

Бюджет 2005 р. є стартом "нової філософії", оскільки в ньому на першому місці – проблема соціальних стандартів. Цей документ можна сміливо вважати проривом у бюджетній сфері України – це "бюджет проїдання 98,0 % населення України, а не 2,0 % як це було раніше". Він ґрунтується на чітких економічних критеріях та параметрах соціально-економічного розвитку. Важко не погодитись з Юлією Тимошенко, яка вважає, що цей бюджет є добрим вирішенням соціальних проблем. "Я думаю, ми ніде не перебрали. Ми пройшли, як лезом бритви, і віднайшли ту гармонію, яку схвалили в парламенті", – заявила вона після того, як ухвалили зміни.

У Бюджеті 2005 р. вражає різке збільшення пенсій, зарплат, стипендій, інших соціальних виплат, але і турбують скасування податкових пільг і збільшення акцизів.

Соціальна скерованість структури використання бюджету, є важливою для формування середнього класу та інтенсивного ринкового розвитку економічної системи в Україні.

### Література

1. **Огонь Ц.Г.** Бюджет в умовах макроекономічного розвитку України// Актуальні проблеми економіки. – 2004, № 5. – С. 25-34.
2. **Ісмаїлов А.Б.** Бюджетний процес та напрямки його удосконалення// Фінанси України. – 2002, № 8. – С. 26-29.
3. **Крижанівська О.Ю.** Бюджетний дефіцит у макроекономічній стабілізації// Фінанси України. – 2002, № 6. – С. 26-30.
4. [www.kontrakty.com.ua](http://www.kontrakty.com.ua).

УДК 657.1: 537.214 (477)

*Доц. Л.Г. Медвідь, канд. екон. наук;  
асист. В.Є. Кондратьєва – Львівська КА*

## АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВТРАТ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИМИ КОМПАНІЯМИ УКРАЇНИ

Втрати електроенергії в електричних мережах – один із найважливіших показників роботи енергопостачальних компаній, що впливає на результати їх діяльності. Неоднозначна кваліфікація таких втрат з точки зору фінансового та податкового обліку призводить до невірного відображення в обліку та фінансовій звітності енергопостачальних компаній. Пошукам шляхів вирішення таких проблем присвячена стаття.

*Doc. L. Medvid; assist. V. Kondratyeva – Commercial Academy of Lviv*

### Aspects of account of losses of electric power by electric power suppliers's companies of Ukraine

Losses of electric power in electric networks is one of major indexes of work of companies of suppliers of electric power which influences on the results of their activity. Ambiguous qualification of such losses from the point of view the financial and fiscal accounting results in the incorrect reflection in an account and financial reporting of companies of suppliers of energy. The article is devoted to the findpaths working out such problems

Для правильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку енергопостачальних компаній виникла потреба з'ясувати природу процесу електропостачання.

Для такого аналізу у першу чергу було використано норми Закону України "Про електроенергетику" від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР (із внесеними змінами та доповненнями), далі – Закон №575. Зокрема для аналізу було використано наведені нижче терміни та їх тлумачення, наведені у статті 1 Закону № 575:

- енергія – електрична чи теплова енергія, що виробляється на об'єктах електроенергетики і є товарною продукцією, призначеною для купівлі-продажу;
- постачання електричної енергії – надання електричної енергії споживачу за допомогою технічних засобів передачі та розподілу електричної енергії на підставі договору;
- споживачі енергії – суб'єкти господарської діяльності та фізичні особи, що використовують енергію для власних потреб на підставі договору про її продаж та купівлю;
- *оптове постачання електричної енергії* – купівля електричної енергії, формування оптової ціни та продаж електричної енергії за оптовою ціною енергопостачальникам.

З наведених вище визначень випливає, що електроенергія для виробника є товарною продукцією, подальше призначення якої – продаж за оптовою ціною енергопостачальнику. Надалі постачання електричної енергії споживачам здійснюється на підставі договору про її продаж та купівлю.

