

Облік та оподаткування

УДК 332.01.334

Заграй Анна Володимирівна

студент-магістр

Національного університету «Львівська політехніка»

Заграй Анна Владимировна

студент-магистр

Национального университета «Львовская политехника»

Zahrai Anna

Student of the

Lviv Polytechnic National University

Науковий керівник:

Лемішовська Олеся Степанівна

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри обліку та аналізу

Національний університет «Львівська політехніка»

**ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМАТИКА ФОРМУВАННЯ ТАРИФУ
НА ВИРОБНИЦТВО Й ПОСТАЧАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНОЇ
ТЕПЛОВОЇ ЕНЕРГІЇ ДЛЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ
ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМАТИКА ФОРМИРОВАНИЯ
ТАРИФОВ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПОСТАВКУ
АЛЬТЕРНАТИВНОЙ ТЕПЛОВОЙ ЭНЕРГИИ ДЛЯ БЮДЖЕТНЫХ
УЧРЕЖДЕНИЙ
PECULIARITIES AND PROBLEMS OF FORMING THE TARIFF FOR
PRODUCTION AND SUPPLY OF ALTERNATIVE HEAT ENERGY
FOR BUDGETARY INSTITUTIONS**

Анотація. У статті досліджено спірні моменти щодо підходів і методик формування тарифу на виробництво та постачання теплової енергії у виробника. Наведено складові важливості економічного обґрунтування витрат, понесених на виробництво та постачання теплової енергії в заклади державного сектору економіки України. Узагальнено і систематизовано дискусійні складові у сфері тарифоутворення на послуги постачальницьких підприємств.

Ключові слова: підприємства теплопостачання, тариф, тепла енергія, постачання, собівартість, облік витрат і калькулювання вартості теплової енергії, державний сектор економіки України.

Аннотация. В статье исследованы спорные моменты относительно подходов и методик формирования тарифа на производство и поставку тепловой энергии у производителя. Приведены составляющие важности экономического обоснования расходов, понесенных на производство и поставку тепловой энергии в заведения государственного сектора экономики Украины. Обзор и систематизированы дискуссионные составляющие в сфере тарифообразования на услуги снабженческих предприятий.

Ключевые слова: предприятия теплоснабжения, тариф, тепловая энергия, поставка, себестоимость, учет затрат и калькулирования стоимости тепловой энергии, государственный сектор экономики Украины.

Summary. The article investigates controversial points concerning the approaches and methods of forming the tariff for production and supply of heat energy at the producer. The components of importance of economic substantiation of expenses incurred on manufacture and supplies of heat energy in establishments of the public sector of the economy of Ukraine are resulted. The

debatable constituents in the sphere of tariff setting for the services of supply enterprises are summarized and systematized.

***Key words:** heat supply enterprises, tariff, heat energy, supply, prime cost, cost accounting and costing of heat energy, public sector of economy of Ukraine.*

Постановка проблеми. Протягом кількох останніх років на багатьох підприємствах і установах України спостерігається тенденція до переходу на альтернативні джерела теплової енергії, а саме деревини у вигляді дров, паливних брикетів, промислових відходів тощо. Така тенденція спричинена обґрунтованою необхідністю економії державних коштів, а також можливість дотримання за рахунок альтернативних джерел необхідного температурного режиму в закладах державного сектору економіки (18 - 20 градусів за Цельсієм). Важливо зазначити, що розвиток сфери альтернативної енергетики позитивно впливає на ринок праці, зокрема, сприяє зростанню рівня зайнятості населення (створенню нових робочих місць). Ефективне функціонування суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання, які забезпечують споживачів життєво необхідними послугами, можна співставити із захистом енергетичної безпеки країни, що є складовою розвитку України як незалежної держави.

Результатом ефективної діяльності такого типу теплопостачальницьких організацій є їхня відпускна ціна на теплову електроенергію (тариф), яка формується на основі виробничої собівартості та інших експлуатаційних витрат. Це актуалізує потребу теоретичного розв'язання питань пов'язаних з існуючою практичною проблематикою об'єктивного формування тарифу на альтернативні джерела теплової енергії для установ державної сфери економіки.

Аналіз досліджень і публікацій. В економічній сфері теоретичних знань і аналітичних оглядах практичної діяльності підприємств з надання суспільно необхідних (комунальних послуг) існують чисельні

напрацювання щодо їх виробничої і суспільної ефективності. Переважна більшість досліджень та публікацій здійснено на предмет економіко - правового аналізу та контролю тарифоутворення в галузі теплопостачання, а от розкриття саме проблематики процесу формування тарифу для потреб бюджетних установ досліджували лише окремі науковців.

