
7

СУДОВА ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА

УДК 343.98

К. П. Проскура
доктор економічних наук, доцент,
старший судовий експерт

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

М. Б. Жолобецька
аспірант,
науковий співробітник

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

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО- ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ОБГРУНТОВАНOSTІ ТАРИФІВ НА ТЕПЛОВУ ЕНЕРГІЮ

Розглянуто аспекти призначення та проведення економічних досліджень із питань обґрунтування розрахунку тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надання послуг з централізованого опалення та гарячого водопостачання. Визначено перелік документів, які підлягають дослідженню для документального й нормативного обґрунтування розрахунку тарифів на теплову енергію.

Ключові слова: економічна експертиза, тариф на виробництво теплової енергії, транспортування теплової енергії, постачання теплової енергії, тарифи на централізоване опалення та гаряче водопостачання.

Цінова (тарифна) політика являє собою інтегровану систему, куди входять методи формування цін (тарифів) на комунальні послуги, розгляд і вивчення факторів, що впливають на формування цін (тарифів) на комунальні послуги, цінової політики та цінової стратегії організацій і визначення ролі держави у встановленні цін і тарифів на регульовані види діяльності. Основним і безумовним пріоритетом тарифної політики є підвищення ефективності, зокрема, забезпечення якості та надійності теплопостачання при обов'язковому дотриманні балансу інтересів теплопостачальних організацій і споживачів теплової енергії та вимоги економічного обґрунтування витрат на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії.

В сучасних умовах експертиза економічно обґрунтованого тарифу може стати основним інструментом для можливого усунення конфлікту інтересів виробників (надавачів) та споживачів житлово-комунальних послуг та досягнення розумного їх збалансування.

Проблеми забезпечення економічної ефективності тарифної політики в сфері комунальних послуг в Україні намагались вирішити в своїх дослідженнях такі автори, як: Ю. І. Боровик, З. П. Коровіна, А. Л. Ігольников, В. Д. Лагутін, Г. І. Оніщук, В. В. Рибак, В. І. Чиж тощо. На сучасному етапі дослідженням науково-практичних аспектів обліку витрат та калькулювання собівартості у сфері житлово-комунального господарства займаються науковці: Головаченко О. О., Бабак А. В., Лисенко Н. М., Сніжко О. С., Шелковнікова О. В. Аналіз останніх досліджень і публікацій виявив вагомі фахові роботи, які присвячені питанням методичного та організаційного забезпечення судово-економічної експертизи. Серед таких авторів: Гуцаленко Л. В., Михальчишина Л. Г., Сидорчук В. М., Пентюк І. К., а також Корінько М. Д., Бондар В. П., Переймивок Т. А. Не заперечуючи важливість і глибину розробок зазначених авторів зазначаємо, що досі залишаються недостатньо дослідженими питання собівартості послуг для підприємств – суб'єктів природних монополій, зокрема складу витрат, які включаються в різні види собівартості послуг і тарифів. Існує досить багато проблемних питань, з якими стикаються як науковці, так і експерти-економісти при проведенні експертиз та експертних досліджень з питань документальної обґрунтованості тарифів на теплову енергію.

Однак, на нашу думку, в сучасних умовах питання удосконалення дослідження судово-економічної експертизи, зокрема в частині експертиз з питань документальної обґрунтованості тарифів на теплову енергію, можливе за умови створення та затвердження сучасних методик для проведення таких експертиз.

Метою статті є висвітлення сучасного стану призначення, кола вирішуваних питань та дослідження актуальних підходів до проведення судово-економічних експертиз з питань документальної обґрунтованості тарифів на теплову енергію.

Згідно з Законом України «Про тепlopостачання» [3], теплова енергія – це товарна продукція, що виробляється на об'єктах сфери тепlopостачання для опалення, підігріву питної води, інших господарських і технологічних потреб споживачів, призначена для купівлі-продажу. В свою чергу, під виробництвом теплової енергії розуміється господарська діяльність, пов'язана з перетворенням енергетичних ресурсів будь-якого походження, у тому числі альтернативних джерел енергії, на теплову енергію за допомогою технічних засобів з метою її продажу на підставі договору.

