникают сложности, вызванные перекрестным субсидированием, когда разные группы потребителей получают одни и те же услуги по разным тарифам. При этом в наиболее тяжелом положении оказываются промышленные предприятия, которые фактически субсидируют льготные тарифы для населения.

Проведя расчеты тарифов на услуги по водоснабжению и водоотведению, приходим к заключению, что предприятие не в состоянии влиять самостоятельно на тарифы и цены своих поставщиков. Существование системы «перекрестных субсидий» не позволяет предприятию эффективно использовать свои оборотные средства. Более того, при наличии перекрестного субсидирования (тарифов по трем группам потребителей) ресурсы поставляются от одного монополиста к другому по тарифам для промышленности (самым высоким).

Таким образом, получив воду по такой цене для использования ее в процессе основного производства (подачи воды) и накрутив на нее еще свою рентабельность, предприятие представляет свои услуги к оплате населению. Население оплачивает только часть тарифа, разницу в тарифе по населению необходимо покрыть предприятию из местного бюджета. Средств в бюджете нет, растет дебиторская задолженность, сокращаются оборотные средства.

Кроме того, на основании результатов аудиторской проверки появляется возможность оценить реальную потребность предприятий в финансировании (текущие и капитальные ремонты) и разработать план мероприятий по его обеспечению.

В соответствии с изложенным предлагается:

* для определения экономически обоснованных тарифов предприятий и пересмотра действующих тарифов необходимо создание в городах Службы заказчика с закреплением за ней соответствующих функций и четким разграничением прав и обязанностей заказчика и организаций-подрядчиков;
* в структуре тарифа предусмотреть включение составляющей на капитальный ремонт;
* руководству предприятий четко определять и отслеживать уровень фактических затрат и долю, оплачиваемую населением, сопоставляя последнюю с показателями дохода;
* руководству отрасли и предприятий способствовать созданию конкурентной среды при проведении ежегодной договорной кампании с целью сокращения необоснованных затрат и повышения качества предоставляемых услуг;
* руководству и финансовым службам предприятий отрасли более рационально планировать и перераспределять финансовые средства, обратив особое внимание на структуру затрат и соблюдение четких пропорций основных категорий работающих, т. к. их нарушение ведет к ухудшению качества обслуживания жилищного фонда;
* составлять альтернативные организациям-подрядчикам планы работ, которые могут быть выполнены собственными силами с наименьшими затратами, и предоставлять их на рассмотрение руководству.

**Выводы**

Коммунальное хозяйство в настоящее время основано преимущественно на муниципальной собственности. Последняя используется для обеспечения функций социального характера, связана с развитием отношений местного или общественного самоуправления, выступая его экономической основой и источником доходов местного бюджета, удовлетворения потребностей населения соответствующей территории.

К объектам муниципальной собственности, являющейся достоянием населения соответствующей территории, относятся: муниципальный жилищный фонд, нежилые помещения в домах муниципального жилищного фонда, объекты инженерной инфраструктуры и другие объекты, непосредственно осуществляющие коммунальное обслуживание населения, и т.п.

Следовательно, объектами муниципальной собственности являются все объекты, непосредственно осуществляющие коммунальное обслуживание потребителей на территории данного муниципального образования.

Жилищно-коммунальные услуги (далее – ЖКУ) реализуются потребителям (в том числе населению) по регулируемым тарифам, установленным государством.

Государственное регулирование цен (тарифов) на ЖКУ регламентируется: постановлением Правительства РФ от 17.02.04 №89 «Об утверждении основ ценообразования в сфере жилищно-коммунального хозяйства»; Указом Президента РФ от 28.02.95 №221 (ред. от 08.04.03 №410 с изм. от 30.07.02) «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)»; постановлением Правительства РФ от 07.03.95 №239 (ред. от 02.04.02 с изм. от 30.07.02) «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)»; Федеральным законом от 24.12.92 №4218–1 (ред. от 06.05.03) «Об основах федеральной жилищной политики»; постановлением Правительства РФ от 02.08.99 №887 (ред. от 27.06.03 с изм. от 27.06.03) «О совершенствовании системы оплаты жилья и коммунальных услуг и мерах по социальной защите населения»; Федеральным законом от 14.04.95 №41-ФЗ (ред. от 07.07.03) «О государственном регулировании тарифов на электрическую и тепловую энергию в Российской Федерации».

Для предприятий ЖКХ суммы предоставленных гражданам в соответствии с действующим законодательством льгот и субсидий являются «выпадающими доходами», т.к. сначала они выплачиваются за счет собственных средств предприятия, а лишь потом компенсируются органами государственной власти или местного самоуправления.

