

УДК 657

DOI: 10.25140/2411-5215-2018-1(13)-180-190

*Олена Акименко, Марина Жолобецька***ЕФЕКТИВНА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ДІЄВИЙ КОНТРОЛЬ
ЗА ВИКОНАННЯМ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОГРАМ ПІДПРИЄМСТВ
ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ***Елена Акименко, Марина Жолобецкая***ЭФФЕКТИВНА ОРГАНІЗАЦІЯ УЧЕТА КАК ДЕЙСТВУЮЩИЙ КОНТРОЛЬ
НАД ВЫПОЛНЕНИЕМ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПРОГРАММ ПРЕДПРИЯТИЙ
ТЕПЛОСНАБЖЕНИЯ***Olena Akyumenko, Maryna Zholobetska***EFFECTIVE ACCOUNTING ORGANIZATION AS AN EFFICIENT MONITORING
OF THE IMPLEMENTATION OF INVESTMENT PROGRAMS
OF HEAT SUPPLY ENTERPRISES**

У статті розглянуто правові засади підготовки, розробки та виконання інвестиційних програм підприємств теплопостачання. Визначено сутність та складові частини інвестиційних програм підприємств теплопостачання. Доведено зв'язок ефективності втілення інвестиційних проєктів з управлінням, контролем, організацією обліку за інвестиціями у сфері теплопостачання. Сформовано пропозиції щодо вдосконалення процесу організації контролю за поточним рахунком зі спеціальним режимом використання та запропоновано послідовність процесу організації обліку за інвестиційними програмами. Доведено, що поєднання стимулюючого регулювання та раціональної організації обліку сприятиме залученню інвестицій для будівництва та модернізації інфраструктури мереж та стимулювання ефективності витрат підприємств теплопостачання.

Ключові слова: організація обліку; бухгалтерський облік; контроль; інвестиційні програми; джерела фінансування; сфера теплопостачання.

Рис.: 2. Бібл.: 18.

В статье рассмотрены правовые основы подготовки, разработки и выполнения инвестиционных программ предприятий теплоснабжения. Определена сущность и составляющие части инвестиционных программ предприятий теплоснабжения. Доказана связь эффективности реализации инвестиционных проектов с управлением, контролем, организацией учета инвестиций в сфере теплоснабжения. Сформулированы предложения по совершенствованию процесса организации контроля по текущему счету со специальным режимом использования и предложена последовательность процесса организации учета по инвестиционным программам. Доказано, что сочетание стимулирующего регулирования и рациональной организации учета будет способствовать привлечению инвестиций для строительства и модернизации инфраструктуры сетей и стимулирования эффективности расходов предприятий теплоснабжения.

Ключевые слова: организация учета; бухгалтерский учет; контроль; инвестиционные программы; источники финансирования; сфера теплоснабжения.

Рис.: 2. Библ.: 18.

The article deals with the legal principles of preparation, development, and implementation of investment programs of heat supply enterprises. The essence and components of investment programs of heat supply enterprises have been determined. The connection between the efficiency of implementation of investment projects and management, control, accounting for investments in the field of heat supply has been proved. The proposals for improving the process of organizing monitoring of the current account with a special use regime have been formed and sequence of accounting organization process for investment programs has been proposed. It has been proved that a combination of stimulating regulation and rational accounting organization will promote investment attraction in building and upgrading network infrastructure and stimulating cost-effectiveness of the heat supply enterprises.

Keywords: accounting organization; accounting, monitoring; investment programs; sources of financing; heat supply sector.

Fig. : 2. References.: 18.

JEL Classification: M41; D92

Постановка проблеми. Договір про заснування Енергетичного Співтовариства, до якого Україна приєдналась у лютому 2011 року, створює чіткі правові рамки, в межах яких Україна ратифікує відповідні норми законодавства ЄС, з метою забезпечення збалансованих умов для збільшення інвестицій, підвищення енергетичної безпеки та енергоефективності, а також покращення конкурентного середовища як ключового економічного чинника. З метою виконання зобов'язань, взятих Україною в межах зазначеного Договору, Державним Агентством з енергоефективності та енергозбереження України розроблено Національний план дій з енергоефективності до 2020 року,

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

як це передбачено Директивою 2006/32/ЄС щодо ефективності кінцевого використання енергії та енергетичних послуг [11]. У контексті Директиви 2012/27/EU Європейського парламенту та ради «Про енергоефективність» Уряд спрямував свої зусилля насамперед на зменшення споживання природного газу та розвиток нетрадиційних і поновлюваних джерел енергії [3].