Транспортування теплової енергії визначається як господарська діяльність, пов'язана з передачею теплової енергії (теплоносія) за допомогою мереж на підставі договору; а постачання теплової енергії (тепlopостачання) визначається, як господарська діяльність, пов'язана з наданням теплової енергії (теплоносія) споживачам за допомогою технічних засобів транспортування та розподілом теплової енергії на підставі договору [3].

Для виробництва теплової енергії, її транспортування та постачання суб'єкт господарювання повинен отримати відповідні ліцензії. Згідно законодавства ліцензуванню підлягають наступні види діяльності:

- виробництво теплової енергії на теплоелектроцентралях, ТЕС, АЕС, когенераційних установках;
- виробництво теплової енергії (крім діяльності з виробництва теплової енергії на теплоелектроцентралях, теплоелектростанціях, атомних електростанціях і когенераційних установках) в обсягах, що перевищують рівень, який встановлюється умовами та правилами провадження господарської діяльності (ліцензійними умовами);
- транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами в обсягах, що перевищують рівень, який встановлюється умовами та правилами провадження господарської діяльності (ліцензійними умовами);
- постачання теплової енергії в обсягах, що перевищують рівень, який встановлюється умовами та правилами провадження господарської діяльності (ліцензійними умовами) [3, 4].

Відповідно, суб'єкти природних монополій зобов'язані вести окремий бухгалтерський облік за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню [5].

Ліцензовані види діяльності у сфері тепlopостачання розмежовуються за технологічними процесами виробництва, транспортування та постачання теплової енергії. Тому, керуючись принципом превалювання сутності над формою, слід аналізувати кожну господарську операцію на предмет того, що фактично реалізує підприємство: теплову енергію (результат ліцензованої діяльності) чи послугу централізованого опалення і гарячого водопостачання (результат іншого не ліцензованого виду діяльності) [23].

Процедура формування та встановлення тарифів на житлово-комунальні послуги регламентована чинними нормативно-правовими актами. Згідно із статтею 31 Закону України «Про житлово-комунальні послуги» [6] виконавці/виробники здійснюють розрахунки економічно обґрунтованих витрат на виробництво (надання) житлово-комунальних послуг і подають їх органам, уповноваженим здійснювати встановлення тарифів. Наразі уповноваженими органами, які наділені повноваженнями щодо встановлення тарифів на житлово-комунальні послуги, є Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг і органи місцевого самоврядування. Таким чином рішення про підвищення тарифів на житлово-комунальні послуги приймається виключно уповноваженими органами.

Тариф – регульована ціна. Ст.1 Закону України «Про теплопостачання» [3] 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.

Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 01.06.2011 № 869 «Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги» [7], якою затверджено Порядки формування тарифів на житлово-комунальні послуги. Згідно даної постанови для встановлення тарифів на теплову енергію та комунальні послуги суб'єкти господарювання подають уповноваженому органу (НКРЕКП або органу місцевого самоврядування) у друкованому та електронному вигляді заяву і розрахунки тарифів на планований період за встановленими такими органами формами з відповідними розрахунками, підтвердними матеріалами і документами, що використовувалися під час їх проведення [10].

Загальні підходи до 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 [20].

Вартість вироблення, транспортування та постачання одиниці (1 Гкал) теплової енергії (надалі- ТЕ), відповідної якості, як грошовий вираз планованих економічно обґрунтованих витрат з урахуванням планованого прибутку, чинним законодавством визначено як тарифи на теплову енергію, її виробництво, транспортування та постачання у п.4 Порядку формування тарифів на теплову енергію, її виробництво,

транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 01.06.2011 №869 (далі – Порядок формування тарифів на теплову енергію) [7].

