

УДК 343.98

Т. А. Переймивовк
кандидат економічних наук,
головний судовий експерт

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз Міністерства
юстиції України*

М. Б. Жолобецька,
судовий експерт

*Чернігівське відділення
Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства
юстиції України*

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕННЯ ДОСЛІДЖЕНЬ ПО ПІДТВЕДЖЕННЮ ЕКОНОМІЧНО ОБГРУНТОВАНИХ ТАРИФІВ В СФЕРІ ТЕПЛОСТАЧАННЯ

Аналіз чинного законодавства показує, що ряд нормативних актів містять численні колізії та неузгодженості при визначенні житлово-комунальних послуг; оперують різною термінологією по відношенню до житлово-комунальної сфери (об'єкти, товари та послуги), а деякі з термінів взагалі не є співставними між собою.

Метою статті є дослідження складу витрат, що впливають на формування тарифів в сфері теплопостачання.

Відсутність комплексної нормативно-правової й методичної бази щодо регулювання особливостей формування собівартості послуг у підгалузях житлово-комунального господарства ускладнює планування й облік витрат, калькулювання собівартості послуг.

Аналіз чинного законодавства показує, що ряд нормативних актів містять численні колізії та неузгодженості при визначенні житлово-комунальних послуг; оперують різною термінологією по відношенню до житлово-комунальної сфери (об'єкти, товари та послуги), а деякі з термінів взагалі не є співставними між собою. Для більшості ліцензіатів у сфері теплопостачання уже тривалий час залишається актуальним питання розмежування ліцензованих та не ліцензованих видів діяльності, оскільки більшість з них є вертикально-інтегрованими підприємствами. За відсутності чітких і зрозумілих норм законодавства більшість ліцензіатів вирішують ці питання на власний розсуд.

Відповідно до п.1.1.4 «Особливості формування собівартості робіт, послуг житлово-комунального господарства» методики за реєстраційним кодом 11.1.63 «Методика проведення судових економічних експертиз з визначення собівартості об'єктів оподаткування» зазначено, що «*відсутність комплексної нормативно-правової й методичної бази відносно багатьох специфічних*

особливостей формування собівартості послуг у підгалузях ЖКГ створює багато проблем при плануванні й обліку витрат, калькулюванні собівартості послуг. Таке положення в процесі проведення експертом дослідження наданих документів унеможливорює об'єктивно й повною мірою оцінити доцільність і ефективність всієї сукупності витрат, віднесених на собівартість продукції та послуг підприємств водопровідно-каналізаційного господарства, теплопостачання, житлово-експлуатаційних організацій».

«Малодослідженими й дискусійними на сьогодні залишаються питання собівартості послуг для підприємств – суб'єктів природних монополій, зокрема складу витрат, які включаються в різні види собівартості послуг, а відтак і тарифів».

Статтею 1 Закону України «Про теплопостачання» від 02.06.2005 № 2633-IV визначено термін «тариф (ціна) на теплову енергію», а саме — тариф (ціна) на теплову енергію — грошовий вираз витрат на виробництво, транспортування, постачання одиниці теплової енергії (1 Гкал) з урахуванням рентабельності виробництва, інвестиційної та інших складових [1].

При цьому, статтею 20 цього ж Закону України визначено, що: тарифи на теплову енергію повинні забезпечувати відшкодування всіх економічно обґрунтованих витрат на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії; тарифи повинні враховувати собівартість теплової енергії і забезпечувати рентабельність суб'єкта господарювання; встановлення тарифів на теплову енергію нижче розміру економічно обґрунтованих витрат на її виробництво, транспортування та постачання не допускається [1].

Згідно статті 10 Закону України «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» від 09.07.2010 № 2479-VI тарифи на комунальні послуги суб'єктів природних монополій та суб'єктів господарювання на суміжних ринках повинні забезпечувати відшкодування всіх економічно обґрунтованих планованих витрат на їх виробництво з урахуванням планованого прибутку [2].

Статтею 31 Закону України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 № 1875-IV передбачено, що встановлення цін/тарифів на житлово-комунальні послуги нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво без відповідного відшкодування не допускається і може бути оскаржено в суді [3].

У відповідності до статті 20 Закону України «Про теплопостачання» від 02.06.2005 № 2633-IV визначено, що тарифи на теплову енергію повинні враховувати повну собівартість теплової енергії і забезпечувати рівень рентабельності не нижче граничного рівня рентабельності, встановленого Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері житлово-комунального господарства [1].

Водночас, слід зазначити, що 25.07.2015 набрав чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законів України у сфері комунальних по-

слуг» від 16.07.2015 № 626-VIII, яким передбачено внесення змін до Законів України «Про житлово-комунальні послуги», «Про теплопостачання» та «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» у частині заборони встановлення тарифів на житлово-комунальні послуги в розмірі нижче економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво [4].