Прикро, але сучасний стан сфери теплоенергетики характеризується комплексом проблем, пов'язаних з якістю і вартістю послуг, обліком тепла, вартістю паливно-енергетичних ресурсів, втратами теплоносія при транспортуванні до споживача, застарілою матеріальною базою. Протягом 2014-2016 років відбулося суттєве зростання тарифів на централізоване опалення та гаряче водопостачання, на що, передусім, вплинула вартість природного газу, об'єм, який споживається для виробництва теплової енергії, а також інші енергетичні ресурси, що використовуються для надання послуг. Другий фактор, який впливає на розмір тарифу – втрати теплоносія при транспортуванні до споживача. При великій кількості втрат об'єм реалізації зменшується, а спожиті енергетичні ресурси – ні. Тому необхідно ефективно використовувати паливно-енергетичні ресурси, не втрачаючи тепло при транспортуванні [7].

Саме для вирішення цих проблем підприємства, що працюють у сфері теплопостачання, повинні розробити та затвердити в Національній комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (далі, НКРЕКП) інвестиційні програми (далі – ІП), як комплекс заходів, що передбачають формування джерел фінансування на стимулювання технічної й технологічної модернізації, підвищення енергоефективності цього сектору.

Чим якісніше ІП розроблена і впроваджена, тим менше витрачає підприємство на виробництво та постачання тепла, тим нижче буде тариф, у який, власне, і закладаються витрати.

З огляду на важливість та актуальність виконання ІП для підприємств теплопостачання, доцільним є удосконалення процесу організації бухгалтерського та управлінського обліку, контролю за виконанням ІП, аналізу впливу результатів реалізації програм на фінансово-господарську діяльність ліцензіатів. Чітка організація обліку і контролю за виконанням ІП у кінцевому результаті дозволять споживачам отримувати якісні послуги за обґрунтованими цінами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання бухгалтерського обліку інвестицій висвітлювали в роботах зарубіжні та вітчизняні вчені, серед яких доречно відзначити розробки Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, В. П. Завгороднього, М. В. Кужельного, Н. В. Лисенко, А. А. Пересади, Р. Адамса, А. Д. Шеремета, В. В. Бочарова та інших. Проте багато питань з удосконалення організації обліку інвестицій потребують більш глибокого дослідження. У зв'язку з цим актуальності набувають питання, що пов'язані з організацією обліку інвестицій за ІП у сфері теплопостачання.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Теплоенергетиці належить одне з провідних місць у системі пріоритетів національної енергетичної безпеки. Саме ця галузь житлово-комунального господарства, яка стосується інтересів кожної людини, впливає на соціально-економічні відносини в країні, має значний потенціал енергозбереження. Екологічне занепокоєння визначає нові вимоги до модернізації і подальшого розвитку теплоенергетики. При правильному плануванні та виконанні ІП витрати підприємства за спожитий газ повинні зменшуватись, а модернізація тепломережі дозволить скоротити втрати при транспортуванні та збільшити корисний відпуск.

Актуалізація уваги споживачів до інформаційного забезпечення обліково-аналітичними даними про інвестиції спричинена залежністю обсягу витрат, закладних в ІП, із значення тарифу, який повинні сплачувати споживачі. Таку інформацію повинна

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

надати, насамперед, система бухгалтерського обліку, що покликана систематизувати дані про всі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства сфери теплопостачання. Таким чином, для вирішення комплексу проблем, пов'язаних із ефективністю втілення ІІ у життя, у сучасних умовах великого значення набуває процес організації обліку, управління та контролю за інвестиціями підприємств теплопостачання.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення особливостей та послідовності організації обліку в розрізі джерел та інструментів фінансування ІІ у сфері теплопостачання для подальшого залучення інвестицій в будівництво, модернізацію інфраструктури мереж та стимулювання ефективності витрат підприємств теплопостачання.

Виклад основного матеріалу. Як зазначено в Концепції, на сьогодні у сфері теплопостачання країни є багато проблем, які потребують комплексного врегулювання: відпрацьованість нормативного ресурсу великої кількості об'єктів теплової генерації; низький коефіцієнт корисної дії значної частини обладнання; значні витрати на паливно-енергетичні ресурси [14]. Саме реалізація ІІ здатна зменшити зазначені втрати та витрати теплопостачального підприємства.

Загальновідомо, що поняття інвестиції (від лат. *Investio* – одягаю) означають вкладення капіталу в галузі економіки як у самій країні, так і за її межами [5].

У Законі України «Про інвестиційну діяльність» зазначається, що державне регулювання інвестиційної діяльності здійснюється з метою реалізації економічної, науково-технічної і соціальної політики [10]. У свою чергу, ІІ відповідно до Закону України «Про теплопостачання» – це комплекс заходів, затверджений в установленому порядку, для підвищення рівня надійності та забезпечення ефективної роботи систем централізованого теплопостачання, який містить зобов'язання суб'єкта господарювання у сфері централізованого теплопостачання щодо будівництва (реконструкції, модернізації) об'єктів у цій сфері, поліпшення якості послуг, з відповідними розрахунками та обґрунтуваннями, а також зазначенням джерел фінансування та графіку виконання [15].