Тарифи на послуги з централізованого опалення (надалі – ЦО) та гарячого воподостачання (надалі – ГВП) є похідними від тарифів на ТЕ і розраховуються відповідно до встановленого законодавством порядку з використанням норм витрат ТЕ на опалення 1 кв.м. опалювальної площі та підігріву 1 куб.м. води. [7].

Вимоги діючого Порядку формування тарифів на теплову енергію [7] щодо розподілу витрат за різними видами діяльності наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Бази розподілу витрат між видами діяльності для формування тарифів за видами діяльності відповідно до Порядку формування тарифів на теплову енергію

Види діяльності	Вимоги до розподілу витрат					
	Загальні вимоги до розподілу	Загально-виробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати	Фінансові витрати**
Виробництво, транспортування, постачання ТЕ (ліцензовані)	Ліцензіат здійснює розподіл витрат між видами господарської діяльності, зокрема пов'язаних з виробництвом, транспортуванням, постачанням ТЕ, в установленому законодавством порядку	прямі витрати з урахуванням витрат на збут	виробнича собівартість з урахуванням витрат на збут	не плануються у складі витрат на виробництво і транспортування, лише витрат на постачання	виробнича собівартість з урахуванням витрат на збут	не зазначено
Послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води* (не ліцензовані)	не зазначено	не зазначено	не зазначено	не зазначено	не зазначено	не зазначено

Джерело: [7].

* Обсяг витрат визначається із застосуванням нормативного методу на підставі результатів аналізу витрат за попередні роки з урахуванням змін, які передбачаються у планованому періоді, та цін (тарифів) у такому періоді.

**Фінансові витрати включаються до розрахунку повної собівартості лише за кредитними договорами, запозичення за якими та умови яких узгоджено з уповноваженими органами.

Як видно з табл.1, вимоги до розподілу витрат у різних сферах діяльності підприємств тепlopостачання дещо відмінні. Крім того, Порядок формування тарифів на теплову енергію [7] не містить вказівок щодо розподілу витрат на підприємствах, що здійснюють багато видів діяльності у сфері житлово – комунального господарства.

При цьому, більшість підприємств тепlopостачання є вертикально інтегрованими підприємствами з двома та більше видами взаємопов'язаних між собою виробництв (організаційно, технологічно і економічно), об'єднаних єдиною метою діяльності.

Прямі витрати, які не можливо безпосередньо віднести за місцем їх споживання (вартість лабораторного посуду, що використовується для проведення хімічних аналізів, витрати на отримання гідрометеорологічної інформації, заробітна плата працівників хімічної та газової служб, електроцеху та іншого персоналу за встановленим переліком в частині виробництва теплової енергії та нарахування на неї тощо), як показує практика, розподіляються між виробничими дільницями та групами споживачів пропорційно кількості корисної теплової енергії, відпущеної споживачам, наростаючим підсумком з початку року.

Визначальним у розподілі витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об'єкта тепlopостачання [26].

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 [20].

Питання щодо визначення бази розподілу загальновиробничих витрат є дуже важливим, оскільки база розподілу впливає на розмір тарифів за видами діяльності. Наприклад, деякі суб'єкти господарювання у сфері тепlopостачання застосовують такий механізм при розподілі витрат: в якості бази розподілу між всього ліцензованими та всього не ліцензованими видами діяльності використовують планові витрати на оплату праці (рідше – доходи), а вже для розподілу між ліцензованими видами діяльності

застосовують бази визначені Порядку формування тарифів на теплову енергію [7]. При такому розподілі більшість непрямих витрат буде включена для відшкодування в тарифах на ті види діяльності, що мають високу частку витрат на оплату праці.

Ще одним проблемним питанням є те, що жодним нормативним документом сьогодні не нормується чисельність адміністративного персоналу комунальних підприємств. І якщо попередньо діючий Порядок формування тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.07.2006 р. № 955, передбачав обмеження щодо включення в структуру тарифу адміністративних витрат, які не повинні були перевищувати 5% виробничої собівартості, то в діючому Порядку формування тарифів[7] таке обмеження відсутнє.

