УДК 657:662.6/.9

ЕКОНОМІЯ ПАЛИВНО-ЕНЕРГЕТИЧНИХ РЕСУРСІВ, ЯК ЧАСТИНА ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ПІДПРИЄМСТВА, І МОЖЛИВОСТІ ЇЇ ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Алла В'ячеславівна ЛЕВИЦЬКА
к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту, Одеський національний політехнічний університет, Одеса, Україна
Марина Олексіївна АНАНСЬКА
к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту, Одеський національний політехнічний університет, Одеса, Україна

Анотація. У статті розглядається проблематика відображення економії паливно-енергетичних ресурсів в бухгалтерському обліку. Проводиться аналіз сутності і місця економії паливно-енергетичних ресурсів, як частини фінансового результату підприємства. Надано пропозиції щодо обліку економії паливно-енергетичних ресурсів від впровадження енергозберігаючих заходів в системі рахунків управлінського обліку.

Аннотация. В статье рассматривается проблематика отображения экономии топливно-энергетических ресурсов в бухгалтерском учете. Проводится анализ сущности и места экономии топливно-энергетических ресурсов, как части финансового результата предприятия. Предложены рекомендации по учету экономии топливно-энергетических ресурсов от внедрения энергосберегающих мероприятий в системе счетов управленческого учета.

Ключові слова: *економія паливно-енергетичних ресурсів, дохід, фінансових результат, управлінський облік.*
Ключевые слова: *экономия топливно-энергетических ресурсов, доход, финансовый результат, управленческий учет.*

Постановка проблеми. Оновлена Енергетична стратегія України до 2030 року передбачає комплексну програму енергоефективності зі зниженням споживання енергії в економіці на 30–35 % до 2030 року з метою зменшення витрат на енергію в економіці та підвищення ступеня її енергетичної незалежності та конкурентоспроможності. Стратегія керується прогнозами високого, середнього і низького зросту, основою яких є орієнтовні розрахунки темпів економічного зростання в основних секторах економіки: промисловості, сфері послуг та сільському господарстві. Впровадження енергозберігаючих заходів окрім належного фінансування вимагає фундаментальної проробки технічних, правових, нормативних, організаційно-економічних рішень. Не менш актуальним виникає питання розробки обліково-аналітичного забезпечення реалізації енергозберігаючих заходів, відображення економії паливно-енергетичних ресурсів (ПЕР) в бухгалтерському обліку з урахуванням альтернативних варіантів фінансування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В процесі вивчення даної проблематики безпосередньо вивчалась нормативна і методична література з питань визначення економії від впровадження енергозберігаючих заходів, як доходу і її відображення в обліку. Розглянуто основні пропозиції методичних рекомендацій оцінки економічної ефективності інвестицій в енергозберігаючі проекти [1], досліджені основні положення прийнятого нещодавно Закону України «Про впровадження нових інвестиційних можливостей, гарантування прав та законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності для проведення масштабної модернізації» від 09 квітня 2015 року, згідно яким набули юридичного визнання такі терміни, як базовий рівень споживання паливно-енергетичних ресурсів, енергосервісний договір, щорічне скорочення витрат замовника енергосервісу [2], вивчено поняття дохід, що викладене в П(С)БУ 15 [3], досліджені можливості плану рахунків щодо відображення витрат і доходів від впровадження енергозберігаючих заходів [6, 7] та інші документи нормативно-правового і методичного характеру. Питанням економічних механізмів енергозбереження приділялась увага в працях Н. С. Гетало, В. І. Тітяєва. Але жоден з

існуючих нормативно-методичних документів і публікацій не надає рекомендацій щодо можливостей обліку економії ПЕР в бухгалтерському обліку.

Метою статті є дослідження економії ПЕР, як частини фінансового результату підприємства, що виникає внаслідок впровадження енергозберігаючих заходів, а також пошук можливостей її відображення в системі рахунків управлінського обліку.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. В Наказі міністерства з питань житлово-комунального господарства України про затвердження методичних рекомендацій оцінки економічної ефективності інвестицій в енергозберігаючі проекти на підприємствах житлово-комунального господарства надане визначення понять «дохід» і «економія паливно-енергетичних ресурсів».

У цих методичних рекомендаціях під доходом розуміють збільшення власного капіталу підприємства за рахунок зменшення витрат коштів на придбання паливно-енергетичних ресурсів та зменшення платежів за забруднення навколишнього природного середовища, що досягнуто за рахунок впровадження енергозберігаючих заходів [1].