Формування ІІ здійснюється відповідно до Порядку розроблення, погодження та затвердження ІІ суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання [13], а механізм розроблення, затвердження, погодження, схвалення та виконання інвестиційних програм суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання – Постановою «Про затвердження Порядку розроблення, погодження, затвердження та виконання інвестиційних програм суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання» [9].

Повноваження органів місцевого самоврядування у сфері теплопостачання (до яких належить погодження ІІ стосовно об'єктів теплопостачання, що перебувають у комунальній власності, крім тих, що виробляють теплову енергію на теплоелектроцентралях, ТЕС, АЕС, когенераційних установках та установках з використанням нетрадиційних або поновлюваних джерел енергії) визначені статтею 13 Закону України «Про теплопостачання» [15].

Доцільно підкреслити, що для включення в тарифи прибутку обов'язковим є схвалення ІІ уповноваженим органом. Ми вважаємо за потрібне здійснювати громадське обговорення проекту програм, що дасть можливість реально оцінити ситуацію щодо забезпечення їх виконання.

При розробці ІІ необхідно враховувати зацікавленість у високій результативності інвестиційних заходів всіх сторін:

- інвесторів – у максимізації отриманого від реалізації ІІ прибутку;
- підприємств-реципієнтів – у зростанні внутрішнього потенціалу підприємства;
- місцевих органів влади і споживачів – у соціальному ефекті, який визначається поліпшенням умов надання теплової енергії, які певною мірою впливають на благополуччя життя громадян як споживачів комунальних послуг (рис. 1).

