

О формировании двухставочного тарифа

Дата публикации: 15 марта 2003

Источник: журнал "Жилищно-коммунальное хозяйство"

Автор: В. Аванесян

Темы: федеральные СМИ

Одной из ключевых задач реформирования жилищно-коммунального комплекса, как было провозглашено в постановлении Правительства РФ от 17.11.01 № 797 «О подпрограмме "Реформирование и модернизация жилищно-коммунального комплекса Российской Федерации" федеральной целевой программы "Жилище" на 2002-2010 годы», является совершенствование тарифного регулирования. В этой сфере возникло много проблем. Многие из них вызваны отсутствием единого подхода к тарифному регулированию как к системе отношений. Это проявляется, например, в том, что до сих пор не принят методический документ, определяющий современный подход к формированию тарифа и действительно отвечающий требованиям политики реформирования отрасли в плане ориентации регулируемых предприятий на эффективную деятельность.

Введение двухставочных тарифов - это одно из направлений совершенствования тарифного регулирования. Дело в том, что распространенная ныне практика установления одноставочных тарифов, основанных на нормативном потреблении ресурсов, да еще в отсутствие приборов учета, не способствует их рациональному использованию. Зачастую потребитель или платит за непотребленные ресурсы, или фактически расходует больше, чем предусмотрено нормативами. Если потребитель подключен к сети, но не потребляет услугу, то предприятие не получает никакой выручки даже за то, что осуществляет определенную деятельность по поддержанию сетей в надлежащем состоянии.

Двухставочные тарифы во многом снимают эти вопросы и способствуют повышению финансовой устойчивости коммунальных предприятий путем устранения риска потерь, вызванных сезонными и климатическими факторами в потреблении коммунальных услуг.

Действующие в настоящее время документы: Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства, утв. постановлением Госстроя России от 23.02.99 № 9, Методические рекомендации по финансовому обоснованию цен на воду и отведение стоков, утв. приказом Госстроя России от 28.12.2000 № 302, Методические рекомендации по финансовому обоснованию цены на тепловую энергию и теплоноситель, утв. приказом Госстроя России от 28.12.2000 № 304, - не могут в полной мере удовлетворять указанным требованиям. Дело даже не в том, что многие их положения, касающиеся состава затрат и формирования финансовых результатов, утратили силу в связи с принятием главы 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ и отменой Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утв. постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552. Эти документы отражают систему, основанную на затратных принципах формирования тарифа, не побуждают коммунальные предприятия к снижению себестоимости и повышению эффективности деятельности. Снижение себестоимости приводит к уменьшению тарифа, а поскольку прибыль рассчитывается как процент себестоимости {норматив рентабельности}, то и величина абсолютной прибыли также снизится. С другой стороны, величины прибыли, исчисленной как процент от себестоимости, может не хватить для финансирования необходимых расходов. Или, наоборот, предприятие может получать необоснованно высокую прибыль.

Несмотря на то, что во всех этих документах провозглашается принцип первичности объема финансовых средств, необходимых для реализации производственной и инвестиционной программ предприятия, расчет экономически обоснованного тарифа сводится к калькуляции себестоимости, выявлению прибыли как

финансового результата исходя из некоего норматива рентабельности и т. п. При этом основополагающим является **постатейный расчет затрат на производство услуги по последовательным стадиям**, т. е. так называемый **попроцессный метод**, который наиболее ярко проявляется в Методических рекомендациях по финансовому обоснованию цены на тепловую энергию и теплоноситель. Например, статьи затрат рассчитываются преимущественно по нормативам удельного расхода топлива, энергии и материалов на единицу производства услуги; амортизации - по нормам амортизации в зависимости от балансовой стоимости основных средств; заработной платы - в зависимости от нормативной численности персонала и величины оплаты труда согласно Межотраслевому тарифному соглашению.

Иначе говоря, данные методические документы провозглашают нормативный учет затрат. С одной стороны, этот метод уместен для производств, состоящих из ряда одинаковых или повторяющихся операций, каковыми, например, являются водоснабжение, водоотведение и теплоснабжение. И в тех и других Методических рекомендациях по финансовому обоснованию цен детально приводятся формулы расчета затрат по технологическим стадиям производства и предоставления услуг водоснабжения, водоотведения и теплоснабжения. Действительно, многие нормативы удельных затрат материалов, топлива, энергий предопределяются сугубо технологическими особенностями производства.