Підприємства теплопостачання можуть застосовувати одноставкові та двоставкові тарифи на ТЕ та послуги з ЦО і ГВП [7]:

- одноставковий тариф на теплову енергію – вартість одиниці (1 Гкал) теплової енергії відповідної якості, що реалізується споживачам, визначена як грошовий вираз планованих економічно обґрунтованих витрат на її виробництво, транспортування, постачання з урахуванням планованого прибутку і не розподілена на умовно-змінну та умовно-постійну частини тарифу;

- двоставковий тариф на теплову енергію – грошовий вираз двох окремих частин тарифу: 1) умовно-змінної – плата за фактично спожиті теплову енергію і послуги з централізованого опалення та ГВП; 2) умовно-постійної – абонентська плата за 1Гкал/год. теплового навантаження;

В залежності від діючої на відповідній території схеми виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та надання послуг з централізованого опалення та постачання гарячої води і наявності окремих чи єдиних суб'єктів, орган, уповноважений здійснювати регулювання тарифів, встановлює тарифи на:

- виробництво ТЕ, транспортування ТЕ, постачання ТЕ, якщо діяльність здійснює окремих суб'єкт господарювання,

- ТЕ (з урахуванням витрат на її виробництво, транспортування, постачання), якщо виробник, який реалізує ТЕ виконавцем послуг з ЦО та ГВП у житловому фонді є одночасно її транспортувальником та постачальником,

- ТЕ, що є сумою тарифів на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії, якщо теплова енергії реалізується окремими суб'єктами господарювання,

- надання послуг з ЦО і ГВП населенню для виконавця послуг, якщо виробник теплової енергії є одночасно її транспортувальником, постачальником і виконавцем послуг з ЦО та ГВП у житловому фонді,

- надання послуг з ЦО і ГВП бюджетним організаціям та іншим споживачам для виробника теплової енергії, якщо виробник теплової енергії є одночасно її транспортувальником і постачальником,
- надання послуг з ЦО і ГВП населенню для виконавця послуг, якщо виконавець послуг з ЦО і ГВП в житловому фонді не є виробником теплової енергії та/або її транспортувальником, постачальником,
- надання послуг з ЦО і ГВП води бюджетним установам та іншим споживачам для постачальника, якщо тепла енергія реалізується постачальником теплової енергії, що є окремим суб'єктом господарювання.

Слід звернути увагу, що тарифи формуються окремо для кожного виду діяльності з урахуванням наступних категорій споживачів: населення, бюджетні установи, інші споживачі, релігійні установи.

Формування тарифів на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії здійснюється ліцензіатами відповідно до річних планів її виробництва, транспортування та постачання, що складаються у розрізі територіальних громад, у межах яких ліцензіат провадить (має намір провадити) відповідний вид ліцензованої діяльності, економічно обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних та галузевих нормативів витрат ресурсів, техніко-економічних розрахунків, кошторисів, з урахуванням ставок податків і зборів, цін на матеріальні ресурси та послуги у планованому періоді. [7]. При цьому слід зазначити, що питання дотримання підприємством правил технічної експлуатації теплових установок не відноситься до компетенції експертів-економістів [20].

Під економічно обґрунтованими тарифами зазвичай розуміють мінімально можливі тарифи, що є фінансовою основою поточного виробництва житлово-комунальних послуг та відповідають затвердженним параметрам якості з урахуванням витрат на розвиток підприємства. Проте визначення тарифу має враховувати соціальний аспект і особливості функціонування житлово-комунальної галузі загалом, а тарифна політика – опиратися на платоспроможний попит населення та інших споживачів послуг [19].

