

УДК 657

Дьордяй В.П.
студент

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Макарович В.К.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку й аудиту

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

КЛАСИФІКАЦІЯ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ЕНЕРГОРОЗПОДІЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

CLASSIFICATION OF OPERATING COSTS OF ENTERPRISES POWER DISTRIBUTION

АНОТАЦІЯ

У статті на основі дослідження класифікації операційних витрат були систематизовані класифікаційні ознаки, які розглядаються у працях вітчизняних і зарубіжних вчених та використовуються у практичній діяльності. Це дало змогу запропонувати власний підхід до класифікації операційних витрат підприємств енергорозподільчої галузі для цілей бухгалтерського обліку, який забезпечить отримання інформації користувачами в необхідних аналітичних розрізах, дасть змогу відобразити витрати через принцип достовірності і повноти.

Ключові слова: операційні витрати, собівартість, класифікація витрат, стаття калькуляції, шляхи скорочення витрат, витрати поточного періоду, майбутні витрати, прибуток.

АННОТАЦИЯ

В статье на основе исследования классификации операционных расходов были систематизированы классификационные признаки, которые рассматриваются в трудах отечественных и зарубежных ученых и используются в практической деятельности. Это позволило предложить собственный подход к классификации операционных расходов предприятий энергораспределительной отрасли для целей бухгалтерского учета, который обеспечит получение информации пользователями в необходимых аналитических разрезах, позволит отразить расходы по принципу достоверности и полноты.

Ключевые слова: операционные расходы, себестоимость, классификация затрат, статья калькуляции, пути сокращения расходов, расходы текущего периода, будущие расходы, прибыль.

ANNOTATION

In this work, based on research classification of operating expenses were systematic classification criteria to be considered in the works of local and foreign scientists and used in practice, which in turn allowed to offer its own approach to the classification of the operating costs of enterprises power distribution sector for accounting purposes which will provide the user information necessary analytical sections, will reflect the costs of truthfulness and complete you.

Key words: operating expenses, costs, classification costs, costing article, ways to reduce costs, the cost of the current period, future costs, profit.

Постановка проблеми. Ефективне здійснення господарської діяльності підприємства зумовлює постійну необхідність аналізу процесу формування операційних витрат із метою їх мінімізації та максимізації прибутку. Для підприємств окремих галузей це є одним із найважливіших аспектів досягнення бажаного прибутку (зокрема, для енергорозподільчих компаній).

Особливістю здійснення діяльності енергорозподільчих компаній є те, що найбільшу

питому вагу витрат становить купована електроенергія за ціною, встановленою НКРЕКП, і розподілення електроенергії споживачам також здійснюється за регульованими цінами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у формування теорії, організації та методики бухгалтерського обліку витрат здійснили вітчизняні вчені, такі як І.С. Андрющенко, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Гончаров, З.В. Гуцайлюк, В.П. Загородній, В.І. Зіздок, У.І. Когут, В.В. Сопко, Т.В. Панкратова тощо.

Поряд із питаннями, які розглядаються в наукових колах щодо витрат, важливе значення для розвитку облікової думки має науково обґрунтована класифікація операційних витрат для цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу, що забезпечить можливість удосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності енергорозподільчих компаній.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Значна частина вчених та науковців досліджували питання сутності, характеристики та механізму формування витрат, і тільки невелике коло авторів розглядали питання класифікації операційних витрат у діяльності енергорозподільчих компаній.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах господарювання ефективно управління підприємством передбачає насамперед контроль операційних витрат, які формують собівартість продукції. Поняття операційних витрат науковці розуміють по-різному. Так, В.М. Гончаров [5, с. 101] під операційними витратами (собівартість) розуміє виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності.

І.А. Бланк [3, с. 199] вважає, що поточні (операційні) витрати підприємства представлені витратами, які в різних галузях набувають різної форми:

а) «витрати виробництва – виражені у грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції»;

б) «витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення торговельної (торговельно-посередницької, збутової) діяльності підприємства»;

в) «витрати розміщення – витрати, пов'язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку».

Заслужують на увагу дослідження канадських вчених, зокрема, Д.Р. Херсена, М.М. Мовента інших [7, с. 39], які під витратами (Cost) розуміють пожертву грошми або грошовими еквівалентами за товари та послуги, від яких очікується, що вони принесуть поточну чи майбутню вигоду для організації. Вони кажуть «грошові еквіваленти», оскільки негрошові ресурси можна обміняти на бажані товари або послуги, наприклад, можна обміняти обладнання на матеріали, що використовуються для виробництва. З вищенаведеного ми можемо дійти висновку, що витрати – це грошова міра ресурсів, використаних для досягнення певної вигоди.