Придбання електроенергії енергопостачальником здійснюється на підставі типового договору купівлі-продажу електричної енергії між ліцензіатом з оптового постачання електричної енергії – державним підприємством "Енергоринок" (Продавець) та ліцензіатом з постачання електричної енергії за регульованим тарифом (Покупець).

Форма такого типового договору затверджена Постановою національної комісії з регулювання електроенергетики України №597 від 01.06.2001 р. "Про затвердження форми типового договору між ДП "Енергоринок" та енергопостачальними компаніями".

Предметом договору є зобов'язання державного підприємства "Енергоринок" продавати, а енергопостачальній компанії купувати електроенергію та здійснювати її оплату відповідно до умов договору. З цього випливає, що енергопостачальна компанія купує електроенергію як товар. При цьому Типовий договір відповідає ознакам договору купівлі -продажу.

Продаж електроенергії споживачам регулюється Постановою національної комісії з регулювання електроенергетики України №28 від 31.07.96 р. Згідно з Правилами №28, споживачі електричної енергії – це суб'єкти господарської діяльності та фізичні особи, що використовують енергію для власних потреб на підставі договору про її продаж та купівлю.

Відповідно до Типового договору на користування електричною енергією, енергопостачальна компанія бере на себе зобов'язання надійно постачати споживачеві електричну енергію. З цього можна зробити висновок про те, що між сторонами укладено договір постачання. Проте, виходячи із суті та норм Цивільного кодексу, насправді мова йде про продаж електроенергії, тобто енергопостачальна компанія постачає електроенергію споживачам як товар. При цьому Типовий договір відповідає ознакам договору купівлі-продажу за Цивільним кодексом України.

Таким чином, робимо висновок, що енергопостачальна компанія купує електроенергію як товар на умовах купівлі-продажу, та продає її також як товар. Втрати електроенергії в електричних мережах у процесі постачання – один із найважливіших показників роботи енергопостачальних компаній, що впливає на результати їх діяльності.

Втрати електроенергії в електромережах поділяються на нормативні технологічні втрати і понаднормативні (або комерційні) втрати. Оскільки норми технологічних втрат електроенергії визначаються розрахунковим методом і залежать від багатьох технологічних та облікових факторів, вони не можуть чітко визначати розмір незалежних від енергопостачальної компанії втрат електроенергії у процесі її постачання, тобто ці норми також є умовними.

Нормування технологічних втрат електроенергії на передачу електричної енергії енергетичними мережами здійснюється Національною комісією регулювання електроенергетики (НКРЕ) на підставі балансу електроенергії за базовий попередній рік (форма звітності 1-Б ТВЕ) та бази технічних даних електромереж на початок розрахункового періоду.

При затвердженні НКРЕ коефіцієнтів нормативних технологічних втрат електроенергії (КНТВЕ) для відповідних енергопостачальних компаній враховуються:

- розрахунки нормативних технологічних втрат електроенергії;
- наслідки перевірки цих розрахунків АТ "Львів ОРГРЕС";
- погоджені в Міністерстві палива та енергетики вихідні дані та результати розрахунку нормативних технологічних втрат електроенергії.

Комерційні втрати електроенергії визначаються як балансуєча величина між одержаною від оптового постачальника електроенергією та кількістю електроенергії, поставленої споживачам; використаної на власні потреби і кількістю електроенергії, віднесеної до нормативних технологічних втрат.

Комерційні втрати електричної енергії є невід'ємною частиною процесу її постачання. Як зазначено у постанові НКРЕ від 25.03.02 р, № 289 "Щодо затвердження звіту про діяльність НКРЕ у 2001 році", основними причинами збільшення втрат електроенергії при її транспортуванні до споживачів є: низький технічний стан електромереж; невідповідність електричних мереж існуючим рівням навантаження; невідповідність ряду параметрів електроенергії діючим стандартам якості; наявні недоліки в обліку відпущеної в електричну мережу і корисно спожитої електроенергії тощо.