Так, наприклад, у науковій праці, наукові праці Решетнікової О. С. [1], наведено недоліки чинної системи тарифоутворення, складова цієї проблематики у цій праці зосереджена на низькій якості надання послуг теплопостачання, через що виникає високий рівень заборгованості з боку споживачів. Обґрунтовано, що ця проблема тягне за собою відсутність фінансових ресурсів для здійснення модернізації основних засобів у сфері теплопостачання.

У публікації Островського І. А. [2] досліджено мікроекономічні аспекти реформування тарифоутворення в житлово-комунальному господарстві на прикладі теплопостачання і енергозбереження. Аналізуючи ці та інші праці стає зрозумілою важливість дослідження та розкриття процесу тарифоутворення на теплову енергію саме для потреб бюджетних установ.

Вищевикладене обумовлює актуальність статті дослідження та визначає її *мету*, яка полягає в дослідженні існуючих дискусійних питань при формуванні тарифу на виробництво та постачання теплової енергії у виробника (постачальника, зокрема розбіжності між запланованими і фактичними витратами, невідповідністю інфраструктури теплових мереж тощо. Акцентованим у цій сфері економічної діяльності є питання зношеності та високої аварійності теплових мереж. В синтезованому вигляді проблематика стосується розкриття важливості та аналізу економічного обґрунтування витрат, понесених на виробництво та постачання теплової енергії в установи державного сектору економіки України.

Для досягнення мети передбачено вирішити наступні завдання:

- з'ясувати сутність, економічний характер і компонентні складові тарифу на електропостачання;
- узагальнити підходи та методи встановлення витрат, які стають базовою основою тарифоутворення;
- провести зіставний аналіз формування тарифів;
- виділити дискусійні питання та сформулювати власні пропозиції з удосконалення підходів до формування тарифу на виробництво та постачання теплової енергії.

Основні результати дослідження. Для розкриття тематики дослідження насамперед необхідно навести поняття терміну «тариф на теплову енергію» та економічні параметри цієї категорії. Закон України «Про теплопостачання» надає формулювання «тарифу (ціни) на теплову енергію - як грошового виразу витрат на виробництво, транспортування, постачання одиниці теплової енергії (1 Гкал) з урахуванням рентабельності виробництва, інвестиційної та інших складових». Загалом Закон, передбачає обов'язкове закладення в тариф відшкодування вартості всіх економічно обґрунтованих витрат понесених на виробництво та постачання теплової енергії, врахування собівартості теплової енергії і забезпечення рентабельності суб'єкта господарювання. При цьому законодавчі приписи містять в собі заборону на встановлення тарифів на виробництво й постачання теплової енергії нижче розміру економічно обґрунтованих витрат [3].

Поняття «економічна обґрунтованість витрат» з економічного погляду є загально визнаним принципом. Але формалізованого визначення економічно обґрунтованих витрат не наведено в жодній методиці, що регламентує порядок встановлення тарифів на теплову енергію.

Відповідно до норм Закону України «Про житлово – комунальні послуги» [4] виробник та постачальник послуг має право розробити і подати на затвердження типові розрахунки (табл. 1). Наведена в таблиці інформація

про обґрунтування планових зведених витрат понесених при виробництві, постачанні теплової енергії на прикладі конкретного підприємства подається органам, уповноваженим здійснювати затвердження тарифів.

На сьогодні повноваження щодо затвердження тарифів на виробництво і постачання теплової енергії та комунальні послуги розподілено між Національною комісією, що провадить державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (далі – НКРЕКП) і органами місцевого самоврядування.

Таблиця 1

Зведені витрати на виробництво, постачання теплової енергії по закладу освіти на 2021 рік (за матеріалами ТОВ «Теплоальт – Умань»)

№ п/п	Найменування статті витрат	Одиниця виміру	Сума витрат, грн.	Питома вага, %
1	Паливо для опалення приміщення	грн.	682272,32	56,02%
2	Витрати електроенергії	грн.	52176,96	4,28%
3	Вода на технологічні потреби	грн.	120,00	0,01%
4	Витрати на оплату праці	грн.	184380,00	15,14%
5	Відрахування до загального фонду	грн.	40563,60	3,33%
6	Вартість паливно-мастильних матеріалів	грн.	9000,00	0,74%
7	Збір за забруднення навколишнього середовища	грн.	5088,27	0,42%
8	Єдиний податковий внесок	грн.	60894,18	5,00%
9	Відшкодування основних виробничих засобів	грн.	20000,00	1,64%
10	Послуги по технічному обслуговуванню обладнання	грн.	15000,00	1,23%
11	Всього витрат (без ПДВ)	грн.	1069495,34	87,82%
12	Корисний (нормативний) відпуск ТЕ	Гкал	674,2907	
13	Собівартість 1 Гкал	грн.	1586,10	
14	Рентабельність	грн.	148388,35	12,18%
15	Витрати з рентабельністю	грн.	1217883,69	100%
16	Тариф на виробництво та постачання теплової енергії	грн.	1806,17	

