

Студент 4 курсу  
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

## **ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВ ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ**

*Анотація. Проаналізовано основні статті витрат, що мають значний вплив на формування собівартості, та запропоновано шляхи їх мінімізації.*

*Аннотация. Проанализированы основные статьи затрат, имеющих значительное влияние на формирование себестоимости, и предложены пути их минимизации.*

*Annotation. The main items of expenditure, having significant influence on the formation of the cost price are analyzed, and the ways of their minimization are suggested.*

*Ключові слова: собівартість, статті витрат, калькулювання витрат, тариф.*

Дослідженню економічної сутності собівартості продукції, робіт, послуг у різні періоди приділяли увагу такі вчені, як М. Баканов, І. Басманов, А. Герасимович, В. Дешко [1], С. Голов, Ю. Ігумнов, В. Котов, Н. Лисенко, А. Маргуліс, В. Немчинов, В. Палій, В. Сопко, М. Чумаченко [2], А. Шеремет та ін. Більшість із них досліджували категорію "собівартість продукції".

Тема, розглянута у даній роботі, є досить актуальною, бо і дотепер залишається дискусійним питання щодо формування собівартості і тарифів для підприємств теплопостачання.

Мета статті – дослідити економічну суть собівартості, розглянути її основні види, статті та фактори, що впливають на формування собівартості.

Завдання дослідження:

1. Розкриття сутності собівартості послуг теплопостачання.
2. Оцінка основних статей витрат, що входять до складу собівартості.
3. Виявлення факторів, що мають значний вплив на формування собівартості.
4. Пошук шляхів вирішення обліково-економічних проблем собівартості послуг підприємств теплопостачання.

Об'єктом дослідження виступає собівартість послуг підприємств теплопостачання.

Предмет дослідження – технологія обліку собівартості послуг підприємств теплопостачання.

Собівартість продукції є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і самоокупність підприємства. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку підприємства. Управління підприємством у цілому та за функціями управління неможливе без отримання достатньої, достовірної, облікової та оперативної інформації. Однак якщо управління виробничим процесом, управління персоналом, управління технічною підготовкою виробництва ґрунтуються переважно на даних оперативного обліку, то управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації [2, с. 3].

У бухгалтерському обліку собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, використаних у процесі досягнення певних цілей. Таке визначення собівартості є доцільним, оскільки практично всі інші, що деталізують склад ресурсів, залишають перелік витрат відкритим [3, с. 33].

Вважається, що собівартість теплової енергії, тобто витрати на виробництво та реалізацію, виражені в грошовій формі – це один з узагальнюючих економічних показників, який характеризує якісний рівень роботи теплопостачальних організацій [1].

Підприємство має самостійно визначати 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. Відомо, що структуру і склад витрат у бухгалтерському обліку регламентує П(С)БО 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [4].

До собівартості послуг підприємств теплового господарства включаються витрати на виробництво теплової енергії та гарячої води і подачу її споживачам.

При калькулюванні витрат у собівартості теплової енергії виділяються умовно-змінні витрати: паливо, електроенергія та покупне тепло, що залежать від обсягів споживання теплової енергії (зима, літо); умовно-постійні витрати: всі інші, що не залежать від обсягів споживання теплової енергії.

Планування, облік і калькулювання собівартості підприємств теплового господарства проводиться за стадіями технологічного процесу – виробництво, розподіл, транспортування і за видами продукції – тепла енергія, гаряча вода.

Для планування та калькулювання собівартості теплової енергії здійснюється таке групування за статтями витрат:

- 1) матеріали;

- 2) паливо та енергія;

- 3) покупна тепла енергія;
- 4) роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- 5) витрати на оплату праці;
- 6) відрахування на соціальні заходи;
- 7) витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових потужностей виробництва;
- 8) витрати по утриманню та експлуатації устаткування;
- 9) загальновиробничі витрати;
- 10) загальногосподарські витрати;
- 11) позавиробничі витрати [5].

На базі розрахунків, наведених у роботах вчених Дешко В. І. і Шовкалюка М. М. [1], можна стверджувати, що найголовнішими факторами, які впливають на собівартість, є витрати на паливо та оплату праці, причому ці складові довгий період були майже однакові і лише після стрибка цін на паливо стали відрізнятися майже вдвічі.

Є такі котельні, де майже половину собівартості складають витрати на утримання персоналу. Інші витрати, до яких відносяться штрафи, неустойки, безнадійна заборгованість, утримання соціальних об'єктів, можуть досягати до 34 %, а в середньому за останній рік складають більше 10 %, що більше ніж сукупні витрати на електроенергію і воду. Відсутність витрат на воду (значення 0) характерне для котельень з замкненою системою теплопостачання, але в таких випадках періодично необхідно проводити підживлення тепломереж для компенсації втрат теплоносія, тому складова витрат на воду не повинна дорівнювати нулю.

Залежність собівартості від відпущеної за рік теплоти при її зменшенні має чітко виражений характер. Водночас спостерігається значна дисперсія даних як результат впливу інших факторів. Так, наприклад, собівартість виробництва та реалізації теплоти в котельнях однакової теплопродуктивності значно коливається залежно від ступеня використання потужності основного обладнання [1].

Для підприємств теплопостачання актуальним є питання класифікації видів собівартості.

На сучасному етапі в обліково-економічному аспекті виділяють різні види собівартості, назва яких залежить від об'єкта, часу, етапу калькулювання та інших ознак класифікації.