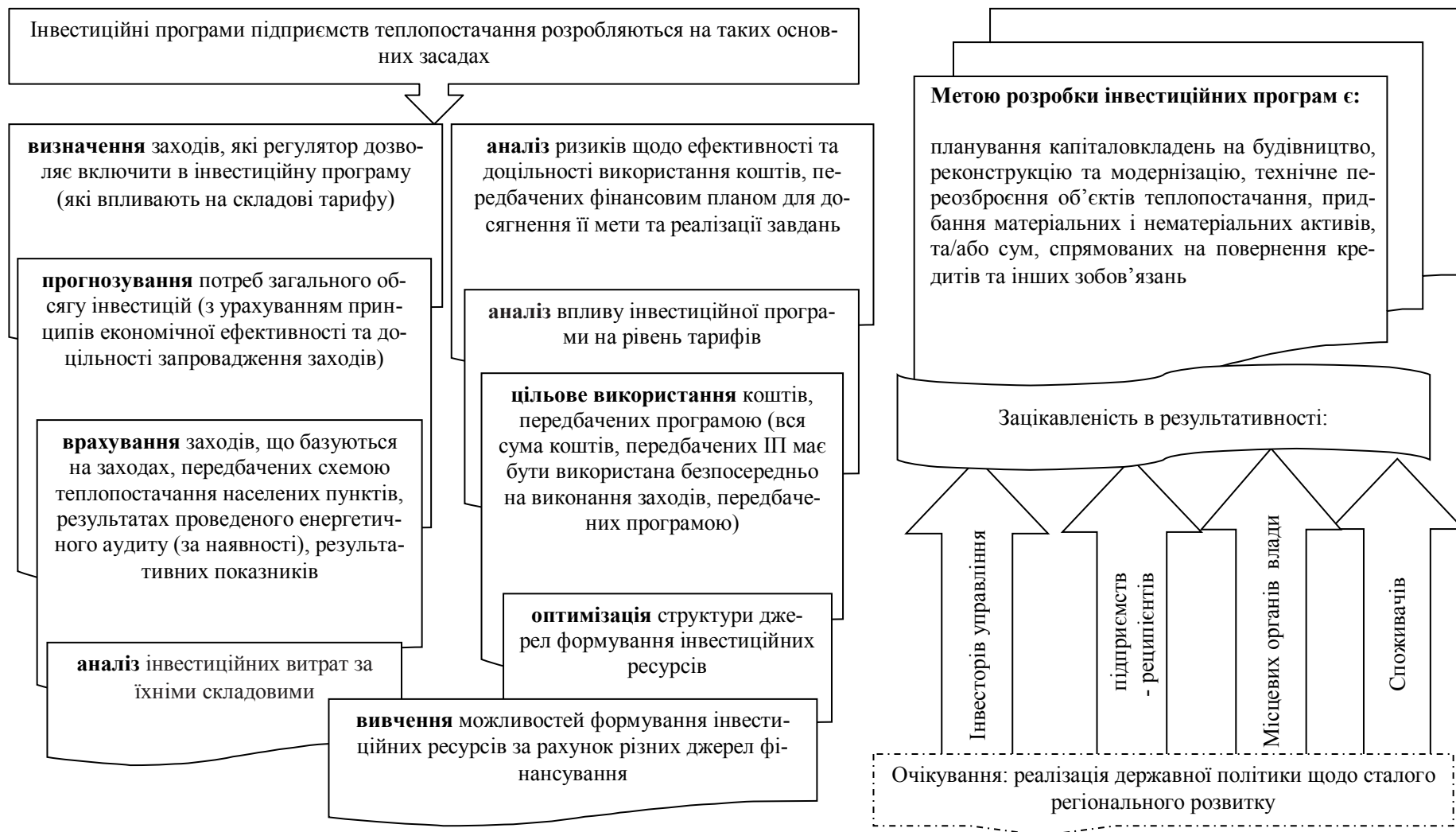


Рис. 1. Сутність розробки інвестиційних програм підприємств теплопостачання

Джерело: узагальнено авторами [9; 10; 12; 15].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Виконання заходів, передбачених ІІІ підприємств теплопостачання, дозволить:

- забезпечити стале функціонування об'єктів теплопостачання, що забезпечують опаленням житловий фонд міст та соціальну сферу;
- підвищити рівень надійності та забезпечити ефективну роботу систем централізованого теплопостачання та поліпшити якість послуг у цій сфері; забезпечити реалізацію державної політики щодо регіонального розвитку;
- зменшити втрати під час виробництва, транспортування та постачання теплової енергії;
- удосконалити облік реалізованої теплової енергії.

Джерелами фінансування ІІІ є, по-перше, амортизаційні відрахування; по-друге, виробничі інвестиції з прибутку; по-третє, кошти в обсязі, передбаченому в установлених тарифах для виконання ІІІ; по-четверте, надходження, отримані від здійснення господарської діяльності, пов'язаної і не пов'язаної з ліцензованим видом діяльності та позичкові (облігаційні позики, банківські кредити), залучені (кошти, одержані від продажу акцій, залучені за договорами фінансового лізингу, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб, інвесторів, гранти) і бюджетні кошти [9].

Відповідно до складових частин ІІІ підприємств теплопостачання (рис. 2) та вимог чинного законодавства, останні повинні містити фінансовий план використання коштів, який визначає очікувані витрати протягом планового періоду (триває 12 місяців, на які здійснюється формування тарифів) [8; 9; 13].



Рис. 2. Складові частини інвестиційної програми підприємств теплопостачання

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

При цьому залежно від обсягу витрат, які визначаються в ІІ, змінюється значення тарифу, який повинен сплачувати споживач. Таким чином, розгляд витрат, які підприємства-ліцензіати закладають в ІІ, є не менш важливими, ніж фактичні їхні витрати на придбання природного газу, вугілля для виробництва теплової енергії [16].

Для проведення розрахунків за даними ІІ суб'єкти господарювання у сфері теплопостачання відкривають спеціальні рахунки для коштів виключно для виконання ІІ згідно з графіком на планований та прогнозний періоди [3; 9; 13; 15].

Нормативно-правове регулювання діяльності суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання з питань ІІ, звітності і тарифів, містить обов'язкові вимоги, серед них:

- 1) цільове використання коштів, передбачених ІІ за рахунок різних джерел;
- 2) ведення обліку витрат окремо за кожним видом ліцензійної діяльності, у тому числі інвестиційної складової за регульованим тарифом;
- 3) відкриття поточного рахунку зі спеціальним режимом використання для проведення розрахунків за ІІ;
- 4) здійснення контролю використання коштів для виконання ІІ;
- 5) складання звітності для НКРЕКП.

Під час проведення оцінювання фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання слід враховувати основні напрями цієї діяльності, виявляти вплив окремих чинників на наслідки діяльності суб'єктів господарювання та резерви оптимізації використання ресурсів підприємств.

Аналіз звітності підприємств централізованого теплопостачання свідчить, що основна їхня діяльність (виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надання послуг з централізованого опалення і постачання гарячої води) має негативні фінансові результати.

Так, за даними сайту Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України [7] за 2013 р. підприємства галузі теплоенергетики отримали збитки у сумі 2, 5 млрд грн, за 2014 р. – 2,3 млрд грн.

