

Левницька І. О.,

фахівець по роботі зі споживачами ПАТ “АЕС Рівнеобленерго”

ВНУТРІШНІЙ АУДІТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ОПТОВОМУ РИНКУ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ

Досліджуються основні складові витрат, що формують роздрібні тарифи для споживачів електроенергії. Обґрунтовується склад та послідовність аудиторських процедур внутрішнього операційного аудиту розрахунків по оплаті праці як базового елемента ціноутворення на оптовому ринку електроенергії.

Ключові слова: внутрішній аудит, аудит ефективності, енергопостачальні компанії, транспортування електроенергії, передача електроенергії, роздрібний тариф.

Исследуются основные составляющие затрат, которые формируют розничные тарифы для потребителей электроэнергии. Обоснованы составляющие и последовательность аудиторских процедур внутреннего операционного аудита расчетов по оплате труда, как базового элемента ценообразования на оптовом рынке электроэнергии.

Ключевые слова: внутренний аудит, аудит эффективности, энергопоставляющие компании, транспортирование электроэнергии, передача электроэнергии, розничный тариф.

The basic cost components that form the retail tariffs for electricity consumers are analyzed. The components and sequence of audit procedures for internal operational audit staff salary settlements, as a basic element of pricing in the wholesale electricity market are grounded.

Keywords: internal audit, audit of efficiency, power supply companies, transportation of electricity, transmission, retail tariff.

Постановка проблеми. Регулювання процесу ціноутворення на оптовому ринку електроенергії проводиться Національною комісією з питань державного регулювання у сфері електроенергетики (НКРЕ). Основні принципи регулювання цін (тарифів) визначаються низкою чинних нормативно-правових актів України. Одним з таких принципів є дотримання балансу економічних інтересів виробників і споживачів товарів (електричної енергії) та принцип забезпечення повного відшкодування споживачем економічно обґрунтованих витрат на виробництво, передачу та постачання електроенергії.

Важливе місце серед важелів економічного механізму господарської політики належить тарифам, цінам і ціноутворенню, у яких відображаються всі сторони економічної діяльності. В умовах ринкових відносин ціна виступає як сполучна ланка між виробником і споживачем, як механізм рівноваги між попитом та пропозицією [1]. Відтак, обґрунтування напрямів регулювання державою цінової політики таких монополістів енергоринку, як енергопостачальні компанії України є визначальним завданням зовнішнього та внутрішнього аудиту (контролю) формування тарифу на послуги.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Суть, принципи, методичні прийоми аудиту ціноутворення досліджували такі вітчизняні вчені, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, В. П. Завгородній, С. Я. Зубілевич, М. В. Кужельний, В. В. Сопко, Є. В. Мних, В. С. Рудницький та інші. Впровадження аудиту ефективності формування ціни на споживання послуг (в тому числі по електроенергетиці) не має на цей час правового регулювання, але визнано міжнародною аудиторською практикою аудиту як дієвий інструмент забезпечення ефективності використання виробничих ресурсів суб'єкта.

Мета і завдання дослідження. Метою цієї статті є визначення процедур внутрішнього аудиту ефективності формування роздрібного тарифу та їх функціональне застосування з урахуванням пріоритетів соціального захисту населення та потреб національних постачальників енергоресурсів.

Виклад основного матеріалу. Законом України “Про електроенергетику” та численними актами Кабінету Міністрів України прийнята концепція, яка передбачає застосування лише ринкового формування цін на електроенергію [6]. Сьогодні тарифи на електроенергію в Україні для всіх споживачів, окрім населення, є ринковими.

Формування тарифів на кожній ділянці ринку електроенергії (на ділянці виробництва, передачі, постачання) регламентується своєрідною системою цінового регулювання, створеною НКРЕ. Монопольне становище електроенергії як виробничого ресурсу зумовлює впровадження системи державного захисту споживачів з числа юридичних та фізичних осіб від необґрунтованого рівня роздрібних цін на електроенергію.

Відповідно, в полі зору державних контролюючих органів – не тільки фінансова звітність суб'єктів оптового енергоринку, а й підтвердження результативного адміністрування такими суб'єктами формування собівартості послуг з передачі та постачання електроенергії.

Європейська практика вживає слово “аудит” як синонім контролю. Згідно з JNTOSAI (Міжнародної організації вищих контрольних органів) [2, с. 17]:

– фінансовий аудит – перевірка правильності або відповідності, яка охоплює вивчення та оцінку фінансових записів, аудит фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності названого чинним нормам;

– аудит ефективності (операційний) – аудит адміністративної діяльності (ААД), який вивчає ефективність використання трудових та матеріальних ресурсів з метою надання замовникові рекомендацій з досягнення кращих результатів.