НКРЕКП встановлює тарифи тим суб'єктам природних монополій та суб'єктам господарювання на суміжних ринках, ліцензування діяльності яких вона здійснює. Для решти суб'єктів тарифи на теплову енергію та комунальні послуги встановлюються органами місцевого самоврядування. Рішення про встановлення тарифів на комунальні послуги може прийматися лише уповноваженими органами. Перед прийняттям цього рішення має відбутись інформування споживачів про намір зміни цін (тарифів) з обґрунтуванням такої необхідності. Затвердження тарифу відбувається за кожним окремим об'єктом та підтверджується відповідним Рішенням сесії місцевого органу самоврядування.

Розрахунок тарифу на виробництво та постачання теплової енергії проводять за формулою (1):

$$\text{Тариф} = \frac{\text{Сума річних планових витрат собівартості}}{\text{Плановий річний обсяг реалізації послуг}}, \quad (1)$$

де, Сума річних планових витрат собівартості – обраховується виходячи із фактично понесених витрат в минулому році;

Плановий річний обсяг реалізації послуг – розраховується виходячи із будівельного об'єму об'єкта, довжини теплових мереж та коефіцієнта питомої опалювальної характеристики будівлі.

Планова собівартість виробництва та постачання теплової енергії складається з витрат на паливо (переважно деревина для непромислового використання), витрат на електричну енергію (твердопаливні котли працюють за рахунок циркуляційних та рециркуляційних насосів, які споживають електроенергію), витрат на заробітну плату з нарахуваннями, амортизаційних відрахувань, витрат на ремонт і поліпшення власних основних засобів.

Інформаційною основою фіксації витрат є система бухгалтерського обліку, який теплопостачальні організації мають вести в розрізі витрат за кожним об'єктом-споживачем. Для забезпечення таких інформаційних

потреб в обліковій системі по рахунку 23 «Виробництво» необхідно виділити субрахунки для формування узагальнених даних про сумарну величину виробничої собівартості теплової енергії.

При реалізації послуг з виробництва та постачання теплової енергії (переважно застосовують місячний період), а саме формуванні Акта здачі-приймання виконаних робіт по постачанню теплової енергії, сформовану виробничу собівартість списують по кредиту рахунка 23 відповідного субрахунка на дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Якщо на розрахунок суми річних планових витрат собівартості можливо впливати, то при розрахунку планового річного обсягу реалізації послуг виникають дискусійні питання, а саме через неправдивість даних (будівельного об'єму об'єкта, довжини теплових мереж тощо) відображених в технічній документації бюджетних установ. Виходячи з формули 1 можна зробити висновок, що чим меншою є сума річних планових витрат й більшим плановий річний обсяг реалізації послуги, тим нижчим є тариф.

Виробник та постачальник несе великі втрати через надмірне зношення всіх орендованих об'єктів (приміщень під топкові, теплові мережі, теплотраси тощо) задіяних при наданні послуг з теплопостачання, зокрема втрати теплової енергії в мережах, що призводить до низької якості забезпечення споживачів тепловою енергією, через що і виникає потреба в закладені інвестиційної програми в розрахунок тарифу на виробництво та постачання теплової енергії до закладів освіти державного сектору економіки.

Зважаючи на те, що термін «інвестиційна програма» означає комплекс заходів, що затверджується в установленому порядку місцевими органами самоврядування, то важливо розглянути його зміст з економічної точки зору. Кошти цієї програми спрямовуються на підвищення рівня надійності та забезпечення ефективної роботи систем централізованого теплопостачання.

Її перелік містить зобов'язання суб'єкта господарювання у сфері будівництва (реконструкції, модернізації) об'єктів у цій сфері, поліпшення якості послуг, з відповідними розрахунками та обґрунтуваннями, а також зазначенням джерел фінансування та графіка виконання [3]. Вона має містити планований обсяг використання коштів для здійснення необхідних інвестицій із зазначенням всіх об'єктів і (або) пооб'єктних обсягів інвестування, джерел фінансування з відповідними техніко-економічними розрахунками та обґрунтуваннями. Наведені складові підтверджують доцільність та ефективність програм.

Впроваджена у практику програма передбачає, що теплопостачальна організація повертає частину коштів на окремий цільовий рахунок бюджетної установи, яка їх використовує на заміну чи ремонт теплових мереж.

