

ІНВЕСТИЦІЙНА СКЛАДОВА В ТАРИФАХ НА КОМУНАЛЬНІ ПОСЛУГИ: ДИСКУСІЙНІ ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ

В статье исследованы и анализируются проблемные учетно-экономические вопросы «инвестиционной составляющей» в тарифах на жилищно-коммунальные услуги, требующие решения на современном этапе реформирования ЖКХ.

The article represents a research and analysis of the problematic questions in the areas of accounting and economics regarding the «investment component» of the tariffs on housing and communal services which need solutions at the current reformation stage of the housing-and-municipal economic sector.

Ключові слова: *інвестиційна складова, витрати здійснення капітальних вкладень, облік, тарифи, житлово-комунальні послуги, водопостачання, теплопостачання, водовідведення.*

В Україні регулюється діяльність окремих суб'єктів природних монополій у сфері житлово-комунального господарства (ЖКГ) за допомогою ліцензування та контролю за ціноутворенням. Згідно зі ст. 8 Закону України «Про природні монополії» [1] предметом регулювання діяльності є «...ціни (тарифи) на товари, що виробляються (реалізуються) такими суб'єктами природних монополій». Тобто, у сфері ЖКГ це здійснюється через фіксовані і регульовані ціни і тарифи на комунальні послуги, які, у свою чергу, значно впливають на загальний рівень і динаміку цін на продукцію, товари і послуги [2].

Оскільки підприємства водо-, теплопостачання і водовідведення здійснюють діяльність на ринках, які перебувають у стані природної монополії, тарифи на їх послуги централізованого холодного, гарячого водопостачання, опалення, водовідведення й очищення стічних вод є регульованими. Відповідно, практика ціноутворення, а значить, калькулювання собівартості, обліку витрат і доходів діяльності суб'єктів комунального сектору економіки та їх фінансові результати значною мірою залежить від досконалості законодавства з питань регулювання тарифів, його методичного забезпечення та грамотного застосування в практиці органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування (ОМС) [3; 4].

У рамках реформування комунального сектору економіки у 2001 р. наказом Держбуду України від 27.06.01 № 139 був затверджений «Порядок формування тарифів на послуги централізованого водопостачання та водовідведення» (далі — Порядок № 139), в якому вперше у водопровідно-каналізаційному господарстві відійшли від методу розрахунку планового прибутку як відсотка від повної собівартості послуг при плануванні та встановленні тарифів на послуги [5—9]. Цим наказом було запроваджено нову методику розрахунків планового прибутку залежно від інвестиційних потреб підприємства, визначених на основі розроблених та затверджених інвестиційних програм.

Досвід автора, нагромаджений у процесі багаторічної співпраці з комунальними підприємствами, участі в реалізації проєктів АМР США/ПАДКО «Тарифна реформа та реструктуризація комунальних підприємств в Україні», АМР США/Інституту місцевого розвитку «Проєкт розповсюдження досвіду реформування сфери комунальних послуг», при написанні практичних посібників для комунальних підприємств та ОМС, а також проведення самостійних наукових досліджень, виконання науково-дослідних робіт на замовлення Антимонопольного комітету, Мінжитлокомунгоспу України свідчить, що реально в ціноутворенні при формуванні та встановленні тарифів на послуги ЖКГ використовується новий методичний підхід у частині планування прибутку, який не є ефективним і потребує вдосконалення з урахуванням практичних напрацювань та теоретичних розвідок.

Суть такого підходу полягає в тому, що при формуванні й установленні тарифів на послуги підприємства-монополісти з вересня 2001 р. керувалися положеннями Порядку № 139, котрий визначав орієнтовний перелік витрат на фінансування капітальних інвестицій у плановому прибутку, які вони могли включати, калькулюючи тарифи з метою створення (придбання) основних засобів, їх реконструкції, технічного переоснащення, модернізації згідно з інвестиційною програмою. Упровадження норм цього Порядку спричинило появу у спеціалістів низки проблемних обліково-економічних питань щодо «інвестиційної складової».

Зазначені нормативні підходи набули більш широкого застосування суб'єктами діяльності у сфері ЖКГ після ухвалення Закону України «Про житлово-комунальні послуги» [11] та постанов Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку формування тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надання послуг з централізованого опалення і постачання гарячої води» (далі — Постанова № 955) [12]

та «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з централізованого водопостачання та водовідведення» (далі — Постанова № 959) [13], «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з вивезення побутових відходів» [14].