За даними галузевої статистичної звітності, станом на 01.12.2015 р. підприємства галузі зазнали збитків у сумі 4,2 млрд грн. Розрив між доходами та операційними витратами ТКЕ у 2015 році становив 5,4 млрд грн, а загальний розрив ліквідності – 7,9 млрд грн. Для покриття збитків ТКЕ у 2015 році з державного та місцевих бюджетів було виділено 3 млрд грн. Враховуючи, що підприємства теплопостачання в більшості своїй збиткові, прибуток, як джерело фінансування, не може бути спрямований на інвестування в зв'язку з його відсутністю [4; 7]. Проведений аналіз звітності про результати діяльності НКРЕКП за 2015–2016 роки свідчить про те, що основним джерелом фінансування ІІ були амортизаційні відрахування, а найбільш поширеними заходами у складі схвалених ІІ є такі:

– у сфері виробництва теплової енергії – реконструкція / модернізація котелень та котельного обладнання; встановлення вузлів обліку теплової енергії на виходах із джерел теплової енергії; інші заходи у сфері виробництва теплової енергії;

– у сфері транспортування та постачання теплової енергії – встановлення вузлів обліку теплової енергії на вводах житлових будинків; реконструкція / модернізація теплових пунктів; реконструкція теплових мереж; інші заходи у сфері транспортування та постачання теплової енергії [4].

Однак, за даними проекту USAID «Муніципальна енергетична реформа в Україні», фінансування ІІ лише за рахунок амортизаційних відрахувань є недостатнім, дозволяючи лише підтримувати ефективність виробничої діяльності на наявному рівні, без можливості її підвищення. Скоріш за все, такий принцип фінансування може призвести до технічної

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

деградації підприємства [16]. При формуванні тарифів «витрати плюс» амортизація не відображає реальної вартості активів, що не дозволяє повною мірою їх відтворювати.

Підтримуючи думку Р. Ю. Тормосова, вважаємо, що отримання бюджетного фінансування є тривалим у часі та достатньо забюрократизованим процесом. Підприємства приватного сектору мають дуже обмежений доступ до джерел державного фінансування. Крім того, умови та механізми державного фінансування інвестиційних енергозберігаючих проектів змінюються майже щорічно у зв'язку зі значною залежністю від політичної ситуації в країні [17].

Реалізація великих заходів передбачає залучення сторонніх джерел фінансування - кредитів та грантів міжнародних фінансових установ. Незадовільний фінансовий стан суб'єктів господарювання, що працюють у сфері теплопостачання, зменшує шанс на отримання кредитних ресурсів без муніципальної гарантії. Крім того, банківські установи, здійснюючи кредитування, виходять із задоволення інтересів власників банку. Вважаємо, що бюджетна підтримка інвестиційної діяльності має здійснюватися шляхом зменшення вартості кредитів.

Отже, важливою умовою для здійснення керівництвом підприємств теплопостачання об'єктивної оцінки фінансово-економічного стану суб'єкта господарювання є наявність достовірної, своєчасної, зіставної інформації, яка багато в чому залежить від грамотної організації бухгалтерського обліку та зваженої облікової політики [1].

Основною метою організації обліку ІІІ на підприємствах теплопостачання є забезпечення об'єктивної оцінки, своєчасного реєстрування та повного відображення в облікових регістрах операцій, пов'язаних з фінансовими інвестиціями, можливістю узагальнення інформації про такі операції у звітності з метою забезпечення інформаційних потреб зацікавлених осіб [8].

Виходячи з мети, завданнями організації бухгалтерського обліку за ІІІ є забезпечення мінімального строку збирання інформації, мінімальної кількості документів, максимальної ефективності праці виконавців.

Тобто організація бухгалтерського обліку за ІІІ являє собою сукупність заходів керівника підприємств теплопостачання, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, безупинного упорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу на підприємстві. При цьому слід інтегрувати облікові підсистеми в організаційну структуру підприємства.

Для вирішення встановлених завдань пропонуємо таку послідовність процесу організації обліку за ІІІ:

- формування облікової політики підприємства в частині операцій з фінансовими та капітальними інвестиціями;
- розроблення / уточнення діючих внутрішніх положень, інструкцій, внесення змін до положень про відділи, що забезпечують облік; розроблення інших організаційно-розпорядчих документів, необхідних для належної організації обліку і контролю інвестицій;
- визначення переліку посадових осіб підрозділів організації, на яких покладено відповідальність за придбання, отримання необоротних активів;
- визначення та затвердження переліку посадових осіб підрозділів, яким надано право підпису первинних облікових документів при здійсненні капітальних вкладень;
- впровадження прогресивних форм і методів обліку, нових технічних прийомів;
- розроблення і впровадження раціональних схем вирішення облікових завдань;
- забезпечення обґрунтованої класифікації операцій для потреб обліку;
- розроблення і впровадження моделей інформаційного забезпечення вирішення облікових завдань;
- організація своєчасного і правильного документування операцій з виконання ІІІ;