Как было отмечено ранее, одной из особенностей деятельности организаций ЖКХ является реализация жилищно-коммунальных услуг по государственным регулируемым тарифам с учетом стандартов оплаты жилья и коммунальных услуг. Перечень услуг, тарифы на которые регулируются государством, установлен постановлением Правительства РФ от 17.02.04 №89 и является закрытым.

Необходимость раздельного учета доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, определена также требованиями налогового учета, а именно ст. 251 НК РФ, в которой сказано, что имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования, не учитывается при налогообложении. Однако при отсутствии раздельного учета доходов и расходов указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Субсидия – это адресная помощь населению, предоставляемая из средств бюджета, который оплачивает часть стоимости ЖКУ по соответствующим тарифам. Финансирование на возмещение расходов Службы Заказчика по предоставлению субсидий включается в состав выручки.

В соответствии с Правилами и нормами технической эксплуатации жилищного фонда, утвержденными постановлением Госстроя России от 27.09.03 №170, капитальный ремонт жилищного фонда включает комплексное устранение неисправности всех изношенных элементов здания и оборудования, смену, восстановление или замену их на более долговечные и экономичные, улучшение эксплуатационных показателей жилищного фонда, осуществление модернизации жилых зданий и является частью мероприятий по восстановлению основных средств.

Работы по капитальному ремонту выполняются согласно утвержденному графику и смете, которые составляются после всестороннего обследования объекта, подписания акта технического состояния и акта о выявленных дефектах оборудования.

Завершение капитального ремонта оформляется актом приема-сдачи отремонтированных основных средств по форме ОС-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 21.01.03 №7, с соответствующим внесением в технический паспорт объекта изменений, связанных с капитальным ремонтом, реконструкцией, модернизацией.

На наш взгляд, новые принципы ценовой и тарифной политики должны быть основаны на снижении затрат по предоставлению жилищно-коммунальных услуг (ЖКУ). С этой целью предлагается переход на договорные условия работы с разделением функций заказчика и подрядчика; проведение конкурсного отбора предприятий-подрядчиков; введение контрактной системы найма на работу; внедрение приборов учета расхода ресурсов на каждом объекте ЖКХ с целью ресурсосбережения; проведение аудита формирования стоимости услуг и технологического аудита; обеспечение при определении стоимости услуг участия представительских органов с дальнейшим доведением информации до потребителя. Кроме того, методическое обеспечение тарифной политики ресурсосберегающих организаций может привести к разделению коммунальных тарифов на две составляющие: за сетевое обслуживание (постоянная величина) и за поставку услуги (переменная величина).

Основная задача реформирования отрасли – это улучшение качества предоставляемых услуг, снижение издержек, перевод отрасли из планово-убыточной в бездотационную.

В целях финансового оздоровления, улучшения качества предоставляемых услуг и снижения потерь в сетях разработаны следующие целевые программы: «Обеспечение населения КЧР питьевой водой». Республиканская программа «Жилище», «Реформирование и модернизация жилищно-коммунального комплекса КЧР» и «Ветхое жилье».

Итогами реализации этих программ станут:

* реструктуризация и ликвидация задолженности организаций коммунального комплекса;
* формирование механизмов ценовой и тарифной политики, препятствующих ее новому образованию;
* развитие рыночных механизмов привлечения частных инвесторов для модернизации жилищно-коммунального комплекса;
* развитие договорных отношений в сфере предоставления жилищных и коммунальных услуг населению и другим потребителям.
* создание товариществ собственников жилья и иных рыночных структур управления жилищным фондом.

Поэтапная передача от предприятий ЖКХ органам соцзащиты функций по предоставлению льгот и субсидий и отработка организационно-функциональной модели развития социальной защиты населения при оплате жилья и коммунальных услуг. Изучение структуры себестоимости продукции и услуг жилищно-коммунальных предприятий позволяет говорить о характерных типовых группировочных чертах. Поэтому при определении себестоимости коммунальных услуг необходимо применять методы стандартизации затрат.

На практике применяются два основных типа стандартов: идеальные (теоретические) и прогнозные (текущие). Идеальные (теоретические) стандарты показывают, каким должны быть предприятия в оптимальных условиях (т.е. при отсутствии убытков, брака и т.п.). Прогнозные (текущие) стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятия: качества применяемых ресурсов, процента брака и т.д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия. Стандарты затрат устанавливаются на относительно длительный период на все виды затрат: переменные и постоянные, прямые и косвенные. Стандарты устанавливаются на цены и на количество используемых ресурсов. Это потребует разработки нормативных затрат материальных, трудовых, финансовых, энергетических ресурсов на осуществление типовых работ с использованием базовых характеристик при обосновании тарифов на жилищно-коммунальные услуги.