До тарифу постачальники закладають планований прибуток (рентабельність), який визначається як сума коштів, що додається до суми повної планованої собівартості і спрямовується на здійснення заходів інвестиційної програми. Кошти від отриманого прибутку зазвичай спрямовуються погашення основної суми запозичень (кредитів, позик) та забезпечення необхідного рівня прибутковості капіталу власників, відшкодування податкового навантаження на підприємство. Чинна система регулювання тарифів в Україні орієнтована на інвестиції за рахунок власних фінансових ресурсів (амортизація та кошти передбачені в тарифах для виконання інвестиційних програм) та не забезпечує повного покриття економічних витрат, пов'язаних із господарською діяльністю, зокрема, в більшості з них не передбачається нарахування прибутку на інвестований капітал. Тому, на нашу думку, доцільно додатково провести дослідження граничного розміру рентабельності на яку може розраховувати теплопостачальна організація при формуванні тарифу на надання соціально значимих послуг для державного сектору України.

На сьогодні переважно всі комунальні тарифи розраховуються за методикою «витрати плюс рентабельність», у якій державний регулятор обмежує граничний рівень прибутку для теплопостачальницьких підприємств. Відповідно, комунальним монополіям вигідно завищувати обсяг своїх операційних витрат, а в основі тарифних розрахунків закладати амортизацію вже застарілих основних засобів.

У більшості європейських країн система з тарифоутворення електроенергетичних та теплових ресурсів ґрунтується на методиці визначення регуляторної бази активів (Regulated Asset Base). Така методика спрямована на стимулювання залучення інвестицій для модернізації тепло мереж з метою покращення якості. На відміну від методики «витрати плюс», яка спонукає постачальників до підвищення операційних витрат, RAB навпаки мотивує їх нарощувати капітальні інвестиції в інфраструктуру та скорочувати операційні витрати. Перевагами цього методу є зростання надійності мереж, зниження витрат та скорочення тарифів для споживачів.

Стимулююче тарифне регулювання на основі RAB-методів передбачає багаторічне планування показників діяльності підприємства (на період 2-5 років), незмінну величину тарифів протягом тривалого періоду з урахуванням індексації; стимулювання підвищення якості послуг та стимулювання інвестицій для підприємств теплоенергетики. Тому як в теорії так і практиці застосування методу RAB визнається раціональним та доцільним. При застосуванні стимулюючого тарифу підприємства постачальники можуть «зробити ставку на максимальне скорочення виробничих витрат, а не підвищення якості послуги для споживачів».

Висновки та пропозиції. Основні напрямки розвитку теплопостачальної галузі в Україні визначаються та регулюються державою. Існує ряд суттєвих неузгодженостей у правовому полі щодо контролю за формуванням тарифів на виробництво та постачання теплової енергії, а також в розкритті важливості економічного обґрунтування витрат

понесених на виробництво та постачання теплової енергії в заклади державного сектору економіки України. Зокрема проблема розбіжності між запланованими і фактичними витратами потребує здійснення детального аналізу собівартості, а для правильного розрахунку планового річного обсягу реалізації послуг доцільно брати минулорічні фактичні обсяги використаної теплової енергії відповідним об’єктом і зіставляти із тривалістю опалювального періоду та середнім температурним режимом.

Важливу роль також відіграє здійснення своєчасного оновлення та модернізації основних фондів наявних у підприємств теплопостачання, зокрема тих які займаються постачанням теплової енергії бюджетним установам. У контексті євроінтеграційних тенденцій для дослідженої нами проблематики особливо актуальний досвід європейських країн, у яких досягнуто значних успіхів у сфері організації та управління теплоенергетикою і теплопостачанням, в т.ч. для суб’єктів державного сектору.

Література

1. Решетнікова О. С. Сучасна тарифна політика та впровадження стимулюючого регулювання для теплопостачальних підприємств. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2018. № 6. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1262>.
2. Островський І. А. Мікроекономічні аспекти реформування системи тарифоутворення в житлово-комунальному господарстві України / І. А. Островський, Б. Ю. Юхнов, О. Л. Яшинов. // Науково-практичний журнал «Агросвіт» Інвестиції: практика та досвід. 2017. №6. С. 57–61.
3. Закон України від 02.06.2005 р. № 2633-IV «Про теплопостачання», зі змінами та доповненнями; поточна редакція від 16.10.2020 р.

4. Закон України від 09.11.2017 р. № 2189-VIII «Про житлово – комунальні послуги», зі змінами та доповненнями; поточна редакція від 02.04.2020 р.