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

- впровадження сучасної обчислювальної техніки і раціональної технології обробки інформації;
- достовірне відображення всіх проведених витрат за об'єктами, видами, джерелами фінансування;
- впровадження ефективного бухгалтерського програмного забезпечення для їх злагодженої роботи та комунікації;
- організація аналітичного та синтетичного обліку в системі рахунків в облікових регістрах;
- узагальнення інформації про наявність та рух коштів, призначених для здійснення заходів цільового призначення;
- здійснення підсумкового обліку в журналах-ордерах, Головній книзі та формування фінансової звітності;
- контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками;
- організація оцінки інвестицій на дату здійснення та дату формування балансу.

Усі аспекти бухгалтерського та управлінського обліку підлягають розкриттю в обліковій політиці підприємств теплопостачання. Багатовекторність облікових процедур залежить від складу ІІІ. Способи фінансування ІІІ повинні бути враховані при організації обліку. При фінансуванні за рахунок банківських кредитів виникає потреба враховувати отримання кредитних коштів, погашення відсотків та тіла кредиту.

Нормативні вимоги щодо регулювання діяльності суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання з питань ІІІ, звітності і тарифів потребують формування значного обсягу облікової інформації, у тому числі аналітичної та розрахункової, забезпечення якої повинно передбачатися наказом про облікову політику підприємства та іншими внутрішніми регламентами. При цьому визнання, визначення, облік окремих джерел фінансування ІІІ мають певні особливості, які підприємства повинні враховувати при формуванні / виконанні ІІІ та складанні звітності. Усі джерела фінансування за ІІІ повинні відображатися в аналітичному обліку за поточним рахунком зі спеціальним режимом використання для проведення ліцензіатом розрахунків на виконання заходів ІІІ. Підприємства теплопостачання не повинні допустити перехресного субсидювання капітальних інвестицій у частині ІІІ за рахунок ЛВД, при проведенні робіт господарським способом.

Одним із чинників раціональної організації обліку й управління інвестиційною діяльністю є систематичний і ефективний контроль за інвестиціями й операціями з ними, адже контроль як функція управління є засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, що інформує про дійсний стан керованого об'єкта, фактичне виконання управлінського рішення [1, с. 133].

При виконанні завдань і заходів ІІІ основна увага зосереджується на виконанні поставлених завдань і досягненні мети програми, на отриманні необхідних результатів, ефективному управлінні ресурсами, а також перевірці та звітуванні щодо прогресу в реалізації ІІІ.

Не потребує доказування, що контролювання витрат – це процес контролю за рівнем, динамікою, відхиленням витрат від планових показників, виявлення причин таких відхилень. Питання щодо прийняття коригувальних дій є дуже дискусійним, у зв'язку з тим, що Регулятором визначено, що невиконання ліцензіатом ІІІ є підставою для вилучення зі структури тарифів невикористаних коштів, які були передбачені на реалізацію ІІІ, або врахування цих коштів як джерела фінансування ІІІ на планований період.

Раціональна та ефективна організація обліку повинна сприяти зниженню внутрішніх ризиків, які пов'язані з діяльністю учасника проекту.

Як показала практика, принцип формування тарифів «витрати плюс» не стимулював суб'єктів господарювання в галузі теплопостачання знижувати свої витрати. Вважаємо, що питання формування ІІІ мають розглядатись в контексті зміни принципів тарифоутворення для впровадження конкурентного ринку тепла. Ключовим при впровадженні

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

стимулюючого є визначення реальної вартості активів, що використовуються в регульованій діяльності та довгострокова ПП.

Застосування стимулюючого регулювання буде направлено на залучення інвестицій для будівництва та модернізації інфраструктури мереж, стимулювання ефективності витрат підприємств теплопостачання з метою підвищення якості та надійності послуг, а в довгостроковій перспективі – зниження тарифів.

Висновки. Ефективна організація бухгалтерського обліку необхідна для дієвого контролю за виконанням інвестиційних програм підприємств теплопостачання. Доведено, що поєднання стимулюючого регулювання та раціональної організації обліку буде сприяти залученню інвестицій для будівництва та модернізації інфраструктури мереж та стимулювання ефективності витрат підприємств теплопостачання.

