

ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВОДО-, ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ І ВОДОВІДВЕДЕННЯ

Визначено цілі класифікації витрат для підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення. Систематизовано витрати підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення за різними класифікаційними ознаками відповідно до вимог чинного законодавства України.

КЛЮЧОВІ СЛОВА. Витрати, класифікація витрат, класифікаційна ознака, фактична собівартість послуги, планована собівартість послуги, тарифи на послуги.

Реформування системи бухгалтерського обліку не вирішило всіх дискусій щодо обліку витрат підприємства. Вони були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність діяльності суб'єктів господарювання. Підприємства водо-, теплопостачання і водовідведення є природними монополістами, які надають послуги фізичним та юридичним особам. Обсяг витрат цих підприємств є важливим показником як для самих підприємств, які прагнуть отримати прибуток, так і для споживачів які планують менше платити за послуги та державі, оскільки, ціна/тарифи є регульованими. Економічно обґрунтована класифікація витрат підприємства в наказі про облікову політику сприяє ефективному управлінню ними, тобто успішної організації, плануванню, обліку, контролю, аналізу і калькулюванню фактичної собівартості послуги та формуванню тарифу (повної планованої собівартості).

Проблеми класифікації витрат досліджувалися багатьма українськими та зарубіжними вченими, такими як А. Апчерч, П. Й. Атамас, М. Т. Білуха, И. А. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, Н. Д. Врублевський, С. Ф. Голов, В. М. Добровський, К. Друрі, Р. Ентоні, В. П. Завгородній, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник, В. С. Лень,

Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, А. Ягурова та ін.

На сучасному етапі дослідженням науково-практичних аспектів обліку витрат та калькулювання собівартості у сфері житлово-комунального господарства займаються науковці: Головченко О. О., Бабак А. В., Лисенко Н. М., Сніжко О. С. Шелковнікова О. В.

Мета статті — дослідити та систематизувати витрати підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення за різними класифікаційними ознаками відповідно до вимог чинного законодавства України.

Класифікація витрат підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення, яка частково зарегламентована законодавством, повинна враховувати потреби управління підприємницькою діяльністю та затверджуватися наказом про облікову політику підприємства. Оскільки інформація про витрати підприємства відображається у фінансовій, податковій, статистичній звітності та використовується при формуванні тарифу. На нашу думку, класифікацію витрат необхідно здійснювати для наступних цілей:

- 1) ведення бухгалтерського обліку витрат та складання фінансової звітності;
- 2) формування тарифів та визначення планованої собівартості комунальних послуг.

У бухгалтерському обліку класифікація витрат необхідна для того, щоб витрати підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення відображати на рахунках бухгалтерського обліку, сформувати фактичну виробничу собівартість послуги, собівартість реалізованої послуги і в кінці звітного періоду визначити результати операційної діяльності та скласти фінансову звітність. Основними нормативними документами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку витрат та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності, є: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 із змінами (далі — П(С)БО 16) [1] та План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р., із змінами (далі — План рахунків) [2].

Склад витрат діяльності підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення, відповідно до П(С)БО 16 відображено на рис. 1.