Охарактеризуємо окремі класифікації видів собівартості.

1. Залежно від об'єкта калькулювання – собівартість продукції (послуг, робіт), основних засобів, нематеріальних активів, кваліфікаційного активу тощо, тобто будь-який актив має свою собівартість незалежно від того, був він придбаний, виготовлений, вироблений, побудований тощо. Зважаючи на те, як (звідки) на підприємстві з'явився актив, назву його виду собівартості можна розширити, наприклад собівартість (первісна вартість) створених основних засобів, собівартість виготовленої продукції, собівартість наданих послуг тощо [3, с. 34].

Унаслідок цього виникає запитання, чи потрібно здійснювати калькулювання собівартості послуг та робіт. Адже вони до активів не належать, у балансі їх вартість не відображується, оскільки і послуги, і роботи є об'єктами бухгалтерського обліку, а отже, об'єктами калькулювання. Підприємству необхідно визначити фактичну собівартість для управлінських цілей та плановану собівартість для формування тарифу, особливо якщо надання послуг є основною діяльністю підприємства і від собівартості залежить розмір (обсяг) прибутку.

2. Залежно від часу калькулювання – собівартість планова (планована) та фактична.

Планову собівартість розраховують на етапі планування та формування економічно обґрунтованих тарифів на послуги, а фактичну – по завершенні процесів виробництва і реалізації послуг на основі фактично понесених витрат, які обов'язково підтверджені документально й відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

Як свідчить практика, дійсно на підприємствах теплопостачання планова собівартість не збігається з фактичною. Це пов'язано насамперед із недосконалим чинним законодавством України. У П(С)БО 16 [4] наведено рекомендований перелік витрат, які включаються до виробничої собівартості та собівартості реалізації. Для калькулювання фактичної виробничої собівартості послуг у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 23 "Виробництво", на якому накопичуються всі витрати, понесені при виробництві (транспортуванні, постачанні) послуг. Собівартість реалізованих послуг відображують на субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

Проте, крім цих видів собівартості, в обліку виділяють повну собівартість послуг. Дані облікової інформації дають змогу розраховувати таку фактичну собівартість, але спеціального рахунку бухгалтерського обліку, на якому вона має відображатися в типовому і робочих планах рахунків, не передбачено. Крім витрат виробничої собівартості, до повної собівартості послуги включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші, тобто всі витрати, понесені на її виробництво та реалізацію [3, с. 36].

У бухгалтерському обліку комунальних підприємств витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом, списують на фінансові результати і називають операційними витратами. Отже, повну собівартість послуг на спеціальному рахунку не відображують, а визначають розрахунково (калькулюванням), оскільки це необхідно підприємству для державного регулювання тарифів і контролю за ціноутворенням.

Формування планової собівартості та тарифів на послуги підприємств тепло-, водопостачання і водо-відведення, як уже зазначалося раніше, регламентується згідно з постановою Кабінету Міністрів України № 869 від 1 червня 2011 р. [6], де наведено перелік витрат, які включаються в планову виробничу собівартість, планову собівартість реалізованої послуги, повну планову собівартість послуг та економічно обґрунтований тариф.

Узагальнюючи визначення, наведені у згаданій вище постанові, можна зазначити, що регульований тариф на послугу теплопостачання – це вартість одиниці послуги (1 Гкал теплової енергії) визначеної кількості та відповідної якості, розрахованої на основі економічно обґрунтованих планованих витрат з урахуванням планованого прибутку та податку на додану вартість.

3. Залежно від етапу калькулювання – виробничі собівартість послуг, собівартість послуг, повна собівартість послуг [3, с. 36].

Проаналізувавши результати дослідження, можна зробити такі висновки. Варто звернути увагу на два проблемні аспекти у сфері собівартості послуг підприємств теплопостачання. По-перше, пошук шляхів скорочення найбільших за своєю питомою вагою статей витрат (витрат на сировину та на оплату праці), це можливо зробити, використовуючи більш енергозберігаючі технології виробництва, хоча на перших етапах цей процес потребуватиме значних капіталовкладень. По-друге, необхідне внесення змін до порядку формування тарифів на теплопостачання.

Це потрібно зробити для того, щоб усунути розбіжності між фактичною собівартістю послуги, розрахованою за методикою ціноутворення, та фактичною собівартістю за даними бухгалтерського обліку.

Напрямок подальших досліджень, на думку автора, пошук найбільш оптимальних методів визначення планової собівартості та мінімізації витрат на оплату праці за рахунок зростання продуктивності праці і, як наслідок, скорочення виробничого персоналу.

*Наук. керівн. Глебова Н. В.*

---

**Література:** 1. Дешко В. І. Аналіз структури собівартості тепlopостачання / В. І. Дешко, М. М. Шовкалюк, Водоп'янова Т. М. та ін. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua> 2. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10. 3. Лисенко Н. Собівартість послуг підприємств водо-, тепlopостачання і водовідведення: сучасні обліково-економічні проблеми / Н. Лисенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 32–37. 4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 5. Старицький В. Т. Бухгалтерський облік в комунальній галузі / В. Т. Старицький [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/\\_book-735.htm](http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/_book-735.htm). 6. Про затвердження Порядку формування тарифів на теплову енергію, її виробництво, транспортування та постачання, послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 липня 2006 р. № 959 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.