Стаття 12 Закону України «Про ціни та ціноутворення від 21.06.2012 № 5007 — VI передбачає, що державні регульовані ціни повинні бути економічно обґрунтованими (забезпечувати відповідність ціни на товар витратам на його виробництво, продаж (реалізацію) та прибуток від його продажу (реалізації) [5].

Таким чином, відповідно до діючого законодавства тарифи на комунальні послуги суб'єктів природних монополій та суб'єктів господарювання на суміжних ринках повинні забезпечувати відшкодування всіх економічно обґрунтованих планових витрат на їх виробництво з урахуванням планового прибутку.

Облік витрат підприємствами теплоенергетики України впливає з вимог п. 1. ст. 10 Закону України «Про природні монополії», [6]. Постанови Кабінету Міністрів «Про затвердження Порядку ведення окремого обліку доходів і витрат на підприємствах, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення» від 01.06. 2011 N 584 [7].

Відповідно до п.3 Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення окремого обліку доходів і витрат на підприємствах, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення» від 1 червня 2011 р. N 584 [7]: з метою ведення окремого обліку:

1. прямі витрати, пов'язані з наданням послуг за кожним видом ліцензованої діяльності підприємства, відображаються у бухгалтерському обліку в установленому порядку на окремих субрахунках рахунка «Витрати»;

2. загальновиробничі витрати розподіляються відповідно до облікової політики підприємства або пропорційно сумі прямих витрат;

3. адміністративні витрати, витрати, пов'язані із збутом, фінансові витрати, інші витрати розподіляються між видами діяльності підприємства, у тому числі ліцензованими, пропорційно сумі прямих витрат, якщо неможливо забезпечити їх окремий облік за видами ліцензованої діяльності;

4. амортизація необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів), які використовуються у разі провадження кількох видів діяльності, у тому числі здійснення виробничих процесів, технологічно пов'язаних з кількома видами діяльності, або прямі витрати розподіляються з використанням обраної підприємством бази розподілу, яка погоджується з органом, уповноваженим встановлювати тарифи;

5. групування витрат здійснюється з урахуванням вимог порядків формування тарифів на виробництво теплової енергії, транспортування її магіс-

тральними та місцевими (розподільними) тепловими мережами, постачання теплової енергії, централізоване водопостачання та водовідведення;

6. доходи за кожним видом ліцензованої діяльності підприємства відображаються у бухгалтерському обліку в установленому порядку на окремих субрахунках рахунка «Доходи від реалізації». У разі отримання підприємством доходів за кількома видами ліцензованої діяльності однією сумою розподіл доходів здійснюється пропорційно встановленим тарифам.

Кабінетом Міністрів України прийнято Постанову від 01.06.2011 № 869 «Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги», якою затверджено Порядки формування тарифів на житлово-комунальні послуги [8].

Механізм формування та встановлення тарифів на теплову енергію, її виробництво, транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води для суб'єктів природних монополій та суб'єктів господарювання на суміжних ринках, які проводять або мають намір проводити господарську діяльність з виробництва теплової енергії, її транспортування магістральними і місцевими (розподільними) тепловими мережами та постачання, надання послуг з централізованого опалення і постачання гарячої води визначається «Порядком формування тарифів на теплову енергію, її виробництво транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води» (далі ПОРЯДОК), який затверджено постановою НКРЕКП від 24.03.2016 № 377 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 09 червня 2016 р. за № 835/28965 [9].

Слід зазначити, що існує відмінність між економічним та бухгалтерським розумінням поняття «витрати». Так, під економічними витратами розуміють витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, що дорівнюють його вартості за найкращого з альтернативних варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати — це тільки конкретні витрати ресурсів.

Загальні принципи формування тарифів на теплову енергію полягають у визначенні за діючими нормами і нормативами економічно обґрунтованих значень усіх показників господарської діяльності суб'єкта господарювання, які враховуються у тарифах, та їх правильному розподіленні за окремими видами діяльності з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та іншими видами господарської діяльності, які не підлягають державному регулюванню (у тому числі, комунальні послуги з опалення та гарячого водопостачання), за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО) 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412 [10]. Слід звернути увагу, що усі елементи економічно обґрунтованих витрат собівартості мають бути правильно розподілені за відповідними статтями витрат (прямі витрати виробничої собівартості, загальновиробничі витрати виробничої со-

бівартості, загальногосподарські адміністративні витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати) за вимогами П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [11].