Ф.Ф. Бутинець [4, с. 622] розрізняє поняття бухгалтерських та економічних витрат: під економічними витратами варто розглядати «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати за найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів, а бухгалтерські витрати означають тільки конкретні витрати ресурсів.

Як об'єкт обліку витрати являють собою зменшення економічних вигод у вигляді втрати активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками).

Для ефективного управління операційними витратами підприємства важливим є здійснення якісної їх класифікації, яка буде використовуватись у процесі обліку, аналізу, калькулювання, планування і контролю, формувати виробничу собівартість продукції.

Для того щоб витрати можна було проаналізувати і правильно оцінити, їх необхідно класифікувати. Сьогодні існує полеміка між науковцями щодо виокремлення класифікаційних ознак розподілу операційних витрат. Нами здійснено спробу систематизувати погляди науковців щодо класифікації операційних витрат підприємства за основними класифікаційними ознаками та узагальнити в табл. 1.

Функціональна вагомість електроенергетики є сьогодні беззаперечною: вона забезпечує функціонування усіх без винятку інших галузей економіки; поліпшує умови праці і виробництва; визнана як матеріальна основа науково-технічного прогресу, зростання продуктивності праці та соціально-економічної стабільності [8, с. 13]. Енергетика України має унікальні резерви потужностей із виробництва електроенергії, проте здатність галузі стабільно забезпечувати економіку електроенергією обмежена низкою проблем, серед яких є проблема якісного управління операційними витратами.

Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, для здійснення аналітичних та економічних розрахунків, для визначення результатів діяльності енергопостачальної компанії та фактичної ефективності організаційно-технічних заходів. Витрати енергопостачальних компаній складаються із вартості купованої енергії (оплата ДП «Енергоринок» вартості придбаної електроенергії для подальшої її реалізації власним

Таблиця 1

Систематизація видів операційних витрат підприємства за основними класифікаційними ознаками

№ п/п	Ознаки класифікації операційних витрат підприємства	Види витрат за відповідними ознаками класифікації
1.	За економічним змістом	<ul style="list-style-type: none"> • матеріальні витрати; • витрати на оплату праці; • відрахування на соціальні заходи; • амортизація необоротних активів; • інші витрати
2.	За видами затрат	<ul style="list-style-type: none"> • витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
3.	За змістом операційного процесу	<ul style="list-style-type: none"> • операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції; • операційні витрати, пов'язані зі збутом продукції; • повні операційні витрати
4.	За періодами	<ul style="list-style-type: none"> • витрати поточного періоду, • витрати майбутніх періодів
5.	За видами продукції	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на виробу, роботи, послуги
6.	За ступенем участі у виробничому процесі	<ul style="list-style-type: none"> • прямі, накладні
7.	За способом перенесення вартості на продукцію	<ul style="list-style-type: none"> • прямі, непрямі
8.	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	<ul style="list-style-type: none"> • змінні, постійні

Джерело: сформовано на основі джерел [2; 5; 6]

споживачам на закріпленій території діяльності), витрат операційної діяльності, фінансових витрат та інших витрат [8, с. 42].

Якщо говорити загалом про витрати енергопостачальної компанії, яка займається і передачею, і постачанням, то аналіз затвердженої структури витрат (на прикладі декількох компаній) засвідчив, що в загальній сумі операційних витрат 90% витрат пов'язані з передачею електроенергії, і лише 10% – з постачанням.

У цьому аспекті заслуговують на увагу дослідження І.О. Левицької [8, с. 42], яка розглядає операційні витрати з передачі електроенергії як технічні витрати на обстеження та контроль стану, організацію експлуатації та ремонту місцевих (локальних) мереж, витрати на розроблення та погодження проектно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію та модернізацію електричних мереж та підстанцій, витрати на оплату праці технічного персоналу, амортизацію основних засобів, задіяних у процесі передачі електроенергії, інші супутні матеріальні та інші операційні витрати. Операційні витрати з постачання електроенергії передбачають витрати для забезпечення комерційної діяльності з продажу електроенергії, такі як витрати на ведення договірної роботи зі споживачами електричної енергії, витрати на друк та доставку рахунків за спожиту елек-

троенергію, комісійні за банківське та поштове обслуговування, витрати, пов'язані зі зніманням показників приладів обліку, оплата праці працівників комерційного напрямку, амортизація обладнання, задіяного у процесі постачання електроенергії, супутні матеріальні та інші операційні витрати.