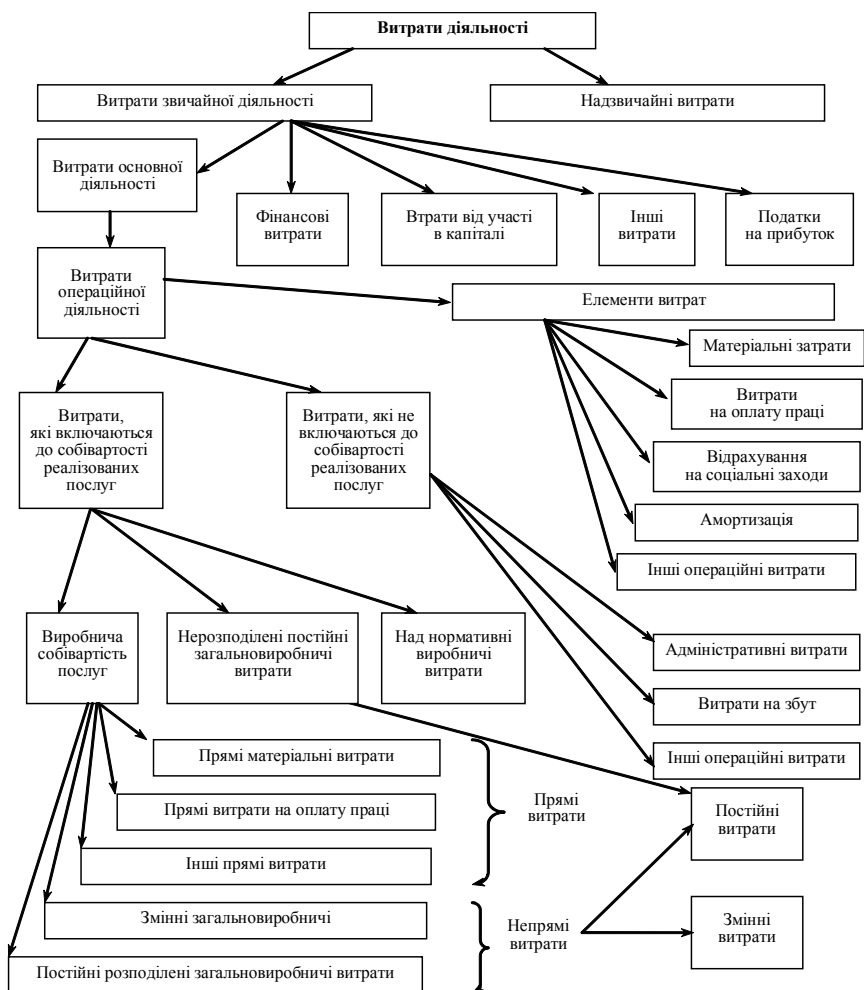


Рис. 1. Склад витрат відповідно до П(С)БО 16

В П(С)БО 16 відображено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, але класифікаційні ознаки виділено лише частково.

Враховуючи склад витрат, наведений на рис. 1, відповідно до П(С)БО 16, на нашу думку, можна виділити такі класифіка-

ційні ознаки: за видами діяльності, за об'єктами витрат, за формуванням фінансових результатів, за відношенням до собівартості, за способом віднесення на виробничу собівартість, за залежністю від обсягу виробництва, за економічним змістом, за елементами витрат, за статтями калькулювання та за нормами. Слід відмітити, що назву лише двох класифікаційних ознак (виробнича собівартість і елементи витрат) із перерахованих виділено в П(С)БО 16.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку витрати підприємства згруповані за двома класифікаційними ознаками: витрати за елементами (8 клас) та витрати діяльності (9 клас). Наведене групування витрат не суперечить П(С)БО 16, на основі дебетових оборотів за цими рахунками (8 і 9 класи) заповнюється інформація про витрати у Звіті про фінансові результати.

В бухгалтерському обліку згідно п. 11 П(С)БО 16 та плану рахунків використовуються лише два визначення собівартості: виробнича собівартість (рахунок 23 «Виробництво») і собівартість реалізованих робіт і послуг (рахунок 90 «Собівартість реалізації»). Собівартість реалізованих послуг складається із виробничої собівартості послуг, яка була надана протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості послуги включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Але для цілей формування тарифів на комунальні послуги, в т. ч. водо-, теплопостачання та водовідведення не достатньо бухгалтерської термінології собівартості, оскільки, існують додаткові економічно-обґрунтовані витрати, які повинні відшкодовуватися в тарифах на послуги. До цих витрат належать операційні витрати (витрати періоду), фінансові витрати, витрати з податку на прибуток — тобто всі витрати звичайної діяльності підприємства.

Формування тарифів та визначення планованої собівартості послуг водо- теплопостачання і водовідведення чітко регламентовані Постановами Кабінету Міністрів України: «Про затвердження Порядку формування тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води» від 10.07.2006 р. № 955, із змінами (далі — Постанова КМУ 955) [3] та «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з централі-

зованого водопостачання та водовідведення» від 12.08.2006 р. № 959, із змінами (далі — Постанова КМУ 959) [4]. На нашу думку, відповідно до Постанов КМУ 955 і 959 можна виділити наступні класифікаційні ознаки: за видами діяльності, за об'єктами витрат, за відношенням до тарифу, за способом віднесення на виробничу собівартість, за залежністю від обсягу виробництва, за економічним змістом, за елементами витрат, за статтями калькулювання, за нормами, за місцем виникнення витрат, за відношенням до стадій технологічного процесу. Отже, в табл. 1 систематизовано витрати за різними класифікаційними ознаками підприємств водо-, теплопостачання і водовідведення відповідно до чинного законодавства для цілей бухгалтерського обліку витрат та складання фінансової звітності (далі — для бухгалтерського обліку), і цілей формування тарифів та визначення планованої собівартості комунальних послуг (далі — для формування тарифів).