При цьому слід зазначити, що підприємство самостійно визначає перелік витрат, які включають до собівартості послуг як елемент облікової політики, ґрунтуючись на економічній сутності понесених витрат і загальних принципах бухгалтерського обліку та вимог до організації його ведення.

Облік і калькулювання собівартості робіт та послуг підприємств теплового господарства проводяться за стадіями технологічного процесу (виробництво, подача) і видами продукції (теплова енергія, гаряча вода).

Таким чином, методичні засади бухгалтерського обліку витрат за видами діяльності базуються на вимогах Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО), методах калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); вимогах Порядків формування тарифів та Правил регуляторної звітності; методах калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); організаційно-технологічній структурі підприємства (основні, допоміжні і обслуговуючі виробництва, загальновиробничі підрозділи), структурі виробничо-господарських процесів, розподілі активів і персоналу між видами господарської діяльності (надалі — ВГД) ліцензіата. При дослідженні слід ураховувати вимоги облікової політики, в частині обліку за ліцензованими видами діяльності, яка серед іншого повинна розкривати: кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку окремих господарських операцій (подвійний запис); перелік і склад статей витрат за кожним видом діяльності ліцензіата; методику калькулювання собівартості виробництва (транспортування, постачання) теплової енергії (у тому числі організація управлінського обліку), перелік і склад статей собівартості виробництва, транспортування і постачання теплової енергії відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [11] з урахуванням специфіки кожного з видів діяльності суб'єкта господарювання та баз розподілу; номенклатуру витрат за видами господарської діяльності; порядок створення резервів.

При цьому ПКМ № 869 [8] вимагає, щоб розподіл загальновиробничих та адміністративних витрат між видами діяльності здійснювався «пропорційно прямим витратам з урахуванням витрат на збут» та «пропорційно виробничій собівартості з урахуванням витрат на збут». Відсутність роз'яснень щодо механізму розподілу «з урахуванням витрат на збут» формально дозволяє здійснити розподіл загальновиробничих та адміністративних витрат між видами діяльності при будь-якому, з вище перелічених варіантів планування витрат, пов'язаних з наданням послуг з централізованого опалення та гарячого водопостачання. Таким чином при плануванні забезпечується віднесення частки загальновиробничих та адміністративних витрат до витрат діяльності з надання послуг з централізованого опалення та гарячого водопостачання.

Слід підкреслити, що сьогодні немає конкретних інструкцій або роз'яснень регуляторних органів стосовно класифікацій витрат на постачання

теплової енергії та витрат на надання послуг з централізованого опалення та гарячого водопостачання.

Аналізуючи правильність включення того чи іншого елемента витрат до складу виробничих витрат і розрахунку собівартості продукції, необхідно перевірити обґрунтованість розмежування джерел відшкодування різних витрат (за рахунок собівартості, прибутку, фондів або резервів), достовірність звітних показників собівартості продукції, що дає можливість виявити внутрішньогосподарські резерви зниження собівартості продукції.

Дослідження проводиться шляхом співставлення даних головної книги по затратним рахункам, оборотних відомостей в розрізі контрагентів підприємства по рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», аналітичної оборотної відомості по рахунку 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», відомості нарахування заробітної плати та нарахування на фонд заробітної плати, відомості нарахування амортизаційних відрахувань, первинних документів (накладних, акти приймання виконаних робіт, товарно-транспортних накладних тощо).

Експертна практика показує, що є факти, коли до витрат даного звітного періоду включають витрати, здійснені в інші звітні періоди, або не підтверджені документально. Приклад з висновку: «...враховуючи принцип відповідності визнання, нарахування, відповідності доходів та витрат, а також те, що на дослідження не надано первинних документів, підтверджуючих віднесення в 2014 році до складу прямих витрат витрати майбутніх періодів в розмірі 36 574,00 грн. (Дт 231 Кт 39 на суму 36574,00 грн.), за результатами дослідження вказана сума в прямих витратах підприємства не підтверджується». Тому слід зазначити, що відповідно до П(С)БО 16 [11] витрати підприємства включаються до собівартості продукції того звітного періоду, якого вони стосуються, незалежно від часу їх оплати — попередньої (орендна плата) чи наступної (оплата за час відпусток працівників і т. д.)

Увага експерта повинна зосередитися й на достовірності величини амортизаційних відрахувань за основними засобами та нематеріальними активами. Зокрема, необхідно з'ясувати, чи немає нарахувань зносу основних засобів понад нормативний строк їх експлуатації.