С другой стороны, этот метод предъявляет повышенные требования к установлению нормативов, которые должны соответствовать данному уровню технического состояния основных средств, используемой технологии, применяемой форме организации труда, квалификации сотрудников и т. п. Большое значение здесь придается выявлению отклонений фактических данных от нормативных, с помощью анализа которых обеспечивается обратная связь в цепи управления производством. Однако нельзя не учитывать то обстоятельство, что с развитием науки, техники, технологий нормативы устаревают и требуют пересмотра. Более того, установление нормативов это не только определение тех или иных величин, но и инструмент мотивации. Другими словами, посредством нормативов должны решаться задачи стимулирования экономии затрат, повышения эффективности труда, улучшения качественных характеристик производимого продукта и т. п. Но, как показывает практика, существующие нормативы далеко не всегда способствуют решению этих задач. Напри мер, отсутствие приборов учета расхода воды вызывает, установление повышенных нормативов ее потребления и побуждает предприятие водоснабжения увеличивать валовой показатель отпуска воды.

Очевидно, что по многим участкам расчета тарифов без использования нормативного метода обойтись невозможно, но придавать им исключительное значение представляется не совсем целесообразным. Его использование будет эффективным в случае регулярного пересмотра нормативов ввиду изменения научно-технических, технологических и прочих условий хозяйствования.

В учете и калькулировании себестоимости применяется также и другой метод, который основан на **четком разделении затрат на постоянные и переменные**. Он получил название "**директ-костинг**" и его фактическое внедрение началось в США в 1953 г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода.

Директ-костинг основывается на следующих принципах:

- подразделение затрат по элементам на постоянные и переменные;
- исчисление себестоимости произведенной и реализованной продукции на базе распределения переменных (операционных) затрат;
- сравнение полученной таким образом переменной себестоимости с ценой реализации в целях определения разницы, называемой маржей с переменных затрат;
- возмещение постоянных затрат за счет различных марж с переменной себестоимости для определения результата деятельности и рентабельности предприятия.

Иначе говоря, при этом методе ключевым является получение такой маржи, которая позволяла бы возместить постоянные расходы и получить прибыль. Очевидно, что в случае возмещения только постоянных расходов предприятие находится в точке безубыточности, т. е. нулевой прибыли. Кстати, из-за этого иногда подобный подход называют маржинальным.

Положительной стороной данного метода является его нацеленность на конечный результат, т.е. определение маржи по изделиям в целом по предприятию и производственному результату и по изделиям как базиса процесса оперативного управления ценами и ценообразованием.

Следует отметить, что применение директ-костинга имеет ряд как преимуществ, так и недостатков. Так, поскольку отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат, то несколько упрощается процедура калькулирования себестоимости. Однако в этом случае возникают две проблемы:

- классификации затрат на переменные и постоянные;
- объективности включения переменных затрат в себестоимость.

При этом методе изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий, а также создается возможность определения порога рентабельности, т. е. точки безубыточности производства. Но в то же время возникает опасность, что или полученной маржи может не хватить для возмещения постоянных расходов, или в числе постоянных расходов будут такие, которые могут быть сразу отнесены на себестоимость продукции. Например, если для производства услуг А, Б, В используется оборудование разных видов, то при директ-костинге вся амортизация относится к постоянным расходам, хотя ее можно отнести на себестоимость услуги каждого вида.

В этой связи остановимся подробнее на постоянных затратах. Поскольку основным является получение маржи, превышающей постоянные расходы, то последние как будто несколько отходят на второй план. В то же время надо иметь в виду, что сами постоянные расходы не однородны. Одни из них связаны с функционированием предприятия в целом (освещение, отопление, заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) общехозяйственного назначения и т. п.) - это постоянные общие расходы, другие - с производством и реализацией продукции (освещение, отопление, заработная плата АУП производственного назначения и т. п.) - это постоянные специфические расходы. При этом постоянные, как правило, специфические расходы могут становиться переменными в случае, когда объемы производства и реализации увеличиваются, а переменные затраты имеют тенденцию становиться постоянными, когда производство и реализация сокращаются. Тем самым некоторые постоянные специфические расходы могут прямо относиться на себестоимость продукции, а не возмещаться из маржи. С учетом того, что предприятия водо-, теплоснабжения, санитарной очистки предоставляют максимум 2-3 вида услуг, то особой сложности в распределении этих затрат на услуги, которые обычно бывают у предприятий с большим ассортиментом продукции, возникать не должно. Это обусловило совершенствование метода директ-костинга, выразившееся в том, что всю маржу возможно разделить на две части, одну из которых приплюсовывают к переменным затратам. Каждое предприятие, исходя из характера расходов, вправе само выделить те постоянные затраты, которые будут приплюсовываться к переменным расходам.

Сказанное можно представить в следующем виде.

1-й вариант – расчет только по переменным затратам:

- а) Реализация - Себестоимость (Переменные затраты) = Маржа;
- б) Маржа - Постоянные затраты = Прибыль.

2-й вариант - расчет себестоимости с включением в нее специфических постоянных затрат:

- а) Реализация - Себестоимость = Маржа, где Себестоимость = Переменные затраты + Специфические постоянные затраты;
- б) Маржа - Прочие постоянные затраты = Прибыль.