Постановою 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 р. № 584 [8] (далі- ПКМУ 584) передбачено, що з метою ведення окремого обліку:

- 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»;

- загальновиробничі витрати розподіляються відповідно до облікової політики підприємства або пропорційно сумі прямих витрат;
- 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;
- 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;
- групування витрат здійснюється з урахуванням вимог порядків формування тарифів на виробництво теплової енергії, транспортування її магістральними та місцевими (розподільними) тепловими мережами, постачання теплової енергії, централізоване водопостачання та водовідведення.

Відмінності у розподілі Порядку формування тарифів на теплову енергію [4] та вимоги 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 р. № 584[5] (далі – ПКМУ № 584) наведені в табл. 2.

Дані табл. 2 показують, що виникає проблемне питання щодо узгодження вимог до баз розподілу відповідно до Порядку формування тарифів на теплову енергію [4] та вимоги ПКМУ № 584 [5]. Стандарти бухгалтерського обліку, як П(С)БО, так і МСФЗ, передбачають варіативність методів і облікових підходів, вибору баз розподілу витрат при їх відображенні в бухгалтерському обліку. Монопольне і тарифне законодавство містить обмежувальні норми щодо включення витрат до виробничої та повної собівартості.

Згідно Порядку (правил) організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності суб'єктами господарювання у сфері теплопостачання, затверджених Постановою НКРЕКП від 10.10.2017 № 1223 [9] визначено, що для формування окремих показників регуляторної звітності ліцензіат застосовує елементи, методики та алгоритми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, визначені показники регуляторної звітності у розрізі ліцензованих та інших видів господарської діяльності. Таким чином облік за ліцензованими видами діяльності: 1) ґрунтується на даних бухгалтерського обліку та є способом деталізації фінансової

інформації з урахуванням обмежень НКРЕКП у частині ліцензованих видів діяльності, 2) забезпечення окремих регуляторних вимог досягається шляхом застосування методик калькулювання, алгоритмів, розрахунків та розподілів [9].

Таблиця 2

Бази розподілу витрат між виробництвом, транспортуванням, постачанням теплової енергії для цілей бухгалтерського обліку та формування тарифів за видами діяльності

Витрати	Бази розподілу витрат	
	Порядку формування тарифів на теплову енергію [4]	ПКМУ № 584 [5]
	для цілей формування тарифів	для цілей бухгалтерського обліку
Загальновиробничі витрати	прямі витрати з урахуванням витрат на збут	відповідно до облікової політики підприємства або пропорційно сумі прямих витрат
Адміністративні витрати	виробнича собівартість з урахуванням витрат на збут	пропорційно сумі прямих витрат, якщо неможливо забезпечити їх окремих облік за видами ліцензованої діяльності
Витрати на збут	не плануються у складі витрат на виробництво і транспортування, лише у складі витрат на постачання	
Інші операційні витрати	виробнича собівартість з урахуванням витрат на збут	

Джерело: [4, 5]

Законодавством України у сфері комунальних послуг встановлено, що тарифи повинні забезпечувати відшкодування всіх економічно обґрунтованих витрат на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії. У разі встановлення тарифів державними колегіальними органами та органами місцевого самоврядування на рівні, нижчому від розміру економічно обґрунтованих витрат на виробництво відповідних послуг, вони зобов'язані відшкодувати суб'єктам господарювання різницю між встановленим розміром тарифів та економічно обґрунтованими витратами на виробництво послуг за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Пунктами 32, 48 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України [1] визначено, що міжбюджетні трансферти – кошти, які

безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого; субвенції – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції.

По своїй суті, «різниця в тарифах» – це відшкодування із бюджету суми грошей за невідповідність тарифів, тобто, коли затверджений тариф не покриває реальних витрат. Різниця у тарифах – це компенсація з державного бюджету теплопостачальним підприємствам частини витрат на виробництво теплової енергії, яка донедавна не покривалася діючим тарифом на теплоенергію для населення. Ці витрати мають бути обґрунтованими та доведеними територіальним комісіям для погодження суми відшкодування різниці в тарифах. Як показує практика, в основному різниця в тарифах під час надання послуг окремо населенню не відображається і фактично не обліковується їх надавачами як збитки за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати», оскільки відповідно до Інструкції про застосування Планів рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291[14] (пункти 16, 19 П(С)БО 16 «Доходи» [12]), цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови такого фінансування; цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу).

