

Рилєєв С.В.,

к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і оподаткування

Столяр Л. Г.

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ПОВОДЖЕННЯ З ТВЕРДИМИ ПОБУТОВИМИ ВІДХОДАМИ

***Анотація.** В статті розглянуто особливості калькулювання собівартості послуг комунальних підприємств щодо поводження з твердими побутовими відходами (ТПВ). В результаті досліджень запропоновано заходи щодо удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості послуг в системі формування тарифів комунальних підприємств.*

***Ключові слова:** тверді побутові відходи, послуги, калькуляція, витрати, собівартість, комунальне підприємство*

***Abstract.** The article deals with the features of calculating the cost of utility companies' services concerning the management of solid household waste. As a result of the research, measures were proposed to improve the accounting cost and calculation of the cost of services in the system of formation of tariffs of communal enterprises.*

***Key words:** solid household waste, services, calculation, expenses, costing, utility company*

Вступ. Головне питання яке постає перед населенням, зокрема і населенням України є політика поводження з відходами. Розвиток та збільшення обсягів промислового виробництва В сучасних умовах господарювання, підвищуються обсяги суспільного виробництва, збільшуються темпи використання природних ресурсів, що призводить до накопичення промислових та побутових відходів, які потребують утилізації та переробки. Відповідно на перший план виходять підприємства, які здійснюють діяльність у сфері поводження з відходами. Данні підприємства відносяться до житлово-комунального господарства та несуть високе соціальне навантаження. Система управління відходами на підприємствах, що здійснюють переробку та утилізацію відходів, потребує удосконалення. Головним чинником розвитку нових методів управління поводження з відходами на комунальних підприємствах є побудова альтернативного інформаційного забезпечення, яке представлено системою бухгалтерського

обліку. Управління діяльністю підприємства розглядається через призму бухгалтерського обліку витрат підприємств, калькулювання собівартості робіт, послуг. Визначаючи рівень витрат на утилізацію та захоронення відходів підприємство спроможне формувати собівартість послуг та визначити чи економічно обґрунтований тариф, який затверджується на державному рівні. Отже питання калькулювання собівартості послуг комунальних підприємств сфери поводження з відходами актуальне, як для самих підприємств, держави та населення.

Аналіз досліджень та постановка завдання. Питання поводження з відходами, основи управління підприємств сфери житлово-комунального господарства знайшли відображення в багатьох працях вітчизняних вчених. Зокрема питання обліку відходів розглядали такі вчені, як Д.А. Авершин, О.І. Бондар, Л.М. Боровик, М.П. Воскобойніка, В.О. Гавриленко, О.В. Кузнєцова [2], Л. В. Сергієнко-Бердюкова, Т.М. Сторожук, Д.В. Яровенко.

Особливості обліково-інформаційного забезпечення діяльності комунальних підприємств та бухгалтерський облік операцій у сфері поводження з відходами вивчались, такими вченими, як С.В. Архипенко [1], І.В. Замула, Я.А. Ляшок [3], Л.Г. Мельник, М.С. Оборотов, В.З. Папінко, І. Я. Погрібний, О.К. Тимофєєв, Н.Є. Потапенко [5], К.В. Романчук [8] та ін. Проте питання обліку витрат на утилізацію та захоронення відходів, калькулювання собівартості даних послуг майже не вивчались. Все вище визначене визначило актуальність дослідження та обумовило мету. Метою дослідження є вивчення системи бухгалтерського обліку витрат на утилізацію та захоронення відходів і калькулювання собівартості послуг комунальних підприємств, окреслення напрямів їх удосконалення з метою надання інформації для потреб управління та економічної, екологічної та соціальної оцінки діяльності підприємства.

Результати дослідження. Калькулювання є досить складним і багатограним процесом, який має особливості в кожній галузі, а його організація на підприємстві залежить від багатьох факторів. Організація та здійснення калькулювання відрізняється на кожному підприємстві навіть

однієї галузі, однак існують загальні аспекти калькулювання, які є спільними для всіх підприємств. Удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості робіт, послуг підприємств комунальної сфери тривалий період знаходиться в центрі уваги вчених та економістів-практиків, але досі питання про співвідношення понять «облік витрат» і «калькулювання» залишається дискусійним. У зв'язку з цим виникає питання про єдність і розмежування методів обліку витрат і калькулювання. По-перше це відбувається за рахунок жорсткої регламентації щодо встановлення тарифів на комунальні послуги як з боку центральних органів виконавчої влади (Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП)), зокрема на послуги з утилізації твердих побутових відходів (ТПВ), так і з боку органів місцевого самоврядування. По-друге, витрати підприємства відшкодовують населення та інші підприємства (споживачі послуг) у складі затверджених тарифів. По-третє, оскільки тарифи на послуги є регульованими, тому при їх визначенні треба передбачати відшкодування не лише прямих, а й інших операційних витрат, фінансових витрат, тобто повної собівартості послуг.