Дослідженню підлягає також обґрунтованість віднесення на витрати виробництва окремих податків, зборів, відрахувань, платежів, видів доплат до тарифних ставок і посадових окладів (за роботу у вечірній та нічний час, за керівництво бригадою, за роботу у важких і шкідливих умовах праці, за роботу у вихідні і святкові дні, водіям автомобілів за ненормований робочий день тощо) та надбавок (за високу професійну майстерність, водіям за класність, за високі досягнення у праці тощо) фактичних за попередній базовому і базовий періоди та планових на розрахунковий період з додержанням умов Галузевої тарифної угоди. При дослідженні експерт звертає увагу на рівень преміальних та інших заохочувальних і компенсаційних виплат фактичного за попередній базовому і базовий періоди.

Слід зазначити, що Порядком формування тарифів на теплову енергію, її виробництво, транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення та постачання гарячої води, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01.06.2011 року № 869 [8] передбачено:

– п. 14. Нормування втрат теплової енергії в мережах тепlopостачання та питомих витрат палива і електроенергії, які використовуються для виробництва та транспортування теплової енергії, здійснюється в установленому законодавством порядку відповідно до міжгалузевих, галузевих та регіональних методик, інших нормативних документів з нормування витрат та втрат ресурсів, у яких враховуються основні особливості технологічних процесів конкретного виробництва;

– п. 51. Формування тарифів підприємствами, що надають послуги з централізованого опалення (далі — підприємства), здійснюється на підставі річних планів надання послуг з централізованого опалення, економічно обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних та галузевих нормативів витрат ресурсів, техніко-економічних розрахунків, кошторисів, податків і зборів, цін на матеріальні ресурси та послуги у планованому періоді;

При цьому слід зазначити, що питання дотримання підприємством правил технічної експлуатації теплових установок не відноситься до компетенції експертів-економістів.

В одній статті неможливо вказати весь спектр проблем, які виникають при проведенні даного виду дослідження, тому ця проблема потребує подальшого вивчення та висвітлення.

Перелік посилань

1. *Про тепlopостачання*: закон України: закон України від 02.06.2005 №2633-IV (із змінами та доп.). [Електронний ресурс]. Режим дост упу: rada.gov.ua.
2. *Про державне регулювання у сфері комунальних послуг*: закон України (із змінами та доп.). [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
3. *Про житлово-комунальні послуги*: закон України (із змінами та доп.). [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
4. *Про внесення змін до деяких законів України у сфері комунальних послуг*: закон України від 16.07.2015 № 626-VIII (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
5. *Про ціни та ціноутворення*: закон України від 21.06.2012 № 5007 — VI (із змінами та доп.). [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
6. *Про природні монополії*: закон України (із змінами та доп.). [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
7. *Про затвердження Порядку ведення окремого обліку доходів і витрат на підприємствах, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та Водовідведення*: постанова Кабінету Міністрів від 01.06. 2011 № 584. [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги», від 01.06.2011 № 869 (із змінами та доп.). [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.

9. Постановою НКРЕКП від 24.03.2016 № 377 «Порядком формування тарифів на теплову енергію, її виробництво транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води» (далі ПОРЯДОК), який затверджено та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 09 червня 2016 р. за № 835/28965 [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
10. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 №412 (із змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
11. П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЙ ПО ПОДТВЕРЖДЕНИЮ ЭКОНОМИЧЕСКИ ОБОСНОВАННЫХ ТАРИФОВ В СФЕРЕ ТЕПЛОСНАБЖЕНИЯ

**Т. А. Переймивовк
М. Б. Жолобецкая**

Анализ действующего законодательства показывает, что ряд нормативных актов содержат многочисленные коллизии и несогласованности при определении жилищно-коммунальных услуг; оперируют разной терминологией по отношению к жилищно-коммунальной сфере (объекты, товары и услуги), а некоторые из терминов вообще не являются сопоставимыми между собой.

Целью статьи является исследование состава затрат, влияющие на формирование тарифов в сфере теплоснабжения.

Отсутствие комплексной нормативно-правовой и методической базы по регулированию особенностей формирования себестоимости услуг в подотраслях жилищно-коммунального хозяйства затрудняет планирование и учет затрат, калькулирование себестоимости услуг.

FEATURES OF INVESTIGATION OF RESEARCH ON ECONOMICALLY BASED TARIFFS IN THE FIELD OF HEATING

**T. Pereimivovk
M. Sholobeckaya**

Analysis of the current legislation shows that a number of regulations contain numerous conflicts and inconsistencies in the definition of housing and communal services; operate with different terminology in relation to the housing and communal sphere (objects, goods and services), and some of the terms are not comparable at all.

The purpose of the article is to study the composition of costs that affect the formation of tariffs in the field of heat supply.

The lack of a comprehensive regulatory and legal framework for regulating the peculiarities of the formation of the cost of services in the housing and communal services sub-sectors complicates the planning and accounting of costs, the calculation of the cost of services.