Проведений аналіз складу витрат, які регламентуються П(С)БО 16, Планом рахунків та Постановами КМУ 955 і 959, показав, що в нормативних документах дійсно існують розбіжності щодо складу витрат та класифікаційних ознак. У першу чергу, ці розбіжності виникають через різні цілі їх відображення.

Слід зазначити, що в табл. 1 серед наведених п'ятнадцяти класифікаційних ознак, спільних можна виділити тільки сім ознак (п. п. 5—11), які мають однакову назву і склад витрат. До них належать класифікаційні ознаки за: відношенням до собівартості, способом віднесення на виробничу собівартість, залежністю від обсягу виробництва, економічним змістом, елементами витрат, статтями калькулювання та нормами.

Також, наведено дві класифікаційні ознаки (п. п. 1—2), в яких однакова назва, але відповідно до нормативних документів вони мають різний склад витрат та їх назву.

За об'єктами витрат (п. 1) відповідно до П(С)БО 16 виділено витрати на продукцію, роботи, послуги та види діяльності. А в Постановах КМУ 955 і 959 за цією класифікаційною ознакою, враховуючи специфіку діяльності, виділено такі: витрати на постачання теплової енергії, послуги з централізованого опалення, централізованого водопостачання, централізованого постачання гарячої води та централізованого водовідведення. Тобто, в Постановах КМУ 955 і 959 виділено об'єкти витрат відповідно до видів послуг, які надають підприємства водо-, теплопостачання і водовідведення.

Таблиця 1

**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ВОДО-, ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ
І ВОДОВІВЕДЕННЯ ВІДПОВІДНО ДО ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА
ДЛЯ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФОРМУВАННЯ ТАРИФІВ**

№ з/п	Класифікаційна ознака	Витрати	Цілі класифікації				Нормативна база		
			4	5	6	7	8	План раху- нків	Постанови КМУ 955 і 959
1	2	3							
		Витрати на продукцію, роботи, послуги та ви- ди діяльності	+	—	+	—	—	—	—
1	За об'єктами витрат	Витрати на постачання теплової енергії, по- слуги з централізованого опалення, централі- зованого водопостачання, централізованого постачання гарячої води та централізованого водовідведення	—	+	—	—	+	—	+
		Витрати звичайної діяльності в т. ч. витрати основної діяльності (витрати операційної ді- яльності), фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати, податки на прибуток та надзвичайні витрати	+	—	+	—	—	—	—
2	За видами діяльності	Собівартість реалізованих послуг, витрати операційної діяльності, фінансові витрати, ви- трати пов'язані з основною діяльністю, витра- ти із створення резервного капіталу, що спря- мовується на капітальні інвестиції, витрати із здійснення капітальних вкладень	—	+	—	—	—	—	+

1	2	3	4	5	6	7	8
3	Витрати діяльності	Собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати, податок на прибуток, надзвичайні витрати	+	—	—	+	—
4	За формуванням фінансових результатів	Собівартість реалізованих послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	+	—	+	—	—
5	За відношенням до собівартості/тарифу	Витрати, які включаються до собівартості реалізованих послуг/тарифу та витрати, які не включаються до собівартості реалізованих послуг/тарифу	+	+	+	—	+
6	За способом віднесення на виробничу собівартість	Прямі витрати та непрямі витрати	+	+	+	—	+
7	За залежністю від обсягу виробництва	Постійні витрати та змінні (загальновиробничі) витрати	+	+	+	—	+
8	За економічним змістом	Витрати за елементами та статтями калькулювання	+	+	+	—	+
9	За елементами витрат	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати	+	+	+	+	+

Закінчення табл. 1

10	За статтями калькулювання	Встановлюються підприємством самостійно	+	+	+	—	+
11	За нормами	Витрати в межах норм, наднормативні витрати, витрати нижче норм	+	+	+	—	+
12	За періодами	Витрати звітного періоду, витрати майбутніх періодів, витрати минулих періодів	+	—	+	—	—
13	За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва, транспортування, постачання (реалізації) послуги	—	+	—	—	+
14	За відношенням до стадій технологічного процесу	Витрати на водопостачання: на підняття, очищення, транспортування води; Витрати на водовідведення: на перекачку стічних вод, їх очищення та відведення; Витрати на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії; Витрати на постачання гарячої води: купівлю води, її очищення та підігрів і транспортування; Витрати на виробництво та збуту послуги з централізованого опалення	—	+	—	—	+
15	Залежно від часу	Фактичні витрати	+	—	+	—	—
		Плановані витрати	—	+	—	—	+

За видами діяльності (п. 2) відповідно до:

- П(С)БО 16: витрати звичайної діяльності, у т.ч. витрати основної діяльності (витрати операційної діяльності), фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати, податки на прибуток та надзвичайні витрати.