В той же час, згідно П(С)БО 15 «Дохід» [3], дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Паливно-енергетичні ресурси (ПЕР) – це сукупність всіх природних і перетворених видів палива та енергії, які використовуються в національному господарстві [4].

Економія паливно-енергетичних ресурсів (енергоресурсозбереження) – це відносне скорочення витрат паливно-енергетичних ресурсів, що виявляється у зниженні їх питомих витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг встановленої якості. У цих Методичних рекомендаціях під терміном економія паливно-енергетичних ресурсів розуміють відносне зменшення витрат паливно-енергетичних ресурсів, одержане за рахунок впровадження енергозберігаючих заходів [1].

З метою визначення місця в бухгалтерському обліку такої категорії як економія паливно-енергетичних ресурсів внаслідок впровадження енергозберігаючих заходів необхідно дослідити сутність і зміст поняття ефекту від заходів енергозбереження.

Ефект від заходів енергозбереження розраховують, як правило [5]:

- як вартість зекономлених енергоресурсів або частка вартості від споживаних енергоресурсів, в т.ч. на одиницю продукції;
- як кількість тонн умовного палива (т.у.п.) зекономлених енергоресурсів або частка від величини споживаних енергоресурсів в т.у.п.;
- в натуральному вираженні (кВт.год, Гкал і т.д.);
- як зниження частки енергоресурсів у ВВП у вартісному вираженні, або в натуральних одиницях (т.у.п., кВт.год) на 1 грн. ВВП.

Ефекти від заходів енергозбереження можна розділити на кілька груп:

- економічні ефекти у споживачів (зниження вартості придбаних енергоресурсів);
- ефекти підвищення конкурентоспроможності (зниження споживання енергоресурсів на одиницю виробленої продукції, енергоефективність виробленої продукції при її використанні);
- ефекти для електричної, теплової, газової мережі (зниження пікових навантажень призводить до зниження ризику аварій, підвищенню якості енергії, зниження втрат енергії, мінімізації інвестицій у розширення мережі, і, як наслідок, зниження мережевих тарифів);
- ринкові ефекти (наприклад, зниження споживання електроенергії, особливо в пікові години, призводить до зниження цін на енергію і потужність на оптовому ринку електроенергії
- особливо важливим є зниження споживання електроенергії населенням на освітлення у вечірньому піку);
- ефекти, пов'язані з особливостями регулювання (наприклад, зниження споживання електроенергії населенням зменшує навантаження перехресного субсидування на промисловість – в даний час в Україні населення платить за електроенергію нижче її собівартості, додаткове фінансове навантаження включається в тарифи для промисловості);
- екологічні ефекти (наприклад, зниження споживання електричної і теплової енергії в зимовий час призводить до розвантаження найбільш дорогих і «брудних» електростанцій та котелень, що працюють на мазуті і низькоякісному вугіллі.);
- пов'язані ефекти (увага до проблем енергозбереження призводить до підвищення стур-

бованості проблемами загальної ефективності системи – технології, організації, логістики на виробництві, системи взаємин, платежів та відповідальності в ЖКГ, відносини до домашнього бюджету у громадян).

Технологічне енергоспоживання включає наступні способи застосування енергоресурсів:

- палива – в різного роду печах і сушильно-випарних пристроях для технологічної обробки матеріалів та виробів: нагрівання й плавки металів, випалу будівельних матеріалів, термічної переробки палива, отримання перегрітого пари, гарячої води, сушки сировинних матеріалів і виробів і т. д.;
- електричної енергії – для електроприводу (синхронні і асинхронні електродвигуни, двигуни постійного і змінного струму) технологічних механізмів і машин і для електронагріву в дугових плавильних печах, електрозварювання, процесів промислової електротермії: індукційного нагріву (гарт, плавка, штампування, кування і ін.) і діелектричного нагріву (сушіння, склеювання, спікання та ін.), для систем управління і автоматики;

теплової енергії – для нагріву (пропарювання, сушіння) сировини і готової енергії стисненого повітря – для пневмоприводу, пневмотранспорту, очищення, обдування сировини або готового продукту; енергії хладагентів для процесів охолодження, заморожування сировинних, проміжних, готових матеріалів і виробів;

- енергії потоків води та інших рідин – для обмивання, очищення технологічних поверхонь, охолодження, перенесення робочих речовин і т.п.