Мы подробно остановились на различиях в подходах к формированию себестоимости именно потому, что механизм калькуляции себестоимости на основании упомянутых нормативных документов не позволяет рассчитать и применять в ЖКХ двух- (много) ставочные тарифы.

Система оплаты коммунальных услуг по одноставочному тарифу обуславливает несоответствие структуры доходов предприятия структуре его расходов. Например, наличие немалых постоянных расходов на предприятии теплоснабжения становится невосполнимым в случае, когда предприятие прекращает отпуск тепла потребителям. Ведь оно должно нести расходы по поддержанию своего оборудования в работоспособном состоянии. Переход к многоставочным тарифам означает, что платежи коммунальному предприятию разделяются на несколько составляющих, при том что общая сумма остается прежней, а структура тарифа (и следовательно, структура доходов предприятия) соответствует структуре издержек предприятия.

В этом аспекте Методические указания по расчету регулируемых тарифов и цен на электрическую (тепловую) энергию (мощность) и сопутствующие услуги на розничном (потребительском) рынке, утв. постановлением ФЭК России от 31.07.02 № 49-3/8 (далее - Методические указания ФЭК России), при изложении механизма калькуляции себестоимости сочетают в себе директ-костинг и нормативный метод.

В основу расчета регулируемых тарифов на электрическую и тепловую энергию положен метод экономически обоснованных расходов. При этом расчет сметы расходов (калькуляции себестоимости) не превращается в самоцель, как это наблюдалось в предыдущих документах. Перечень расходов изложен в соответствии со ст. 25 НК РФ, при этом нормативный метод расчета одних статей затрат сочетается с методом "директ-костинг" по расчету других. Например, расход топлива или пара для выработки энергии или расход электроэнергии для транспортировки 1000 куб. м воды, естественно, рассчитывается по нормативному методу.

В Методических указаниях ФЭК России тариф определяется как частное от деления необходимой валовой выручки (НВВ) для покрытия обоснованных расходов на производство регулируемого вида деятельности на объем производства (отпуск) энергии (п. 9.1). НВВ является аналогом объема финансовых потребностей. При этом документом четко придерживается принцип раздельного учета затрат согласно постановлению Правительства РФ от 06.07.98 № 700 "О введении раздельного учета затрат по регулируемым видам деятельности в энергетике". Это проявляется в раздельном расчете тарифа за 1 кВтч низкого, среднего и высокого напряжения.

Характерным отличием Методических указаний ФЭК России является наличие механизма расчета двухставочного тарифа, т. е. тарифа за присоединенную мощность и потребленную электрическую или тепловую энергию (пп. 31 и 36). При этом для потребителей, применяющих одноставочные тарифы, приводится формула преобразования двухставочных тарифов в одноставочные (п. 77). Другой особенностью документа являются расчеты средних и средневзвешенных цен и тарифов в зависимости от условий производства энергии.

В этой связи представляется целесообразным распространение такого подхода к формированию тарифов на коммунальные услуги, в частности на водоснабжение и водоотведение, который позволял бы рассчитывать и одноставочные, и двухставочные тарифы*. В состав затрат, включаемых в расчет двухставочного тарифа, входят затраты на формирование первого тарифа плюс все затраты, связанные с доведением услуги до потребителя, плюс прибыль предприятия -производителя услуг.

Двухставочный тариф на услуги коммунального хозяйства означает, что устанавливается тариф, который в свою очередь включает:

- тариф, который устанавливается за присоединенную мощность и означает плату за возможность предоставления определенного количества услуги в случае желания потенциального (т. е. подключенного) потребителя получить ее; он должен возмещать затраты производителя на поддержание основных средств в работоспособном состоянии;

- тариф за фактически предоставленную услугу, который должен возмещать затраты, возникающие у производителя в случае доведения услуги до потребителя, и обеспечивать его расширенное воспроизводство. Его можно представить в виде формулы:

$$T_0 = T_1 + T_2,$$

где: T_0 - полный тариф; T_1 - тариф, установленный за присоединенную мощность; T_2 - тариф за фактически предоставленную услугу в случае доведения ее до потребителя.

В соответствии с ПБУ 9/99 под расходами понимаются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг. Рассмотрим расходы на производство коммунальных услуг по статьям калькуляции себестоимости сквозь призму двухставочного тарифа.

Поддержание основных средств в работоспособном состоянии осуществляется за счет своевременного (в соответствии со сроками амортизации) обновления основных средств и их капитального ремонта, обусловленного тем, что объекты инженерной инфраструктуры предприятий ЖКХ характеризуются длительным периодом использования, продолжительностью межремонтного срока, частой аварийностью ввиду повышенного износа и т. п.