Проаналізуємо з позиції економічної сутності нормативні положення цих Постанов, наведених у згаданих Порядках, щодо терміну витрати зі здійснення капітальних вкладень (на практиці названа інвестиційною складовою). Зокрема, в них зазначається, що до повної планованої собівартості послуг у складі фінансових витрат включаються «витрати із створення резервного капіталу, що спрямовується на капітальні інвестиції», «витрати із здійснення капітальних вкладень, створення спеціальних інвестиційних фондів ...згідно із затвердженою в установленому порядку програмою розвитку систем...». При цьому витрати із здійснення капітальних вкладень визначаються як «...витрати, пов'язані з будівництвом, реконструкцією, модернізацією основних фондів, а також з придбанням нематеріальних активів, що підлягають амортизації згідно із законодавством» [12, 13, 14]. Разом з тим Порядками встановлено, що «...у процесі формування тарифів підприємство визначає джерела фінансування витрат на капітальні інвестиції за рахунок амортизації та планованого прибутку» [12, п. 23].

Аналізуючи наведені норми, переконуємося в суперечливому їх змісті, невідповідності основам калькулювання собівартості послуг та планування діяльності, оскільки витрати на капітальні інвестиції не відносяться до витрат на виробництво послуг (продукції, робіт). Практика підприємств відразу показала, що зазначені постанови КМУ не тільки не усунули наявних обліково-економічних проблем, пов'язаних з «інвестиційною складовою» в тарифах, взагалі з ціноутворенням послуг у сфері ЖКГ, а ще більш поглибили їх внесенням змін до них від 24.10.07 [16], якими запровадили для цілей калькулювання обмежувальні норми податкового законодавства, спричинивши значні розбіжності та погіршивши фінансовий стан і можливості самоокупності суб'єктів — природних монополій. Про наявність таких проблем і недосконалість постанов свідчить перелік науково-дослідних та ДКР «Прикладні наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами і державним замовленням у сфері розвитку ЖКГ» за КПКВК 2701030 для включення в план держзакупівель Мінжитлокомунгоспу України на 2008 рік [17].

Спираючись на наявність зазначених норм у Порядках щодо «інвестиційної складової», підприємства-монополісти при каль-

кулюванні і встановленні (перегляді) тарифів на сучасному етапі намагаються включати її в розрахунки тарифів, а ОМС на підставі висновків цінових інспекцій затверджують (погоджують) ці тарифи. Аналіз актів, прийнятих ОМС міст, селищ в останні роки, свідчить, що рішення про перегляд тарифів на послуги централізованого водопостачання, водовідведення, теплопостачання затверджуються набагато частіше і з включеними витратами на капітальні вкладення. Так, у Львові, Дніпропетровську [25], Одесі [26], Славутичі [27], Харкові [28], Хмельницькому, Луцьку, Києві, Нововолинську, Комсомольську затверджені тарифи включають витрати на здійснення капітальних вкладень, які практики називають «інвестиційною складовою». Але, оскільки на сьогодні немає схеми ефективного регулювання тарифів на ЖКП, то використання цієї «інвестиційної складової» ніким практично не аналізується і не контролюється. Така ситуація обумовлена низкою чинників, і перш за все тим, що:

- такі кошти (витрати) окремо не обліковуються, тобто має місце недостатність економічної і, зокрема, облікової інформації;
- показники, якими вони вимірюються (оцінюються) не включені до форм фінансової, державної або галузевої статистичної звітності, а отже, ОМС та контрольно-ревізійні служби їх не аналізують, а громадськість не вимагає звітності підприємств за зібрані кошти, хід і ефективність їх освоєння та повноту цільового використання на інвестиційні програми з розвитку міських (сільських, селищних) комунальних інженерних систем.

Тож, нормативні положення згаданих постанов щодо витрат на інвестиційні цілі існують, але вони економічно необґрунтовані, суперечливі, недієві й неефективні, не мають методичного забезпечення, не зрозумілі для практичного застосування підприємствами ЖКГ, органами державної виконавчої влади та ОМС.

Аналіз нормативних документів, рішень ОМС [1—5; 11—28], актів перевірок державних контролюючих органів і рішень господарських судів взагалі свідчать про недосконалість чинних механізмів ціноутворення, відсутність методичного забезпечення для їх практичного застосування, об'єктивну необхідність їх вдосконалення шляхом оновлення чи фундаментальної розробки на базі економічно обґрунтованої концепції і принципів ціноутворення.