Допоміжні виробничі та господарсько-побутові енерговитрати включають витрати енергії на забезпечення функціонування систем освітлення, опалення, вентиляції, кондиціювання, водо-і газопостачання, очищення та утилізації виробничих відходів, приводів механізмів власних потреб підприємства чи фірми, пристроїв вироблення стисненого повітря, теплової, електричної енергії для технологічних процесів, внутрішньозаводського транспортування, складування сировини і готової продукції і т.п. Таким чином, це енерговитрати, не пов'язані з основними технологічними процесами і безпосереднім випуском продукції.

У цільовому аспекті слід розрізняти споживання енергоресурсів на технологічні потреби і допоміжні виробничі та господарсько-побутові потреби підприємства. Таке розмежування споживання енергоресурсів чітко прослідкується при вивченні структури собівартості за статтями калькуляції (рис. 1).

Рис. 1. Місце економії паливно-енергетичних ресурсів в собівартості виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг)

Інформація підприємства про витрати операційної діяльності і фінансові результати міститься в Звіті про фінансові результати [8].

Таким чином, впровадження енергозберігаючих заходів сприяє зниженню собівартості реалізованої продукції і витрат періоду на величину розрахункової економії, тим самим призводячи до збільшення відповідно валового прибутку і фінансового результату від операційної діяльності (рис. 2).

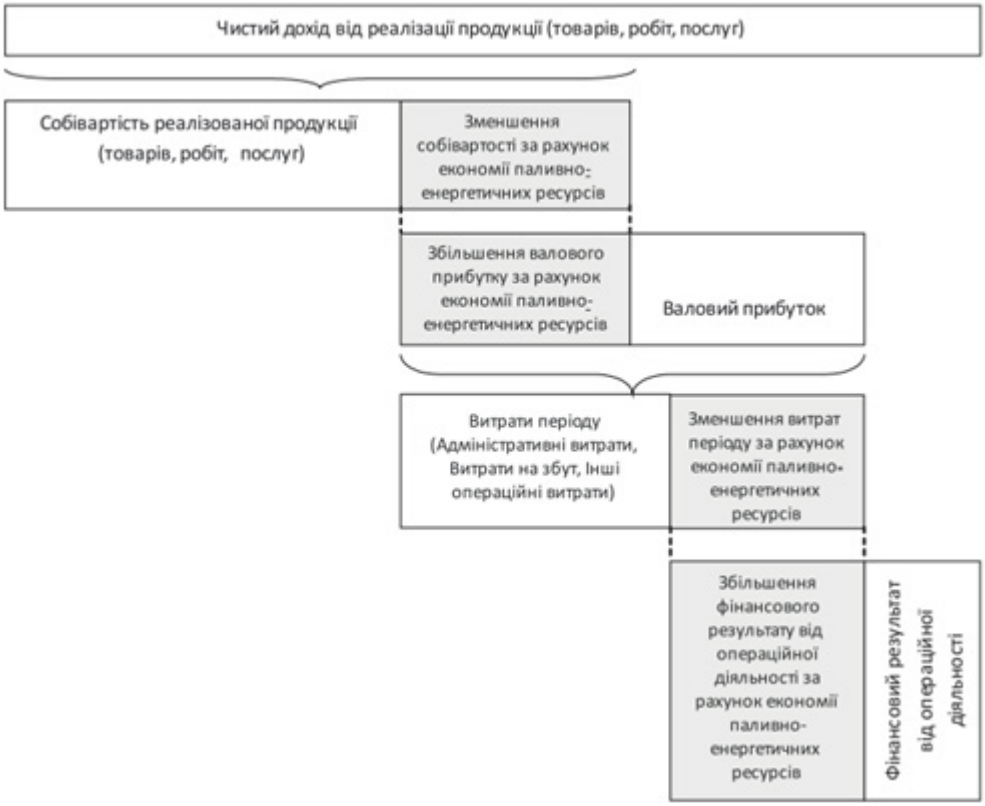

Рис. 2. Місце економії паливно-енергетичних ресурсів в звіті про фінансові результати

З наведеної схеми стає очевидним, що економія паливно-енергетичних ресурсів виступає як частина фінансового результату підприємства, знаходить своє відображення на тих самих рахунках бухгалтерського обліку, на яких обліковуються доходи і фінансовий результат підприємства, але є величиною розрахунковою. Останнє ствердження означає, що при впровадженні енергозберігаючих заходів економія може бути визначена виключно як розрахункова величина шляхом співставлення нормативів витрачання, показників лічильників, тощо до модернізації і після. Із вищесказаного можна зробити висновок, що впровадження енергозберігаючих заходів може здійснюватись лише на основі єдиної методики визначення економічної ефективності за умови проведення якісного енергетичного аудиту об'єктів і розробки техніко-економічних обґрунтувань.