Основними нормативними документами з формування вартості послуг з вивезення та утилізації відходів є відповідно Порядок формування тарифів на послуги з вивезення побутових відходів № 1010 від 26.07.2006 р. [6] та Порядок формування тарифу на послугу з захоронення побутових відходів № 601 від 27.04.2017 р. [7]. Дані нормативні документи встановлюють склад статей витрат, що формують, виробничу собівартість, повну собівартість, тариф, та склад інших витрат, які враховуються в розрахунку (рис. 1).

Особливість калькулювання собівартості послуг на підприємствах сфери поводження з ТПВ полягає у розрахунку планового її розміру на початок року для кожного виду послуг (хоча на деяких комунальних підприємствах, за даними НКРЕКП, діють тарифи, що затверджені міськими

радами, ще у 2010-2011 рр.).

Повна планова виробнича собівартість послуг	Планова виробнича собівартість послуг	Перевезення відходів	Захоронення відходів
		Прямі матеріальні витрати	
		Прямі витрати на оплату праці	
		Інші прямі витрати	
		Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	
	Адміністративні витрати		
	Адміністративні витрати включаються до тарифів у розмірі, що не перевищує 15 % планованої виробничої собівартості. Темпи зростання адміністративних витрат не повинні перевищувати визначеного рівня інфляції		
	Витрати на збут		
	Витрати із збуту послуг включаються до тарифів у розмірі, що не перевищує 5 % планованої виробничої собівартості послуг		
	Інші операційні витрати безпосередньо пов'язані із поводженням з ТПВ, за виключенням наступних витрат, які обліковуються на рахунку 94 «Інші операційні витрати», а саме:		
	<ul style="list-style-type: none"> - суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості та нарахованого резерву сумнівних боргів; - витрати, пов'язані з утриманням об'єктів соціальної інфраструктури; - суми, що відраховуються професійним спілкам (їх організаціям) для проведення культурно-масової і фізкультурної роботи; - суми визнаних штрафів, пені, неустойки; - суми нестачі та втрати від пошкодження цінностей; - витрати, пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти та втрати від операційної курсової різниці; - суми спонсорської та благодійної допомоги; - собівартість реалізованих виробничих запасів; - представницькі витрати тощо. 		
	Фінансові витрати		
	Рівень рентабельності формується з урахуванням необхідності сплати податку на прибуток підприємств та спрямування частини отриманого прибутку на технічне переоснащення підприємств і не повинен перевищувати в цілому по підприємству 12 %, а для категорій споживачів – бюджетних установ та інших споживачів – не повинен перевищувати 15 та 50 % відповідно	Планування складової частини прибутку на погашення основної суми запозичень для забезпечення ліцензованої діяльності провадиться лише за тими запозиченнями (договорами), умови використання яких узгоджено з НКРЕКП, органами місцевого самоврядування, які виконували повноваження з державного регулювання у сфері поводження з ТПВ на час укладення таких договорів, та відсотків, користування якими підлягає врахуванню у складі планованих фінансових витрат	
	Витрати із здійснення капітальних вкладень, створення спеціальних інвестиційних фондів, забезпечення прибутковості інвестованого капіталу включаються до тарифів на строк не менш як п'ять років (у сумі, що не перевищує 20 % загального обсягу витрат) згідно з погодженою в установленому порядку органами місцевого самоврядування інвестиційною програмою підприємства у сфері поводження з ТПВ у відповідному населеному пункті	Рівень прибутковості враховує обсяги капітального інвестування для здійснення ліцензованої діяльності	
	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати		

Рис. 1. Склад витрат в системі формування повної планової виробничої собівартості послуг щодо поводження з відходами Джерело: [6, 7]

Таким чином, не всюди здійснюється перегляд та актуалізація діючих норм 1 раз на 5 років, як передбачено діючим законодавством [4]. На підставі сформованої повної собівартості послуг затверджується тариф на послуги.