Виходячи з експертної практики проведення судово-економічних експертиз щодо документальної обґрунтованості тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії підставою проведення судово-економічних експертиз та експертних досліджень є:

- ухвали слідчого судді або суду в рамках розслідування правопорушень, установлених в ході перевірок контролюючими органами, з питань дотримання бюджетного законодавства, тарифоутворення;

- ухвали адміністративних судів, в рамках адміністративних справ за позовами підприємств, що працюють в сфері теплопостачання, до органів Державної аудиторської служби України;

- ухвали судів загальної юрисдикції та господарських судів за позовами громадян і підприємств щодо економічної обґрунтованості і відповідності нормам чинного законодавства встановлених тарифів;

- заяви громадян щодо обґрунтованості та відповідності нормам чинного законодавства встановлених тарифів;

- звернення підприємств, що надають комунальні послуги, з питань застосування при розрахунку тарифу нормативно обґрунтованого розміру втрат, обґрунтованості тарифу, і т.д.

Дослідження економічного обґрунтування тарифів може проводитися: при підготовці господарюючими суб'єктами відповідних розрахунків та обґрунтувань на регульований період, встановлений чинними нормативними актами для розрахунку показників, що включаються в тариф; при ініціативному зверненні господарюючих суб'єктів в регулюючі органи з проханням перегляду тарифів протягом регульованого періоду; у разі незгоди суб'єкта господарювання з затвердженою регулюючим органом величиною тарифу; в інших випадках за угодою між господарюючим суб'єктом і органом, що здійснює регулювання тарифів.

Головними завданнями [17] дослідження тарифів на теплову енергію є.

- установлення обґрунтованості визначення підприємствами суми різниці в тарифах на теплову енергію, що поставляється населенню, яка виникла через невідповідність фактичної собівартості теплової енергії – тарифами, прийнятими органами державної влади або органами місцевого самоврядування;

- установлення та визначення відповідності сум субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії та послуг з централізованого водопостачання та водовідведення тарифам, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування;

- установлення документальної обґрунтованості аналізу витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості підприємств, що працюють в сфері теплопостачання.

Що стосується проведення досліджень за порушеними кримінальними справами, то саме наявність установлених порушень при використанні та отриманні бюджетних коштів у підприємств, що надають населенню житлово- комунальні послуги, є підставою для призначення судово – економічних експертів [17].

Аналіз судової [31] та експертної практики, даних сайтів правоохоронних та контролюючих органів, показує що найбільш поширеними видами порушень при формуванні тарифів на теплову енергію є:

- включення до складу фактичних витрат вартості газу за ціною, вищою від ціни його придбання,

- віднесення до розрахунку різниці в тарифах на послуги з теплопостачання для населення природного газу, використаного на виробництво теплової енергії для населення, за цінами, установленими для промислових підприємств,

- включення одержувачами коштів до розрахунків різниці в тарифах, які були пред'явлені до відшкодування з бюджету, понаднормативних витрат тепла та енергоносіїв,

– завищення амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів виробничого призначення, розрахунок яких відповідно Порядку формування тарифів на теплову енергію [7] до проводиться відповідно до вимог Податкового кодексу України;

– завищення вартості виконаних робіт по ремонту обладнання, завищення вартості будівельно-ремонтних робіт та завищення об'ємів виконаних робіт,

– списання паливно-мастильних матеріалів за завищеними нормами,

– придбання товарно-матеріальних цінностей за завищеними цінами,

– завищення загальноновиробничих і адміністративних витрат,

– не врахування у розрахунках різниці в тарифах суми проведених перерахунків за низькоякісні та надані у неповному обсязі послуги тепlopостачання та інші.