Економія згідно [1] розраховується за такими видами паливно-енергетичних ресурсів (ПЕР):

- для теплопостачальних організацій – паливо і електроенергія на виробництво і транспортування теплової енергії;
- для водопостачальних організацій – електроенергія на обробку та транспортування водопровідної води і стічних вод, теплова енергія на технологічні потреби;
- для споживачів, у т.ч. житлово-експлуатаційних організацій – теплова і електрична енергія на опалення, вентиляцію, гаряче водопостачання та технологічні потреби.

В результаті дослідження економії паливно-енергетичних ресурсів, як частини фінансового результату можна зробити такі висновки. Проаналізовано поняття ефекту від енергозбереження для з'ясування сутності категорії «економія ПЕР», вивчено поняття доходу від впровадження енергозберігаючих заходів, яке надано в нормативно-методичних матеріалах щодо оцінки ефективності впроваджуваних заходів, визначено місце економії ПЕР в процесі розмежування

споживання енергоресурсів, що чітко прослідкується при вивченні структури собівартості за статтями калькуляції, також визначено місце економії ПЕР в звіті про фінансові результати. В результаті вивчення категорії «економія паливно-енергетичних ресурсів» було підтверджено гіпотезу щодо наявності в цьому понятті характерних рис, які притаманні показнику «фінансовий результат». Визначено також, що кількість зекономлених ПЕР в натуральному обчисленні визначається як різниця між витратами за нормами та фактичними витратами за останній рік, які перераховані на середньорічні метеорологічні умови (при наявності їх впливу на загальну кількість).

Але це не вирішує основну методичну проблему, яка пов'язана з відсутністю регламентованих дій щодо обліку економії ПЕР від впровадження енергозберігаючих заходів у фінансовому обліку. Таким чином, пропонується здійснювати відображення як витрат так і отриманого доходу у вигляді економії в системі рахунків управлінського обліку.

План рахунків системи управлінського обліку повинен відбивати управлінську модель підприємства. Це універсальний засіб кількісного і сумового обліку активів компанії, її зобов'язань і капіталу. План рахунків будується виходячи з облікової політики компанії, вимог у фінансовій та управлінської звітності, яка потрібна для прийняття управлінських рішень та підготовки звітів перед інвесторами, кредиторами та засновниками. Коди рахунків і їх призначення можуть відповідати бухгалтерському плану рахунків, а можуть бути побудовані незалежно від кодів національного плану рахунків.

Сума коштів, яка буде отримана підприємством як економія від впровадження енергозберігаючих заходів, може бути відображена на окремому рахунку в системі управлінського обліку. В той же час величина такої суми є розрахунковою і схильна до коливань через зміни умов функціонування підприємства. Саме тому пропонується визначати розрахункову економію тільки на підставі проведеного незалежного енергетичного аудиту з подальшим відображенням її у відповідних документах, висновках енергетичного аудиту і затвердження її у податкових органах з метою захисту від оподаткування і використання для подальшого реінвестування.

Список використаних джерел

1. Наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України від 14.12.2007 №218 «Про затвердження методичних рекомендації оцінки економічної ефективності інвестицій в енергозберігаючі проекти на підприємствах житлово-комунального господарства» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcqsa/index.htm.

2. Закон України «Про запровадження нових інвестиційних можливостей, гарантування прав та законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності для проведення масштабної енергомодернізації» станом на.2015р. № № 327-VIII від 09.04.2015 р. [Електроний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/327-19.

3. П(С)БО 15 «Дохід» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (зі змінами та доповненнями, останні з яких унесено наказами Міністерства фінансів України від 31 травня 2011 року № 664, від 9 грудня 2011 року № 1591, від 27 червня 2013 року № 627) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu15/.

4. Закон України «Про енергозбереження» станом на 16.03.2015р. № 74/94-вр [Електроний ресурс] / Відомості Верховної Ради України (ВВР) – Оф. вид. № 30, 1994, ст.283. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/74/94-%D0%B2%D1%80.

5. Українська вікіпедія. Вільна енциклопедія. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://uk.wikipedia.org.

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ligazakon.ua.

7. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.

8. НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства

фінансів України від 07 лютого 2013 року №73, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за №336/22868 (зі змінами та доповненнями, останні з яких унесені наказами Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 627, від 8 лютого 2014 року № 48) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/npsbu1/.