Список використаних джерел

1. Акименко О. Ю., Жолобецька М. Б., Петровська А. С. Проблеми облікового забезпечення складання регуляторної та фінансової звітності суб'єктами теплопостачання. *Вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечникова. Економіка*. 2017. Т. 22. Вип. 7(60). С. 133–136.
2. Гавриленко В. В., Звенячкіна В. Ю. Цільове фінансування та його відображення в обліку власного капіталу. *Економічний простір*. 2008. Вип. 12/1. С. 65–74.
3. Директива 2012/27/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 25 жовтня 2012 р. «Про енергоефективність». URL: <http://sae.gov.ua/uk/activity/mizhnarodne-spivrobotnytstvo/spivrobotnytstvo-z-es> (дата звернення: 04.02.2018).
4. Звіт про результати діяльності Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг за 2016 рік. URL: <http://www.nerc.gov.ua> (дата звернення: 09.02.2018).
5. Кудряшов В. П. Фінанси: навчальний посібник. Херсон: ОЛДІ-плюс, 2006. 356 с.
6. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: дис. д-ра екон. наук: 08.06.04. Одеса, 2006. 581 с.
7. Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України: офіційний сайт. URL: <http://old.minregion.gov.ua> (дата звернення: 26.03.2018).
8. Про затвердження Порядку (правил) організації та ведення обліку за ліцензованими видами діяльності суб'єктами господарювання у сфері теплопостачання»: Постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг від 10.10.2017 № 1223. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.12.2018).
9. Про затвердження Порядку розроблення, погодження, затвердження та виконання інвестиційних програм суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання: Постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг від 31.08.2017 № 1059. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua> (дата звернення: 05.02.2018).
10. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 № 1560-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.02.2018).
11. Про Національний план дій з енергоефективності на період до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.11.2015 № 1228-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1228-2015-%D1%80> (дата звернення: 28.02.2018).
12. Про порядок зарахування коштів на поточні рахунки із спеціальним режимом використання для проведення розрахунків за інвестиційними програмами, використання зазначених коштів і здійснення контролю за їх витрачанням у сфері теплопостачання, затверджений: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.10.2013 № 750. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 30.01.2018).
13. Про порядок розроблення, погодження та затвердження інвестиційних програм суб'єктів господарювання у сфері теплопостачання: Наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 14.12. 2012 № 630. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.01.2018).

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

14. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері теплопостачання: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.08.2017 № 569-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.12.2017).

15. Про теплопостачання: Закон України від 02.06.2005 № 2633-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.02.2018).

16. Проект USAID «Муніципальна енергетична реформа в Україні» Розробка концепції впровадження конкуренції в централізованому теплопостачанні України. URL: <http://www.merp.org.ua> (дата звернення: 03.02.2018).

17. Тормосов Р. Ю. Комплексний аналіз джерел фінансування муніципальних енергетичних інвестиційних проектів у сфері виробництва, транспортування та постачання теплової енергії. *Ефективна економіка*. 2010. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=397> (дата звернення: 13.01.2018).

18. The investment component in the tariff for heat energy. Analysis of the programs of heat supply enterprises. URL: <http://publicaudit.com.ua/reports-on-audit/investitsijna-skladova-v-tarifi-na-teplovu-energiyu-analiz-program-teplopostachalnih-pidpriemstv-2> (Last accessed: 22.02.2018).

References

1. Akymenko, O. Yu., Zholobetska, M. B., Petrovska, A. S. (2017). Problemy oblikovoho zabezpechennia skladannia rehuliatornoi ta finansovoi zvitnosti subiektamy teplopostachannia [Problems of accounting support for an adjustment of regulatory and financial reporting by heat supplying subjects]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu imeni I. I. Mechnykova. Ekonomika – Odesa National University Herald. Economy*, 22 (7(60)), 133–136 [in Ukrainian].

2. Havrylenko, V. V., Zveniachkina, V. Yu. (2008). Tsilove finansuvannia ta yoho vidobrazhennia v obliku vlasnoho kapitalu [Targeted financing and its reflection in equity accounting]. *Ekonomichnyi prostrir – Economic Scope*, 12/1, 65–74 [in Ukrainian].

3. Dyrektyva 2012/27/JeS Yevropeiskoho Parlamentu i Rady vid 25 zhovtnia 2012 r. «Pro enerhoefektyvnist» [Directive 2012/27 / EC of the European Parliament and of the Council of 25 October 2012 on energy efficiency]. Retrieved from <http://sae.gov.ua/uk/activity/mizhnarodne-spivrobitnytstvo/spivrobitnytstvo-z-es>.

4. Zvit pro rezultaty diialnosti Natsionalnoi komisii, shcho zdiisniue derzhavne rehuliuвання u sferi komunalnykh posluh za 2016 rik [Report on the results of the activities of the National Commission that performs state regulation in the field of utilities for 2016]. Retrieved from <http://www.nerc.gov.ua>.