Формування тарифів на послуги комунальним підприємством здійснюється відповідно до річних планів надання послуг і економічно обґрунтованих планованих витрат, визначених на підставі державних і галузевих нормативів (норм) витрат ресурсів, техніко-економічних розрахунків та кошторисів, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів) та цін у планованому періоді, встановлених на підставі прогнозних індексів цін підприємства, а також регламентованого рівня рентабельності для відповідної категорії споживачів послуг (останнє в системі формування тарифів щодо вивезення ТПВ).

Річний план надання послуг розробляється окремо за кожною операцією поводження з побутовими відходами на підставі фактичного та прогнозованого обсягів надання послуг з урахуванням техніко-економічних факторів, зокрема таких, як:

- зміна обсягів надання послуг в результаті економічного розвитку населеного пункту, підвищення вимог щодо якості послуг;
- підвищення рівня технологічного процесу поводження з побутовими відходами, заміна амортизованого обладнання, здійснення заходів щодо автоматизації та механізації виробництва, застосування прогресивних енергозберігаючих технологій;
- підвищення рівня організації виробництва та умов організації праці шляхом удосконалення операційно-виробничого планування, систем управління, матеріально-технічного забезпечення господарської діяльності.

Для порівняння планових показників в калькуляції-розрахунку комунального підприємства наводяться також фактичні витрат підприємства. В першу чергу здійснюється фактичний облік витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку, формується фактична собівартість послуг з утилізації ТПВ. На підставі згрупованих даних за видами витрат прогноуються

показники на майбутні періоди. Планування витрат здійснюється із застосуванням нормативного методу на підставі державних і галузевих нормативів використання матеріальних та паливно-енергетичних ресурсів, норм і розцінок з оплати праці, нормативів витрат з управління та обслуговування виробництва. Витрати, об'єктивне нормування яких неможливе, плануються з урахуванням економічно обґрунтованих планованих витрат за попередній рік, прогнозу індексів цін підприємства та на підставі планованих кошторисів. Планування витрат з оплати праці працівників підприємства здійснюється за переліком витрат з оплати праці, з урахуванням колективного договору та з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Серед існуючих методів калькулювання найбільш адаптованим до специфіки підприємства являється нормативний метод. Одиницею калькулювання послуг з вивезення побутових відходів при затвердженні тарифів прийнято 1 м³ або тонна (за наявності вагового обладнання) побутових відходів.

Проведене дослідження обліку витрат, пов'язаних з утилізацією відходів, особливостей формування планової собівартості послуг пов'язаних з поводженнями з відходами, затвердження тарифів, довело, що на підприємствах – утилізаторах відходів застосовується традиційна система управління витратами. В традиційній системі управління витратами на послуги поводження з відходами – входом системи являються витрати, а виходом – тариф (рис. 2).

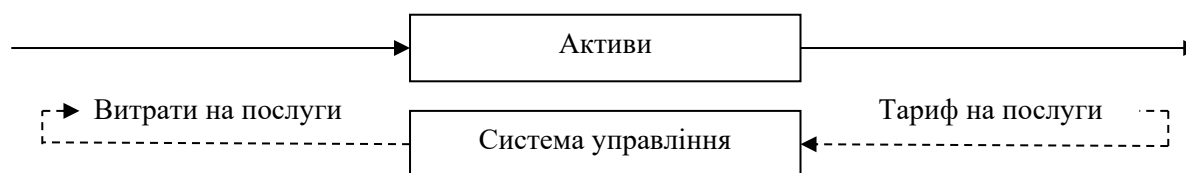


Рис. 2. Традиційна модель управління витрати на виробництво послуг з оберненим зв'язком Джерело: [3, с. 100]

Витрати поточного періоду, що надходять на вхід, формують тариф.

Система управління, вимірюючи виручку, як результат діяльності поточного періоду і тарифу, як похідною величини від витрат попереднього періоду, санкціонує витрати, погодившись з поточним рівнем виручки. При такому підході стрибкоподібні зміни зовнішнього середовища суб'єктів господарювання, підприємств-утилізаторів ТПВ (випереджаюче темп зростання цін на паливо, енергоносії в порівнянні з темпом зростання тарифів в релевантний проміжок часу, коливання в рівні платоспроможності населення) Створюють умови високого ступеня невизначеності для забезпечення їх прибутковості. Як результат, формування фінансових ресурсів для таких відновлювальних заходів, як капітальний ремонт, модернізація та реконструкція, здійснюється за залишковим принципом, а техніко-технологічні підсистеми управління витратами дестабілізуються.