Метою досліджень, які протягом останніх років проводяться автором, є науково-теоретичне обґрунтування «інвестиційної складової» в ціновій політиці на ЖКП, вивчення обліково-економічних аспектів її запровадження, наслідків і впливу на активи та пасиви (їх взаємозв'язків), результати діяльності суб'єктів. Зокрема це:

- аналіз економічної сутності понять та визначення термінів «інвестиційна складова» в тарифі, «витрати із здійснення капітальних вкладень», їх трактувань і методичних підходів до калькулювання їх у тарифах на ЖКП;

- вивчення і тематичний аналіз сучасної галузевої практики застосування «інвестиційної складової», систематизація, групування і теоретичне узагальнення невирішених питань обліково-економічного характеру;

- розробку гіпотез щодо способів вирішення проблемних питань «інвестиційної складової» в обліку і ціноутворенні;

- розробка пропозицій щодо вдосконалення нормативно-методичного забезпечення калькулювання тарифів на ЖКП;

- постановка питання щодо доцільності розробки методичних рекомендацій з обліку «інвестиційної складової», методики аналізу і контролю витрат на здійснення капітальних вкладень у частині запланованого в тарифах прибутку тощо.

У цій статті предметом розгляду стали лише окремі аспекти проведених розвідок та одержаних результатів.

Як уже зазначалося, практика підтверджує наявність неврегульованих питань щодо «інвестиційної складової» в тарифах, які, на жаль, не висвітлюють. Проведені дослідження літературних джерел, діяльності підприємств, рішень ОМС з питань тарифів свідчать про відсутність наукових публікацій щодо обліково-економічних аспектів «інвестиційної складової» в тарифах на послуги у сфері ЖКГ. За підтримки автора ВБО «Інститут місцевого розвитку» в рамках Проекту розповсюдження досвіду реформування сфери комунальних послуг в 2007 р. оприлюднив проект «Методичних рекомендацій щодо включення витрат із здійснення капітальних вкладень в тарифи на послуги з централізованого водопостачання і водовідведення, теплову енергію та послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води та обґрунтування суми цих витрат для цілей ціноутворення». Ці методичні рекомендації мають роз'яснювальну спрямованість і визначають основні засади планування витрат на капітальні інвестиції для їх відшкодування в тарифах, але не містять результатів досліджень з облікових аспектів і, на жаль, ще не затверджені Мінжитлокомунгоспом України.

Разом з тим аналіз звернень підприємств до аудиторів із запитом про роз'яснення свідчить, що є багато питань не тільки організаційно-технічного характеру щодо «інвестиційної складової» в процесі її планування, запровадження, а в основному обліково-економічного, на які не можуть знайти від-

повіді в жодному нормативному чи іншому документі ні підприємства комунальної галузі, ні ОМС, ні органи виконавчої влади (чи їх спеціальні підрозділи — КРУ, ціннові інспекції тощо).

Узагальнення та систематизація неврегульованих та невирішених обліково-економічних питань дали можливість класифікувати їх у складі восьми груп, а саме:

1. У чому полягає економічна сутність «інвестиційної складової в тарифах», тобто витрат у тарифах на капітальні вкладення? За своєю економічною сутністю це є витрати, створений резерв чи плановане цільове використання прибутку як фінансового результату діяльності підприємства?

2. Чи потрібно в нормативній базі закріпити термін «інвестиційна складова» для цілей ціноутворення, контролю і регулювання діяльності підприємств?

3. Чи потрібна для управління планова та облікова аналітична інформація щодо обсягів інвестиційної складової за умов регульованої діяльності суб'єкта природної монополії і чи доцільно (обов'язково) вести відокремлений бухгалтерський облік (управлінський облік) коштів «інвестиційної складової»? Чи достатньо підприємству мати планові економічні розрахунки чи потрібно обліковувати господарські факти щодо «інвестиційної складової» в доходах у системі рахунків Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства?

4. В який спосіб забезпечити організацію обліку фактично нарахованих, отриманих і використаних сум інвестиційної складової з погляду на специфіку побудови організаційно-функціональної структури управління комунальним підприємством (наявність абонентського чи відділу збуту як відокремленого структурного підрозділу, непідпорядкованість функції обліку заборгованості і доходів з продажу послуг головному бухгалтерові чи бухгалтерії тощо) та яка є відповідальність за відсутність такого обліку? Якими принципами керуватися при розробці порядку розподілу коштів, отриманих від реалізації послуг, з метою виділення суми «інвестиційної складової» і визначення механізму її використання?

5. Чи підлягають такі плановані в складі прибутку витрати на здійснення капітальних вкладень відшкодуванню бюджетними коштами як різниці в тарифах для населення за умови їх затвердження ОМС нижчими від економічно обґрунтованих тарифів?