Собівартість передачі та постачання електричної енергії є одним із найважливіших показників, що характеризують якісний рівень роботи енергопостачальної компанії. Однак розподіл операційних витрат, який передбачається в П(С)БО 16, не збігається із постановами НКРЕ. Так, у табл. 1, наведено порівняльний аналіз складу елементів операційних витрат за П(С) БО 16 та постановою НКРЕ № 801 від 1 серпня 2011 р.

За чинним сьогодні тарифним режимом НКРЕ енергорозподільчі компанії операційні витрати розподіляють на контрольовані та неконтрольовані.

Операційні контрольовані витрати – це операційні витрати, розмір яких залежить від управлінських рішень ліцензіата. Операційні неконтрольовані витрати – операційні витрати, на які ліцензіат не має безпосереднього впливу (податки, збори, обов'язкові платежі, розмір яких установлюється відповідно до законодавства України). До складу операційних контр-

Таблиця 2

Порівняльний аналіз складу елементів операційних витрат [8, с. 52]

Економічні елементи операційних витрат та їхні складники	За П(с)БО 16 [9]	За постановою НКРЕ № 801 від 01.08.2011 [10]
1. Матеріальні витрати: сировина й основні матеріали		
• купівельні напівфабрикати та комплектуючі		
• виробни	✓	✓
• паливо й енергія	✓	✓
• будівельні матеріали	✓	✓
• запасні частини	✓	✓
• тара і тарні матеріали	✓	–
• допоміжні та інші матеріали	✓	✓
• виробничі послуги	–	✓
• витрати на ремонт	–	✓
• витрати на електроенергію для господарських потреб	–	✓
• витрати на використання електромереж інших		
• ліцензіатів-передавачів	–	✓
2. Витрати на оплату праці	✓	✓
3. Відрахування на соціальні заходи	✓	✓
4. Амортизація	✓	✓
5. Інші операційні витрати	✓	✓
• витрати на відрядження	✓	✓
• витрати на послуги зв'язку	✓	✓
• плата за розрахунково-касове обслуговування	✓	✓
• плата за землю	–	✓
• комунальний податок	–	✓
• податок на транспорт	–	✓
• утримання легкового транспорту	–	✓
• інвентаризація землі	–	✓
• інші витрати	✓	✓

ольованих витрат мають бути включені тільки ті операційні контрольовані витрати, що безпосередньо пов'язані зі здійсненням ліцензованої діяльності з постачання електричної енергії за регульованим тарифом, та окремо ті витрати, які пов'язані з передачею електричної енергії. До складників операційних неконтрольованих витрат також мають бути включені операційні неконтрольовані витрати, що безпосередньо забезпечують процес постачання електричної енергії та окремо – процес передачі.

Таким чином, виникають розбіжності між регламентованими класифікаційними ознаками розподілу операційних витрат за П(с)БО та постановами НКРЕ.

Прикладне дослідження операційних витрат енерготоргівельної компанії ПАТ «Закарпаттяобленерго» забезпечило можливість виокремити таку класифікацію операційних витрат, як вартість купованої електроенергії, паливо-мастильні матеріали, послуги виробничого процесу, у тому числі ремонтні роботи, транспортні послуги, послуги водопостачання та каналізації, послуги з наладки, обслуговування та випробування обладнання, послуги лабораторій; сировина і допоміжні матеріали, енергія зі сторони, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація необоротних активів, податки, збори, обов'язкові платежі, витрати на оплату службових відряджень, страхування працівників, страхування, зв'язок, підготовка кадрів та інші витрати, що



Рис. 1. Інші витрати, які входять до собівартості продукції, 2016 рік [1]

в сукупності формують собівартість передачі та постачання електричної енергії. Відсоткове відношення операційних витрат підприємства, які формують собівартість реалізованої продукції ПАТ «Закарпаттяобленерго», наведено в табл. 3.

Аналізуючи дані, наведені в таблиці 3, варто підсумувати, що найбільшу питому вагу у складі собівартості продукції займає вартість купованої електроенергії – 61,38%, другими за розміром є витрати на оплату праці (14,03%), відповідно відрахування на соціальні заходи становлять 5,02%. Амортизація необоротних активів становить 118 430 тис. грн., або 12,21% у питомій вазі собівартості реалізованої продукції.