Але можливий і інший погляд на систему: якщо причиною критичного фінансового стану підприємств є низький рівень тарифної компенсації витрат, то чому б не брати до уваги тариф входом системи, а витрати – виходом. У цьому випадку модель управління витратами прийме наступний вигляд рис. 3.

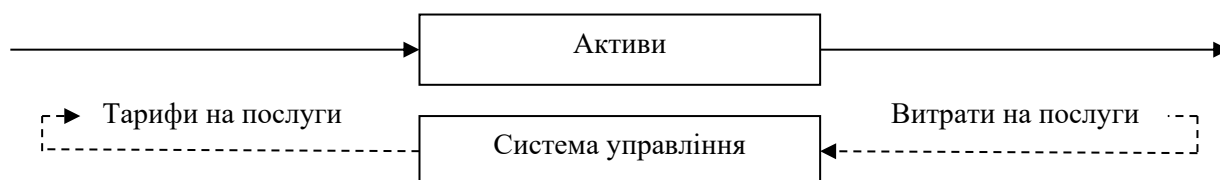


Рис. 3. Тарифорієнтована модель управління витратами на виробництво послуг з оберненим зв'язком Джерело: [3, с. 100]

Система управління встановлює економічно обґрунтований тариф на основі прогнозу тарифоутворюючих витрат. Тариф, що надходить на вхід, формує прогнозовану виручку від реалізації. Технологічною особливістю функціонування системи поводження з відходами є те, що обсяг послуг, є величиною умовною. Отже, формування тарифу на основі прогнозу тарифоутворюючих витрат забезпечує можливість конструювання регулятора, що вимірює дохід і санкціонує витрати.

Висновки. В системі удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості послуг щодо поводження з відходами на комунальних підприємствах пропонуємо побудувати систему обліку витрат з утилізації відходів відповідно до особливостей технологічного процесу. Аналітичний облік витрат на виробництва послуг на організувати в розрізі: видів виробництв, послуг, відходів. для формування тарифу на утилізацію відходів застосовувати тарифноорієнтовану модель управління. Впровадження у практичну діяльність комунальних підприємств- покращить облікове забезпечення управління витратами в системі калькулювання планової та фактичної собівартості, а також затвердження тарифів на послуги щодо поводження з відходами

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Архипенко С. В. Житлово-комунальне господарство як об'єкт обліку. Необхідність та особливості обліку витрат та калькулювання собівартості в сфері ЖКГ // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Вип. 13-1. – С. 136-139.
2. Кузнєцова О. В. Моделювання бухгалтерського обліку операцій поводження з відходами / О. В. Кузнєцова, Л. В. Сергієнко-Бердюкова // Вісник ЖДТУ. – Сер. Економ. науки. – 2014. - № 4 (70). – С. 249-259.
3. Ляшок Я. А. Управление затратами на услуги, обеспечивающие жизнедеятельность населения: микроуровень / Я. А. Ляшок // Вісн. Донбаської нац. акад. буд. та арх. – Вип. 3 (107). – Макіївка : ДонНАБА, 2014. – Вып. 3(107). – С. 96-103.
4. Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг [Електронний ресурс] : офіц. веб-сайт. – Режим доступу : Режим доступу : <http://www.nerc.gov.ua/?news=6327>.
5. Погрібний І. Я. Становлення раціональних принципів тарифікації, як важливого методу елементу модернізації системи управління побутовими відходами [Електронний ресурс] / І. Я. Погрібний, О. К. Тимофєєв // // Державне управління: удосконалення та розвиток. – 2013. – № 1. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2013_1_3
6. Порядок формування тарифів на послуги з вивезення побутових відходів [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 р. № 1010. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1010-2006-п>.
7. Порядок формування тарифу на послугу з захоронення побутових відходів [Електронний ресурс] : Постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг від 27.04.2017 р. № 601. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v0602874-17>.
8. Романчук К. В. Напрями облікового забезпечення та регулювання господарських операцій підприємств у сфері поводження з відходами / К. В. Романчук, К. В. Шиманська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 3 (27). – С. 281-298.