Усунення негативних явищ, що призводять до втрат електроенергії в електричних мережах, вимагає значних капіталовкладень для модернізації електричних систем та зміни діючих систем обліку спожитої електроенергії, практична реалізація яких дасть змогу зменшити як технологічні, так і комерційні втрати електроенергії.

Щодо відображення нормативних та понаднормативних втрат електроенергії в бухгалтерському обліку, здавалось, проблем не мало би бути. Такі втрати повинні відображатись за дебетом субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" з кредиту субрахунку обліку витрат на придбання електроенергії 231 "Витрати на придбання електроенергії", оскільки, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291, на субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені у процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації.

Проблеми в енергопостачальних компаній виникають з відображенням комерційних втрат електроенергії у податковому обліку, оскільки податкові органи України під час проведення перевірок не визнають правомірність їх віднесення до валових витрат. Через це практично всі енергопостачальні компанії, щоб хоч якось уникнути проблем з визнанням комерційних втрат електроенергії валовими витратами, відображають вартість придбаної на енергоринку електроенергії загалом за дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації" з кредиту рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Таким чином, на собівартість реалізації потрапляє вся придбана на енергоринку електроенергія, в тому числі і використана для власних господарських потреб, і втрачена внаслідок неминучих технологічних (нормативних) і комерційних (понаднормативних) втрат. Таке відображення в обліку призводить до викривлення фінансової звітності енергопостачальних компаній, які всі є акціонерними товариствами і звітність яких підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню. Але таке "приховування" комерційних втрат електроенергії на рахунку 90 "Собівартість реалізації" не вирішує проблеми з податковими органами, оскільки досвідчений ревізор, обізнаний у специфіці галузі, за Балансом використання електроенергії, який складається технічними службами, завжди отримає необхідну інформацію про розміри технологічних та комерційних втрат. Тому, на нашу думку, необхідно відображати вартість втраченої електроенергії внаслідок неминучих комерційних втрат як інші операційні витрати, а саме як нестачі і втрати, з відповідним відображенням у фінансовій звітності, і доводити правомірність віднесення до валових витрат комерційних втрат електроенергії податковим органам, опираючись на норми Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Свою позицію стосовно понаднормативних втрат електроенергії Державна податкова адміністрація України висловила у листі від 16.10.2002 р, № 15917/7/15-2117. У ньому вона наводить такий висновок: "Враховуючи те, що енергопостачальна компанія отримує електроенергію від ДП "Енергоринок" у повному обсязі, то у податковому обліку, при визначенні валового доходу від відвантаження електроенергії, повинна виходити з повного обсягу отриманої електроенергії у звітному податковому періоді."

На нашу думку, твердження податкового органу не має під собою достатнього підґрунтя. При цьому, незрозумілим (правильніше сказати абсурдним) є прохання "виходити з повного обсягу отриманої електроенергії". Як можна продати те, що втрачене? Адже, правомірність віднесення комерційних втрат електроенергії, як невід'ємної частини процесу постачання електроенергії споживачам, впливає із підпункту 5.2.1. п.5.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Цим підпунктом визначено, що до валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахова-

них) протягом звітної періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва та продажем продукції (робіт, послуг).

Тому, на етапі придбання електроенергії енергопостачальна компанія купує її як товар з метою реалізації, і відповідно до п.п.5.2.1 згаданого вище закону відносить її вартість у повному обсязі до складу валових витрат. Причому, відповідно до пп. 11.2.1 того ж закону датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
- або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Таким чином, валові витрати на всю вартість придбаної електроенергії в енергопостачальній компанії виникають цілком правомірно. У кінці місяця енергопостачальна компанія обчислює та встановлює фактичний розмір технологічних та комерційних витрат електроенергії.

На підставі цього може здатися, що потрібно провести коригування валових витрат на суму понаднормативних (комерційних) витрат тому, що нібито понаднормативні (комерційні) витрати не входять до суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітної періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва та продажем продукції (робіт, послуг).

Навіть, якщо припустити, що таке коригування і потрібно проводити, то постає питання: на підставі якої норми Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" його проводити? Як відомо, цей закон не передбачає необхідності проведення такого коригування та не описує його механізму. Тому вартість всієї електроенергії включається до складу валових витрат.