Документальна обґрунтованість тарифів на теплову енергію і є предметом судово-економічної експертизи. На вирішення експертизи можуть бути поставлені, наприклад, наступні питання:

1. Чи є розрахунки фактичної собівартості послуг по центральному опаленню та гарячому водopостачанню, що наявні у матеріалах справи і надані (підприємством) на затвердження міською радою, економічно обґрунтованими?

2. Яка різниця у грошовому вимірі між встановленими рішенням міської ради тарифами для споживачів економічно обґрунтованими тарифами на послуги центральному опаленню та гарячому водopостачанню ?

3. Чи відповідає рівень виробничої собівартості від надання інших послуг, врахований (підприємством) при розподілі адміністративних витрат між видами діяльності, фактичним показникам виробничої собівартості від надання таких послуг підприємством?

4. Чи є економічно обґрунтованими тарифи на централізоване опалення та гаряче водopостачання, встановлені для підприємства?

5. Чи підтверджується документально завищення розміру фактичної собівартості теплової енергії, що призвело до фінансових порушень (незаконних витрат бюджетних коштів, що спричинили збитки)?

6. Чи підтверджується документально завищення розрахованого розміру витрат для розрахунку дотації, яку фактично отримано?

7. Чи підтверджується документально зайве отримання (підприємством) коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам для погашення заборгованості минулих років з різниці в тарифах на теплову енергію?

8. Чи підтверджується документально зазначене в акті державної аудиторської служби завищення в розрахунку обсягу заборгованості з

різниці в тарифах, що призвело до зайво отриманої субвенції на покриття різниці в тарифах і нанесло матеріальну шкоду Державному бюджету?

9. Чи підтверджується документально завищення розміру витрат на надання послуг з теплопостачання населенню?

10. Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається період), що формують собівартість наданих послуг?

Таким чином, в ході дослідження документальної обґрунтованості, а саме первинними документами і обліковими регістрами підприємства – суб'єкта господарювання у сфері теплопостачання вирішуються питання стосовно підтвердження (або не підтвердження) висновків (актів) контролюючих органів з питань тарифоутворення, ефективного використання бюджетних засобів і майна комунальних підприємств, достовірності обліку.

Методика експертизи, експертного дослідження складається з наступних стадій: а) попереднє дослідження; б) роздільне дослідження; в) експертний експеримент; г) порівняльне дослідження; г) оцінка результатів проведеного дослідження та формулювання висновків; д) оформлення ходу та результатів експертного дослідження висновком [18].

За відсутності нормативно обґрунтованих розрахунків і всіх первинних документів, які документально підтверджують розрахунок, експерти роблять висновок, що наданий на дослідження розрахунок тарифу виробництва теплової енергії (далі – ТЕ), постачання ТЕ, транспортування ТЕ, надання послуг з ЦО і ГВП нормативно й документально не обґрунтований, з зазначенням, які конкретно складові розрахунку є документально та нормативно не обґрунтованими.

За результатами проведених досліджень ми дійшли наступних висновків:

– при проведенні експертизи за доцільно враховувати специфіку підприємств теплопостачання та враховувати межі компетенції експерта – економіста;

– особливістю проведення судово-економічних експертиз з питань економічно обґрунтованих тарифів є необхідність використання при дослідженнях фінансової та іншої звітності, регістрів бухгалтерського обліку, первинних документів, внутрішніх розрахунків показників річного плану виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, витрат, що включаються до повної собівартості відповідних видів ліцензованої діяльності, витрат на покриття втрат підприємств (що виникають протягом періоду розгляду розрахунків тарифів, встановлення та їх оприлюднення), складових частин планованого прибутку та документи, що їх підтверджують та

обґрунтовують, актів енергоаудиту, а також висновків інших видів експертиз;

– з метою забезпечення можливості здійснення повного, обґрунтованого та об'єктивного дослідження документального підтвердження обсягів заборгованості в різниці в тарифах, яка виникає внаслідок невідповідності тарифів вартості послуг для населення з теплової енергії, централізованого тепlopостачання є необхідність у розробці актуальних на сьогодні методичних рекомендацій.