- Постановов КМУ 955 і 959: собівартість реалізованих послуг, витрати операційної діяльності, фінансові витрати, витрати пов'язані з основною діяльністю, витрати із створення резервного капіталу, що спрямовується на капітальні інвестиції, витрати із здійснення капітальних вкладень.

Як бачимо, із перерахованого складу витрат, за видами діяльності, лише дві групи витрат мають однакову назву: витрати операційної діяльності та фінансові витрати. В табл. 1 відповідно до Плану рахунків наведено класифікаційну ознаку, яка має подібну назву (витрати діяльності (п. 3)), і подібний склад витрат (собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати, податок на прибуток, надзвичайні витрати) до вище аналізованої ознаки (за видами діяльності (п. 2)).

Крім перерахованих класифікаційних ознак у табл. 1 наведено:

- дві ознаки, які використовуються тільки для цілей ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (за формуванням фінансових результатів (п. 4) та за періодами (п. 12));

- дві ознаки — для цілей формування тарифів та визначення планованої собівартості послуг (за місцем виникнення витрат (п. 13) та за відношенням до стадій технологічного процесу (п. 14)).

Враховуючи, що бухгалтерський облік витрат і відображення їх у фінансовій звітності відбувається лише на основі фактичних показників витрат, а формування тарифів (визначення планованої собівартості) здійснюється за планованими показниками витрат, то виділимо класифікаційну ознаку — залежно від часу (п. 15). Як бачимо, фактичні витрати регламентовані П(С)БО 16, а плановані — Постановами КМУ 955 і 959. Це єдина класифікаційна ознака наведена в табл. 1, яка показує, що для цілей бухгалтерського обліку є одна група витрат — фактичні витрати, а для цілей формування тарифів, друга група витрат — плановані витрати.

Таким чином, у табл. 1 наведено склад витрат, який систематизовано за п'ятнадцятьма класифікаційними ознаками відповідно до чинного законодавства та визначеними цілями (для ведення бухгалтерського обліку і формування тарифів).

Віднесення одних і тих самих витрат до різних класифікаційних груп докорінно впливає на методику їх обліку, порядок віднесення їх до певних видів послуг, включення до собівартості послуги чи тарифу, а також на формування фінансового результату підприємства. Проблема класифікації витрат підсилюється тим, що Закон України «Про природні монополії» від 20.04.2000 № 1682-III зі змінами [5] встановлює норму, відповідно до якої формування тарифів на послуги суб'єктів природних монополій має базуватися не на принципах, які покладено в основу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а на засадах податкового законодавства [6].

За відсутності узгодженої законодавчої бази, розробка Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, які передбачають єдині методичні підходи до класифікації витрат є нагальним питанням. Тому що вони нададуть методологічну допомогу підприємствам в організації обліку витрат, калькулюванні фактичної собівартості послуги та процесу формування тарифу на комунальні послуги. Оскільки, встановлення переліку витрат та складу статей калькулювання виробничої собівартості послуги тепер віднесено до компетенції підприємств має бути регламентовано його обліковою політикою. З допомогою цих методичних рекомендацій, можна вирішити частину дискусійних питань, щодо економічної сутності собівартості послуг, класифікації витрат, що буде використовуватися, як для обліку витрат і складання фінансової звітності, так і для формування тарифу (планованої собівартості) послуги. В методичних рекомендаціях можна визначити склад і запропонувати класифікацію витрат діяльності підприємств водо-, тепlopостачання і водовідведення, а також єдиний порядок їх формування, калькулювання, обліку та аналізу. Економічно обґрунтована класифікація витрат сприятиме усуненню розбіжностей між фактичною собівартістю послуги та планованою собівартістю (тарифами на послуги).

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р., із змінами.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.99 р., із змінами.

3. Постанова Кабінету Міністрів України: «Про затвердження Порядку формування тарифів на виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та послуги з централізованого опалення і постачання гарячої води» від 10.07.2006 р. № 955, із змінами.

4. Постанова Кабінету Міністрів України: «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з централізованого водопостачання та водовідведення» від 12.08.2006 р. № 959, із змінами.

5. Закон України «Про природні монополії» від 20.04.2000 № 1682-III, із змінами.

6. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР, із змінами.

Стаття надійшла до редакції 23.03.09 р.