Основой для оценки обоснованности затрат должна стать нормативная база, разработанная с учетом местных условий (технологических, климатических, исторических и т.д.). Эти нормативы должны быть известны не только работникам ЖКХ и мэрии города, но и потребителям коммунальных услуг, общественности. В основу расчета нормативов затрат можно положить пропорции между отдельными издержками в составе экономически обоснованного тарифа (ЭОТ), разработанного Правительством РФ.

Все изложенное позволит использовать нормативный метод учета затрат при расчете себестоимости жилищно-коммунальных услуг. Введение в структуру оплаты жилищных услуг населением накоплений на капитальный ремонт, введение платы за наем муниципального жилья позволяет дифференцировать оплату жилья в зависимости от его потребительских свойств. Включение затрат по страхованию жилья в оплату жилищных услуг и ликвидация перекрестного субсидирования коммунальных услуг промышленными предприятиями приблизит структуру расходов населения к реальной структуре затрат на жилищно-коммунальное обслуживание, а также снизит неоправданно завышенные тарифы для промышленных потребителей.

Изложенный существующий порядок учета затрат на производство показал, что в настоящее время в этой области имеется ряд нерешенных вопросов, которые приводят к искажению фактической себестоимости коммунальных услуг для расчета тарифа. Несмотря на сложные условия перехода отрасли к рыночной экономике и кризис неплатежей, жилищно-коммунальный комплекс Ростовской области продолжает действовать и обеспечивает функционирование важнейшей отрасли жизнеобеспечения.

**Библиографический список**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 №129 ФЗ (в ред. последующих изменений) законов от 23 июля 1998 №123 ФЗ, от 28 марта 2002 №32 ФЗ, от 31 декабря 2002 №187 ФЗ, от 31 декабря 2002 №191 ФЗ [Текст].
2. Постановление Правительства РФ от 17.02.2004 №89 «Об утверждении Основ ценообразования в сфере жилищно-коммунального хозяйства» [Текст].
3. Указ Президента РФ от 28.02.1995 №221 (ред. от 08.04.2003 №410 с изм. от 30.07.2002) «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» [Текст].
4. Постановление Правительства РФ от 07.03.1995 №239 (ред. от 02.04.2002 с изменениями от 30.07.2002) «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)» [Текст].
5. Федеральный закон от 24.12.2006 №4218–1 (ред. от 06.05.2003) «Об основах федеральной жилищной политики» [Текст].
6. Постановление Правительства РФ от 02.08.1999 №887 (ред. от 27.06.2003 с изменениями от 27.06.2003) «О совершенствовании системы оплаты жилья и коммунальных услуг и мерах по социальной защите населения» [Текст].
7. Федеральный закон от 14.04.2006 №41-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О государственном регулировании тарифов на электрическую и тепловую энергию в Российской Федерации» [Текст].
8. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденным Приказом Минфина России от 16.10.2000 №92н
9. Алборов, Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК [Текст] / Р.А. Алборов. – 3-е изд., прераб. и доп. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2008.
10. Аудит [Текст]: учебник / под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономистъ, 2008. – 494 с.
11. Безруких, П.С. Бухгалтерский учет [Текст] / П.С. Безруких. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.
12. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / И.И. Бочкарева [и др.]; под. ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во Проспект, 2005. – 776 с.
13. Гутцайт, Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты [Текст] / Е.М. Гутцайт. – М.: «Элит – 2000», 2007.
14. Донцова, Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности [Текст]. / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: «Дело и сервис», 2008.
15. Дымова, И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета [Текст] / И.А. Дымова. – М.: Главбух, 2007. – 174 с.
16. Камышанов, Л.И. Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты [Текст] / Л.И. Камышанов, И.В. Барсукова. – М.: «Омега – Л», 2008.
17. Ковалева, О.В. Аудит [Текст] / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. – М.: изд-во «ПРИОР», 2008.
18. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / В.В. Ковалев. – М.: Проспект, 2006.
19. Кочмола, В.К. Внутренний аудит в банке [Текст] / В.К. Кочмола. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 124 с.
20. Лабынцев, Н.Т. Аудит: теория и практика [Текст] / Н.Т. Лабынцев, О.В. Ковалева. – М.: «ПРИОР», 2006.
21. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности. МСА 200. 400–402. – М.: Экономисть, 2005. – 256 с.
22. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С.В. Панкова. – М.: Экономисть, 2008. – 160 с.
23. Палий, В.Ф. Современные проблемы бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.