Перелік посилань

1. *Про житлово-комунальні послуги*: закон України від 09.11.2017 № 2189-VIII. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. *Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги* Постанова Кабінету Міністрів від 1 червня 2011 р. № 869 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. *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 р. № 584 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

4. *Про затвердження Порядку (правил) організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності суб'єктами господарювання у сфері тепlopостачання*: постанова НКРЕКП від 10.10.2017 № 1223 [Електронний ресурс]. Режим доступу: [//www.nerc.gov.ua](http://www.nerc.gov.ua).

5. *Порядок доведення до споживачів інформації про перелік житлово-комунальних послуг, структуру цін/тарифів, зміну цін/тарифів з обґрунтуванням її необхідності та про врахування відповідної позиції територіальних громад, затверджений наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 30.07.2012 № 390* [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»*, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318 [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.

7. *Постанова* Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг «Про затвердження Правил організації звітності, що подається суб'єктами господарювання у сферах тепlopостачання, централізованого водопостачання та водовідведення до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг» від 31.05.2017 № 717 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. *Методика дослідження документального обґрунтування тарифів на житлово-комунальні послуги*: зареєстр. в реєстрі методик Мініюсту України, реєстр. код 11.1.121.

9. Ровенчак Т. Г. Тарифна політика один із напрямків реформування галузі ЖКГ [Електронний ресурс]. Режим доступу: file:///C:/Users/%D0%9F%D0%9A/Downloads/Stmkb_2013_1_25.pdf

10. Рувін О. Г., Полтавський А. О., Молибога М. П. До питання актуалізації методологічного забезпечення експертних досліджень крізь призму вимог міжнародних стандартів систем управління якістю, гармонізованих в Україні (на прикладі трасо логічних експертиз) // Криміналістика і судова експертиза: міжвідом. наук.-метод. зб. Київ, 2015. Вип. 60. С. 94–105.

11. Федірко М., Чумак А., Грицюк І. Теоретико-методологічні аспекти управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2015. Вип. 1. С. 33–42. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2015_1_6.

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ НАЗНАЧЕНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ПО ВОПРОСАМ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ ОБОСНОВАННОСТИ ТАРИФОВ НА ТЕПЛОВУЮ ЭНЕРГИЮ

**К. П. Проскура
М. Б. Жолобечкая**

В современных условиях экспертиза экономически обоснованного тарифа является инструментом для возможного устранения конфликта интересов производителей (поставщиков) и потребителей жилищно-коммунальных услуг и достижения разумного их сбалансирования. В данной статье рассмотрены аспекты назначения и проведения экономических исследований по вопросам обоснования расчета тарифов на производство, транспортировку, поставку тепловой энергии и услуг по централизованному отоплению и горячему водоснабжению. Определен перечень документов, подлежащих исследованию для документального и нормативного обоснования расчета тарифов на тепловую энергию.

SOME ASPECTS OF THE APPOINTMENT AND CONDUCT OF FORENSIC ECONOMIC EXPERTISE ON THE ISSUES OF DOCUMENTARY VALIDITY OF TARRIFS FOR THERMAL ENERGY

**K. Proskura
M. Zholobetska**

In modern conditions, the expertise of an economically justified tariff is an instrument for the possible elimination of the conflict of interests of producers (suppliers) and consumers of housing and communal services and as a result achieving of a reasonable balance between tariffs. In this article, the aspects of the appointment and conduct of economic research on the rationale for calculating tariffs for the production, transportation, supply of thermal energy and services for centralized heating and hot water supply are considered. It is determined the list of documents that should be surveyed for documentary and normative justification of calculation of tariffs for thermal energy.