6. Чи правильним і обґрунтованим є включення «інвестиційної складової» до розрахунку з погашення заборгованості з різниці в тарифах на послуги, що постачалися населенню, за рахунок субвенції з державного місцевим бюджетам згідно з постановами КМУ, які приймалися в 2006 та 2008 рр. та субвенції, передбаченої ст. 53 Закону України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» [21—24]?

7. Якою мірою є справедливе включення «інвестиційної складової» у тарифи на ЖКП до валового доходу підприємства та оподаткування податком на додану вартість, якщо це призводить, з одного боку, до зростання тарифів на послуги і соціального напруження, а з другого — до вимивання фінансових ресурсів з регіонів?

Уперше ж поняття і визначення терміна «інвестиційна складова» запроваджено в сучасній нормативно-правовій базі України в 2004 р., і, певно, не очікувалось, що таке нововведення спричинить для практики низку проблемних питань. Інвестиційна складова згідно з Постановою НКРЕ України від 04.05.06 № 563 [18] «...це — кошти, необхідні ліцензіату для фінансування капітальних вкладень, що спрямовуються на розвиток виробничої діяльності в межах ліцензованої діяльності в період регулювання, які є складовою розрахункового прибутку (додаткове до амортизаційних відрахувань джерело фінансування інвестиційної діяльності)». Пунктом 9.2.1 цієї постанови також зазначено, що «...інвестиційна складова встановлюється на фінансування заходів, спрямованих на реалізацію інвестиційних проектів (програм) за рахунок власних коштів ліцензіата та повернення позикового капіталу. Інвестиційна складова визначається на основі розроблених та встановленому порядку затверджених інвестиційних проектів (програм) ліцензіата в межах ліцензованої діяльності». Інших визначень терміна в НПА не встановлено.

Виходячи з наведеного слід визначити концептуальний підхід (основи) щодо економічної суті (змісту), визначення «інвестиційної складової», її визнання (актив чи джерело) та порядку формування «витрат із здійснення капітальних вкладень». Нині вона має статус витрат, а, на наш погляд, по суті, є коштами цільового фінансування (резервом, фондом) або пайової участі споживачів ЖКП в технічному переоснащенні інженерних комунальних систем в містах, селищах (селах) України.

Очевидно, що для здійснення ефективного контролю за використанням коштів «інвестиційної складової» необхідно мати достатньо інформації, особливо облікової, про:

- нараховані обсяги інвестиційних коштів;
- суми, які фактично оплачені споживачами в складі комунальних платежів (тобто їх частка в оплаченому доході);
- кошти, які фактично використані за цільовим призначенням, тобто вкладені в технічне переоснащення, енергозбереження тощо.

Тобто після прийняття рішень ОМС про включення витрат на здійснення капітальних вкладень згідно з затвердженими інвестиційними програмами до складу тарифів на теплову енергію, опалення, холодну воду чи збір та очистку стоків, в управлінні підприємства виникає важливе завдання встановлення облікової політики з організації і методики обліку коштів «інвестиційної складової», реєстрації даних на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку про обсяги капітальних інвестицій (аналітичних — у розрізі інвестиційних проектів) та узагальнення даних про використання прибутку в частині здійснених капітальних інвестицій.

Література

1. Закон України «Про природні монополії» від 20.04.2000 № 1682-III, із змінами.
2. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.90 № 507-XII, із змінами.
3. Закон України «Про Загальнодержавну програму реформування і розвитку житлово-комунального господарства на 2004—2010 роки» від 24.06.04 № 1869-IV.
4. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.97 № 280/97-ВР.
5. Порядок формування тарифів на послуги централізованого водопостачання і водовідведення, затв. наказом Держбуду України від 27.06.01 № 139.
6. *Бабак А. В., Лисенко Н. М., Святоцька В. Г., Слюсар І. В.* Методичні рекомендації по застосуванню Порядку формування тарифів на послуги централізованого водопостачання і водовідведення. Затв. наказом Держжитлокомунгоспу України від 02.02.04 № 20. — К.: ПАД-КО/АМР США, 2004. — 89 с.
7. *Лисенко Н., Бабак А.* Собівартість комунальних послуг у бухгалтерському обліку та в ціноутворенні / Кіровоград // Наук. праці Кіровоградського ДТУ, 2003. — Вип. 4. С. 293—307.
8. *Лисенко Н., Бабак А.* Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі. — К.: Держжитлокомунгосп України, 2004. — 140 с.
9. *Лисенко Н. М.* Реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності — основа забезпечення процесу залучення інвестицій в ЖКГ

// Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наук. праць. — К., 2004. — С. 135—139.