5. Kudriashov, V. P. (2006). *Finansy [Finances]*. Kherson: OLDI-plus [in Ukrainian].

6. Maksimova, V. F. (2006). *Teoretychni ta metodolohichni zasady formuvannia tsilisoї systemy vnutrishnoho kontroliu v upravlinni promyslovym pidpriemstvom [Theoretical and methodological principles of formation of an integral system of internal control in the management of an industrial enterprise]*. (Candidate's Thesis). Odesa [in Ukrainian].

7. Ministerstvo rehionalnoho rozvytku, budivnytstva ta zhytlovo-komunalnoho hospodarstva Ukrainy [Ministry of Regional Development, Construction and Housing and Communal Services of Ukraine] (n.d.). Retrieved from <http://old.minregion.gov.ua>.

8. Pro zatverdzhennia Poriadku (pravyl) orhanizatsii ta vedennia obliku za litsenzovanymy vydamy diialnosti subiektamy hospodariuvannia u sferi teplopostachannia» [On Approval of the Procedure (Rules) for the Organization and Accounting of Licensed Activities by Business entities in the Heat Supply». № 1223 (10.10.2017). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua>.

9. Pro zatverdzhennia Poriadku rozroblennia, pohodzhennia, zatverdzhennia ta vykonannia investytsiinykh proham subiektiv hospodariuvannia u sferi teplopostachannia [On approval of the Procedure for the development, approval, approval and implementation of investment programs of enterprises in the field of heat supply]. № 1059 (31.08.2017). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua>.

10. Pro investytsiinu diialnist [About investment activity]. № 1560-XII (18.09.1991). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>.

11. Pro Natsionalnyi plan dii z enerhoefektyvnosti na period do 2020 roku [On the National Action Plan for Energy Efficiency until 2020]. № 1228-r (25.11.2015). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1228-2015-%D1%80>.

12. Pro poriadok zarakhuvannia koshtiv na potochni rakhunky iz spetsialnym rezhytom vykorystannia dlia provedennia rozrakhunkiv za investytsiinyimi prohamamy, vykorystannia

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

zaznachenikh koshtiv i zdiisnennia kontroliu za yikh vytrachanniam u sferi teplopostachannia, zatverdzhenyi [On the Procedure for Transferring Funds to Current Accounts with a Special Use Regime for Settlements under Investment Programs, Use of These Funds and Supervision of their Expenditure in the Field of Heat Supply, Approved]. № 750 (09.10.2013). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>.

13. Pro poriadok rozroblennia, pohodzhennia ta zatverdzhennia investytsiinykh prohram subiektiv hospodariuvannia u sferi teplopostachannia [On the Procedure for Development, Approval and Approval of Investment Programs of Business entities in the Area of Heat Supply]. № 630 (14.12.2012). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>.

14. Pro skhvalennia Kontseptsii realizatsii derzhavnoi polityky u sferi teplopostachannia [n Approval of the Concept of Implementation of the State Policy in the Area of Heat Supply]. № 569-р (18.08.2017). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. Pro teplopostachannia [About heat supply]. № 2633-IV (02.06.2005). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>.

16. Proekt USAID «Munitsypalna enerhetychna reforma v Ukraini» Rozrobka kontseptsii vprovadzhennia konkurentsii v tsentralizovanomu teplopostachanni Ukrainy [USAID Project "Municipal Energy Reform in Ukraine" Development of the Concept for the Implementation of Competition in the District Heating System of Ukraine]. Retrieved from <http://www.merp.org.ua>.

17. Tormosov, R. Yu. (2010). Kompleksnyi analiz dzherel finansuvannia munitsypalnykh enerhetychnykh investytsiinykh proektiv u sferi vyrobnytstva, transportuvannia ta postachannia teplovoi enerhii [The complex analysis of sourcing of municipal energy investment projects in the sphere of manufacturing, transportation and consumption of heating energy]. *Efektivna ekonomika – Effective economy*, 11. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=397>.

18. The investment component in the tariff for heat energy. Analysis of the programs of heat supply enterprises. Retrieved from <http://publicaudit.com.ua/reports-on-audit/investitsijna-skladova-v-tarifi-na-teplovu-energiyu-analiz-program-teplopostachalnih-pidpriemstv-2>.

Акименко Олена Юрївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14035, Україна).

Акименко Елена Юрьевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14035, Украина).

Akyumenko Olena – PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor The Department of Accounting, Taxation and Audit, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14035 Chernihiv, Ukraine).

E-mail: aeu_elena@mail.ru

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-03235978>

ResearcherID: G-9876-2016

Жолобецька Марина Борисівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14035, Україна).

Жолобецкая Марина Борисовна – аспирант кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14035, Украина).

Zholobetska Maryna – PhD student of the Department of Accounting, Taxation and Audit, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14035 Chernihiv, Ukraine).

E-mail: zholobetska@ukr.net

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0873-9777>

ResearcherID: B-8693-2017