Таблиця 3
Собівартість реалізованої продукції ПАТ «Закарпаттяобленерго» за 2016 рік [1]

№ п/п	Найменування показника	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1.	Вартість купованої електроенергії	595 306	61,38
2.	Паливо-мастильні матеріали	10 953	1,13
3.	Послуги виробничого процесу, у тому числі:	14 019	1,45
	• Ремонтні роботи	12 058	86,01
	• Транспортні послуги	99	0,71
	• Послуги водопостачання та каналізації	184	1,31
	• Послуги з наладки, обслуговування та випробування обладнання	1484	10,59
	• Послуги лабораторій	194	1,38
4.	Сировина і допоміжні матеріали, у т. ч.:	26 046	2,69
	• Збір за спеціальне використання води	308	1,18
5.	Енергія зі сторони	5138	0,53
6.	Витрати на оплату праці	13 6106	14,03
7.	Відрахування на соціальні заходи	48 687	5,02
8.	Амортизація необоротних активів	118 430	12,21
9.	Податки, збори, обов'язкові платежі, у т. ч.:	809	0,08
	• Плата за землю	808	99,88
	• Інші обов'язкові платежі	1	0,12
10.	Витрати на оплату службових відряджень	708	0,07
11.	Страхування працівників	350	0,04
12.	Страхування	167	0,02
13.	Зв'язок	935	0,10
14.	Підготовка кадрів	218	0,02
15.	Інші витрати	11 936	1,23
16.	Собівартість реалізованої продукції, всього	969 808	100,00

ції. Решта операційних витрат становлять менше 5% в загальній питомій вазі.

Окремої деталізації заслуговують інші витрати, які є непрямими накладними, але входять до собівартості продукції (рис. 1):

Як видно на рисунку, найбільшу питому вагу у складі інших витрат займають послуги банків та поштових відділень (44%), охорона об'єктів (23%) та послуги сторонніх організацій (20%).

За змістом операційного процесу операційні витрати поділяють на:

1) операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції;

2) операційні витрати, пов'язані зі збутом продукції;

3) повні операційні витрати [5, с. 112].

На досліджуваному підприємстві – ПАТ «Закарпаттяобленерго» – відсутні операційні витрати, пов'язані зі збутом продукції, оскільки підприємство не несе збутових витрат, тому операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції, і будуть становити повні операційні витрати.

За періодами операційні витрати поділяють на витрати поточного періоду та майбутніх періодів [2, с. 218]. За показниками, наведеними у фінансовій звітності підприємства, всі операційні витрати належать до поточного періоду, оскільки витрати майбутніх періодів відсутні.

Висновки. Характеризуючи підприємства енерготоргівельної діяльності в Україні, можна дійти висновку, що понесені ними операційні витрати в основному залежать від вартості купованої електроенергії, що безпосередньо впливає на формування собівартості продукції і, як наслідок, на фінансовий результат підприємства. Особливими для цих підприємств є статті калькуляції, які не є типовими для інших галузей.

Сьогоднішній ринок розподілення електроенергії не є врегульованим та передбачає існування монополії, адже продаж здійснюється за регульованими цінами, що змінює об'єктивну собівартість. Скасування монополії та запровадження вільного ринку розподілення електроенергії шляхом вибору власної енерготоргівельної компанії дасть змогу знизити ціну та формувати реальну собівартість реалізованої споживачам енергії.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Smida – система розкриття інформації на фондовому ринку України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://smida.gov.ua/>.
2. Андрищенко І.С. Класифікація витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства / І.С. Андрищенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг [Текст] : зб. наук. праць : у 2 ч. Вип. 1 (11) / Харк. держ. ун-т харч. та торг. – Х. : ХДУХТ, 2010. – С. 216–224.
3. Бланк І.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. – К.: Ника-Центр; Эльга, 2001. – 521 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1(22). – С. 11–18.
5. Гончаров В.М. Внутрішній економічний механізм підприємства: навчальний посібник / В.М. Гончаров, Н.В. Касьянова, Н.В. Вецелура, Д.В. Солоха та ін.. – Донецьк: СПД Куприянов В.С., 2007. – 284 с.
6. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства / У.І. Когут // Вісник НУ «Львівська політехніка». – 2008. – № 624. – С. 43–49. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/Menagement/2008_624/08.pdf.
7. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Мойвен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков. Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
8. Левицька І.О. Управлінський облік і аудит витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України дис. канд. ек. наук: 08.00.09/ Левицька Ірина Олексіївна. – Київ, 2015. – 294 с.
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Процедури встановлення або перегляду тарифів для ліцензіатів з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами та з постачання електроенергії за регульованим тарифом : Постанова Національної комісії регулювання електроенергетики України від 01.08.2001 р. № 801. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.