10. Лисенко Н. Актуальні питання обліку капітальних інвестицій підприємствами (на прикладі ЖКГ). // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 6. — С. 24—33.

11. Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.04. № 1875-IV.

12. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку формування тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надання послуг з централізованого опалення і постачання гарячої води» від 10.08.06 № 955, із змінами.

13. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з централізованого водопостачання та водовідведення» від 12.07.06 № 959, із змінами.

14. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з вивезення побутових відходів» від 26.08.06 № 1010.

15. Про затвердження Методрекомендацій про застосування Порядку формування тарифів на послуги з вивезення побутових відходів. Наказ Мінжитлокомунгоспу України від 10.01.09 № 2 http://www.minjkg.gov.ua/news/data/attach/1378/nakaz_2.doc.

16. Постанова КМУ «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 10.08.06 № 955 і від 12.08.06 № 959» від 24.10.07 № 1267.

17. Річний план діяльності тендерного комітету щодо організації та проведення процедур державних закупівель на 2008 рік. Міністерство з питань житлово-комунального господарства. http://www.minjkg.gov.ua/news/data/attach/593/2roki_diyalnosti.xls.

18. Постанова НКРЕ України «Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги з передачі електричної енергії магістральними та міждержавними електричними мережами, а також послуги з централізованого диспетчерського управління об'єднаною енергетичною системою» від 04.05.06 № 563.

19. Указ Президента України «Про заходи щодо врегулювання цін/тарифів на житлово-комунальні послуги» від 06.02.07 № 77/2007.

20. Указ Президента України «Про Концепцію ціноутворення у сфері житлово-комунальних послуг» від 28.12.07 № 1324/2007.

21. Наказ Міністерство палива та енергетики України «Про затвердження Порядку підготовки та фінансування проектів з метою реалізації плану реконструкції та модернізації теплових електростанцій» від 24.05.06 № 183.

22. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку перерахування у 2006 році субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам для погашення заборгованості минулих років з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з водопостачання і водовідведення, затверджених для населення» від 22.05.06 № 705.

23. Постанова КМУ «Про реалізацію ст. 54 Закону України «Про Державний бюджет України на 2008 р. та про внесення змін до законодавчих актів» від 25.04.08 № 440.

24. Закон України «Про Державний бюджет України на 2009 рік» від 26.12.08 № 835-VI. — Ст. 53.

25. Рішення виконкому Дніпропетровської міської ради «Про встановлення тарифів на послуги водопостачання, водовідведення, з очистки стічних вод та транспортування стічних вод, що надаються МКВП «Дніпроводоканал» від 28.08.06 № 3104.

26. За все заплатить населення, або чий інтереси захищає влада, яка в нагальному порядку віддає в оренду «Одесаводоканал»? // <http://www.dt.ua/2000/2245/44534/>.

27. Рішення Славутської міської ради Київської області «Про встановлення тарифів на послуги з централізованого водопостачання та водовідведення» від 28.03.07 № 152 Сайт «Славутський регіон». — <http://www.e-slavutich.gov.ua/documents/documents/152-2007-v.doc>

28. Аваков А. Житлово-комунальні тарифи: запитань більше, ніж відповідей. <http://www.kharkivoda.gov.ua/news.php?news=4291>.

29. Ліхновський П. Дискусійні питання трактування категорії інвестицій // ТНЕУ: Наукові записки. — Вип. 15. — Тернопіль: Екон. думка, 2006.

Стаття надійшла до редакції 14.01.09.

УДК 657.92

Л. Г. Ловінська

д-р екон. наук, доц., професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

В статье раскрываются концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета в Украине. Ключевым направлением развития бухгалтерского учета определена адаптация нормативно-правовой базы бухгалтерского учета в Украине к законодательству Европейского Союза и Международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

In the article the author gives coverage to conceptual framework of accounting reform in Ukraine. Adaptation of regulatory and legal framework of accounting in Ukraine to European Community legislation and International Financial Reporting Standards is determined as the crucial area of focus.

Ключові слова: бухгалтерський облік, реформування, євроінтеграція, міжнародні стандарти обліку.

Економічна ситуація, яка склалася за період становлення незалежності нашої держави та входження її у світову спільноту, потребує значних структурних змін, а також зумовлює закономірну необхідність масштабного реформування системи бухгалтерського обліку та звітності.