Роздрібні тарифи на електроенергію, яка постачається споживачам енергопостачальними компаніями, формується за ринковою формулою, поданою в Умовах та Правилах здійснення підприємницької діяльності з постачання електричної енергії за регульованим тарифом [7]. Роздрібний тариф складається з оптової ринкової ціни, тарифу на передачу і тарифу на постачання. Крім того, роздрібний тариф ураховує відшкодування нормативної вартості технологічних витрат електроенергії в мережах при її транспортуванні, відшкодування частини нетехнічних (комерційних) витрат та інші чинники.

Отже, для споживачів j -го класу напруги він формується за такою формулою:

$$T_{ij} = \frac{C_{op}}{(1-k_1)(1-k_2)} + T_{пост} + T_{перед}$$

де T_{ij} – роздрібний тариф на електроенергію для споживачів j -го класу напруги;

C_{op} – оптова ринкова ціна на електроенергію;

$T_{пост}$ – тариф на постачання електроенергії місцевими (локальними) мережами;

$T_{перед}$ – тариф на передачу електроенергії місцевими (локальними) мережами;

$K_{1,2}$ – економічні коефіцієнти нормативних технологічних витрат електроенергії на її передачу через розподільчі мережі.

Структуру середніх роздрібних тарифів для побутових споживачів (згідно з даними НКРЕ за 2010 рік) подано на рис. 1.



Рис. 1. Структура середніх роздрібних тарифів на електроенергію в 2010 р.

З діаграми ми бачимо, що значну частину в долі тарифу становить саме оптова ціна на електроенергію. Зростання роздрібних тарифів, відповідно, відбувається за рахунок її збільшення.

Середньозважена оптова ринкова ціна формується по годинно як середньозважена величина вартості закупівлі електроенергії від усіх виробників, що продають її в оптовий ринок. Аудиторському підтвердженню підлягають елементи витрат, що включені до роздрібною тарифу, зокрема, елементи операційних витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація виробничого обладнання, інші операційні витрати [5; 7].

При цьому підтвердженню підлягають не тільки питання правильності і нарахування таких витрат, а також оптимізація їх формування: правове регулювання, доцільність, документальна обґрунтованість, правильність розрахунку, контроль за дотриманням нормативів та аналіз відхилень. Відтак, питання проведення аудиту ефективності витрат є очевидним.

З урахуванням міжнародної практики аудиту основними методами аудиту ефективності (АЕ) формування роздрібною тарифу в загальному можуть бути:

– аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, наказів керівника з питань формування витрат, що є складовими роздрібною тарифу;

– аналіз результатів раніше проведених ревізій та перевірок, з яких можна дійти висновків щодо об'єктивних і суб'єктивних причин виникнення або існування проблем (зауважень, порушень), виявлених попереднім аудитом;

– аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності за показниками: собівартості витрат з передачі та постачання електричної енергії, величини оптової ціни (зокрема, закладеній у ній рентабельності);

– обстеження задіяних виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу;

– опитування, інтерв'ю, анкетування для встановлення проблемних питань, збір пропозицій та підтвердження з питань формування витрат з передачі та постачання електричної енергії (під час спілкування з виконавцями таких етапів);

– збір та узагальнення інформації задіяних юридичних осіб у формі письмових запитів.

АЕ доцільно проводити за елементами роздрібного тарифу з урахуванням їх питомої ваги та можливостей щодо адміністративної оптимізації. Одним із таких елементів є, безперечно, розрахунки по оплаті праці працівників суб'єктів оптового ринку електроенергії.

Міжнародна практика внутрішнього операційного аудиту передбачає його проведення у форматі внутрішнього контролю: визначення цілей контролю, виконання послідовних процедур (відповідно до цілей), проведення тестів на підтвердження.

Цілі контролю однієї із найбільших за питомою часткою статей витрат – розрахунків по оплаті праці включають перевірку таких вимог:

1. Зарплата нараховується виключно працівникам підприємства відповідно до затверджених ставок та посадових окладів.

2. Заробітна плата відповідає відпрацьованому часу, обсягам виконаних робіт.

3. У математичних підрахунках немає помилок.

4. Виплата проводиться вчасно та відповідно до даних платіжно-розрахункових відомостей.

5. Облік та фактичні розміри обов'язкових утримань до органів соціального страхування, податку з доходу проводяться відповідно до вимог чинного законодавства.

Міжнародна практика контролю системи заробітної плати передбачає такі етапи процедур [3]:

– прийом на роботу, переведення на іншу посаду, підвищення за посадою, звільнення працівників;

– відпрацьований час та обсяг виконаних робіт;

– проведення нарахування та утримань із заробітної плати: правильність, повнота, облік;

– підготовка та виплата заробітної плати.

Процедури контролю нарахування та утримань із заробітної плати, своєю чергою, включають: підтвердження юридичної повноцінності документації; правильний облік та арифметичну точність; доступ до облікової документації; контрольні розрахунки.

Орієнтований перелік тестів внутрішнього контролю нарахування заробітної плати персоналу подано в таблиці 1.