Ще одним аргументом на користь наших висновків є те, що комерційні витрати електроенергії не входять до переліку витрат, що: "... не включаються до складу валових витрат..." відповідно до підпунктів 5.3.1-5.3.9 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Зазначеними підпунктами визначені витрати як: "потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності". Тому, виходячи з "доведення від протилежного", можна припустити, що комерційні витрати електроенергії пов'язані з веденням господарської діяльності. А це додатково підтверджує правомірність їх кваліфікації як витрат, які виникли у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) (пп.5.2.1 ЗУ "Про оподаткування прибутку підприємств").

А оскільки, відповідно до п. 5.10 згаданого вище закону, "... установлення додаткових обмежень щодо віднесення витрат до складу валових витрат платника податку, крім тих, що зазначені у цьому Законі, не дозволяється...", то можемо зробити висновок про те, що суми комерційних витрат підлягають включенню до складу валових витрат.

Як останній аргумент на користь наших висновків можна навести той факт, що господарські суди, опираючись на описану вище аргументацію, роблять висновки, що вартість придбаної електроенергії на підставі "правила

першої події" правомірно відноситься до складу валових витрат [5-7]. При цьому, навіть не згадують про необхідність проведення якогось коригування на суму комерційних витрат.

Таким чином, комерційні (понаднормативні) втрати електроенергії в електричних мережах у процесі її постачання є невід'ємною частиною технологічного процесу постачання. Згідно з чинним законодавством та існуючою судовою практикою, комерційні втрати електроенергії підлягають віднесенню на валові витрати. У фінансовому обліку енергопостачальних компаній комерційні втрати мають обліковуватись на субрахунок 947 "Нестачі і втрати" і відображатись у фінансовій звітності як інші операційні витрати.

### Література

1. **Цивільний кодекс** України від 10.01.2003 р № 435- IV.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні " від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
3. **Закон** України "Про оподаткування прибутку підприємств": від 28.12.1994 р, № 334/94-ВР (в редакції Закону України № 283/97 від 22.05.1997 р.).
4. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р, № 318.
5. **Інструкція** про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено у Міністерстві фінансів України від 30.11.99 р, № 291.
6. **План** рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р, № 291.
7. **Постанова** національної комісії з регулювання електроенергетики України "Про затвердження форми типового договору між ДП "Енергоринок" та енергопостачальними компаніями" від 01.06.2001 р, № 597.
8. **Лист** Державної податкової адміністрації України від 16.10.2002 р, № 15917/7/15-2117.
9. **Постанова** Вищого арбітражного суду України від 24.02.2000 року № 04-1/15-22/12 по справі № 2/1064-5/195 за позовом ВАТ "Львівобленерго".
10. **Рішення** господарського суду Запорізької області від 13.11.2001 р, № 1/3/943 за позовом ВАТ "Запоріжжяобленерго" до Державної податкової інспекції у м. Запоріжжі.
11. **Рішення** арбітражного суду у Львівській області по справі № 2/1173/-15/182 за позовом ВАТ "Львівобленерго" до Державної податкової інспекції у м. Львові про визнання недійсним рішення.

УДК 658.84:004.738

Доц. І.П. Мішук<sup>1</sup>, канд. екон. наук – Львівська КА

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМ ЕЛЕКТРОННОЇ ТОРГІВЛІ В УКРАЇНІ

Розкривається актуальність, переваги, недоліки розвитку електронної торгівлі в Україні. Уточнюється суть фундаментальних термінів теорії електронної торгівлі, аналізуються теоретичні основи формування систем електронної торгівлі, розглядається сучасний стан розвитку електронної торгівлі в Україні, узагальнюються основні чинники, які ускладнюють процеси формування ефективних систем електронної торгівлі

<sup>1</sup> Мішук Ігор Пилипович – доцент кафедри комерційної діяльності та підприємництва Львівської комерційної академії. Тел.: 79-76-93 (служб.), 244-63-17 (дом.)