К **переменным расходам** относятся затраты на материалы, под которыми в нашем случае понимаются реагенты, топливо и электроэнергия на производственные нужды, заработная плата производственных рабочих и единый социальный налог. Остальные затраты относятся к постоянным расходам. Тогда тариф можно рассчитать по формуле:

$$T_1 = (Z_{\text{пр}} + E_1 + A_{\text{оп}} + P_{\text{т}} + P_{\text{ф}} + \Pi_1) : M_{\text{п}},$$

где: Z - заработная плата производственных рабочих, занятых поддержанием основных средств в рабочем состоянии; E_1 - отчисления в социальные внебюджетные фонды (единый социальный налог) на заработную плату указанной группы производственных рабочих; $A_{\text{оп}}$ - сумма амортизационных отчислений основных средств производственного назначения, рассчитанная в соответствии с учетной политикой предприятия; $P_{\text{т}}$ - затраты на текущий ремонт и техническое обслуживание; $P_{\text{ф}}$ - сумма отчислений на I ремонт основных средств (ремонтный фонд), определяемая по нормативам отчислений, утверждаемым самой организацией; $P_{\text{пр}}$ - прочие (общецеховые, общехозяйственные) затраты в части поддержания основных средств в рабочем состоянии; Π_1 - прибыль, относимая на поддержание мощностей в работоспособном состоянии; $M_{\text{п}}$ - производственная мощность предприятия в течение периода действия тарифа.

Затраты на эксплуатацию, возникающие в результате необходимости доведения услуги до потребителя, включают:

- затраты на материалы, топливо и энергию ($Z_{\text{м}}$);
- затраты на оплату труда основных производственных рабочих ($Z_{\text{т}}$);
- отчисления в социальные внебюджетные фонды на оплату труда основных производственных рабочих (E_2);
- прочие затраты ($Z_{\text{п}}$), включающие цеховые, обще-хозяйственные расходы, затраты на покупную воду (тепло) и т. п.

Таким образом, тариф за фактически предоставленную услугу, который должен возмещать затраты, возникающие у производителя в случае доведения услуги до потребителя, можно представить в виде формулы:

$$T_2 = (Z_{\text{м}} + Z_{\text{т}} + E_2 + \Pi_2) : \theta,$$

где: θ - плановый объем предоставляемой услуги на период действия тарифа; Π_2 - прибыль, относимая на производство и предоставление услуги.

То есть для расчета необходимо выявить плановый объем услуг в натуральном выражении, исчисленный исходя из нормативов (лимитов) их потребления и общего числа потребителей (по группам и категориям).

Приведенные формулы расчетов тарифов могут вызвать вопросы выбора критерия распределения прочих затрат (за исключением покупной воды) и прибыли между двумя тарифами. При выборе такого критерия в обоих случаях возможно исходить из сложившейся структуры затрат предприятия на производство услуги; можно использовать долю расходов на топливо или электроэнергию, если она превышает одну треть в общей структуре затрат, или долю заработной платы основных производственных рабочих в общем фонде заработной платы предприятия, если расходы на топливо и энергию не столь велики.

Кстати, в Методических указаниях ФЭК России прибыль разделяется между ставками платы за электрическую (тепловую) энергию и платы за мощность по коэффициенту, выражающему отношение затрат на топливо к условно-постоянным расходам (но не более 50%) при производстве тепловой энергии и электроэнергии на ТЭС, и коэффициенту, выражающему отношение водного налога (платы за пользование водными объектами) к условно-постоянным расходам (но не более 50%) при производстве электроэнергии на ГЭС.

Прибыль предприятие должно рассчитывать на основе производственной и инвестиционной программ, которые принимаются им на предполагаемый период действия тарифа. Если себестоимость должна возмещать все текущие затраты, то прибыль должна способствовать расширенному воспроизводству, в частности предусматривать капитальные вложения, а также плату за привлечение инвестиций.

Таким образом, отправной точкой расчета тарифа является разделение всех расходов на постоянные и переменные, что обуславливает необходимость выбора базы распределения прочих расходов и прибыли. Далее следует использование нормативного метода при исчислении отдельных, прежде всего ресурсных статей калькуляции, что требует приложения эффективной системы нормативов, отражающих современный уровень развития производительных сил и стимулирующих рациональное использование ресурсов.

* Своеобразный подход к формированию многоставочных тарифов на жилищные услуги предложен в статье Бадилиной Л.П. и Кулижской Ж.С. «Система тарифообразования в условиях перехода жилищно-коммунального хозяйства к рыночным отношениям» (см.: «ЖКХ: журнал руководителя и главного бухгалтера». 2002. № 10 (часть I). С. 38. Этот подход характеризуется иерархической группировкой предоставляемых жилищных услуг, вследствие чего и рассчитываются сами тарифы. Но его вряд ли можно применить к тем услугам, производство которых