Таблиця 1
Тести внутрішнього контролю нарахування заробітної плати

№ з/п	Тести контролю	Підтвердження
1	2	3
	Умови	
1.	Чи всі зазначені службовці отримують заробітну плату шляхом перерахування на рахунки ?	Так.
2.	Чи підписані видаткові ордери, платіжні відомості, платіжні доручення на перерахування посадовими особами, що відповідають за правильність нарахування?	Так. Головним бухгалтером.
3.	Чи перевіряє суми до виплати особа, яка не бере участі в розрахунку заробітної плати?	Так. Касир.
4.	Чи розмежовані функції хронометражу (табелі обліку робочого часу) та нарахування заробітної плати?	Так.
5.	Чи здійснюється ротация обов'язків в бухгалтерії по нарахуванню заробітної плати?	
	На період відпусток?	Так.
	Постійно?	Ні.
	Реальність і повнота	
6.	Чи своєчасно подаються списки звільнених та прийнятих працівників у бухгалтерію (відділ) по заробітній платі?	Так.
7.	Чи зіставляються дані по заробітній платі з даними особових справ працівників?	Так. Під час проведення внутрішнього контролю.
8.	Чи видає заробітну плату інша посадова особа?	Так. Під час відпустки касира – бухгалтер.

№ з/п	Тести контролю	Підтвердження
1	2	3
9.	Чи своєчасно перераховується на рахунок депонована заробітна плата?	Так.
10.	Чи нумеруються чисті бланки видаєткових грошових документів? Чи застосовується нумерація для виявлення не облікованих документів?	Так.
	Повноваження	
11.	Чи всі посадові оклади (розцінки), визначені контрактом, узгоджені відповідними компетентними посадовими особами?	Так.
12.	Чи забезпечені утримання із заробітної плати розпорядженнями керівництва (крім обов'язкових)?	Так.
13.	Чи підписує керівник особову картку працівника?	Так.
14.	Чи підписують до видачі платіжно-розрахункову відомість керівник та головний бухгалтер?	Так.
	Точність	
15.	Чи застосовується хронометраж або інші електромеханічні засоби?	Так.
16.	Чи зіставляються хронометражні записи з даними по нарахуванню заробітної плати?	Так. Під час проведення внутрішнього контролю.
	Класифікація	
17.	Чи проведений інструктаж для працівників, які займаються обліком заробітної плати, стосовно аналітики бухгалтерських рахунків?	Так.
	Облік	
18.	Чи зіставляються дані по нарахуванню заробітної плати з даними Головної книги, основних форм звітності?	Так.
	Періодизація	
19.	Чи зіставляє бухгалтер дані особових карток по місячних, квартальних та річних накопиченнях заробітної плати з даними синтетичного обліку?	Так.

За результатами тестів варто відмітити типові процедури контролю помилок:

- періодичне зіставлення документів відділу заробітної плати (бухгалтерії по зарплаті) та відділу кадрів з метою перевірки штатного складу працівників;
- періодична перевірка затверджених ставок заробітної плати;
- звірка платіжно-розрахункових відомостей та фактичних виплат зарплати;
- ротація обов'язків службовців та відображення її в розпорядженнях;
- звірка даних по нарахуваннях заробітної плати з даними обліку витрат та інші.

Висновки. На оптовому ринку електроенергії проведення фінансового аудиту на цей час є недостатнім чинником оптимізації формування роздрібного тарифу. Впровадження в практику господарської діяльності суб'єктів енергоринку операційного аудиту дозволить не тільки підтвердити правильність та повноту показників звітних форм у частині розрахунків за електроенергію, а також системно оцінювати менеджмент організації діяльності з постачання монопольного ресурсу, своєчасно виявляти резерви зменшення роздрібної ціни з метою соціально-економічного захисту споживачів електричної енергії.

Література:

1. Андріанова І. І. Методи формування тарифів на енергоносії / І. І. Андріанова // Збірник наукових праць Одеського національного морського університету. – № 32, 2010. – С. 136-144.
2. Аудит адміністративної діяльності. Теорія та практика / Переклад з англійської В. Шульга. – Київ : ОСНО-ВИ. – 2000 р. – 178 с.
3. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит / Пер. с англ.; Гл. редактор серії проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Міжнародні стандарти аудиту. Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів. ICAR. – Москва, 2000. – 699 с.
5. Про затвердження Процедури встановлення або перегляду тарифів для ліцензіатів з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами та з постачання електроенергії за регульованим тарифом (з чинними змінами та доповненнями) : постанова Національної комісії з питань регулювання електроенергетики України за № 801 від 1 серпня 2001 року (Постанова № 801).
6. Про електроенергетику (з чинними змінами та доповненнями) : закон України від 16 жовтня 1997 року за № 575/97-ВР (Закон № 575).
7. Умови та правила здійснення підприємницької діяльності з постачання електричної енергії за регульованим тарифом : постанова Національної комісії з питань регулювання електроенергетики України N 15/1 від 13. 06. 96 р.