

АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПЕРІОДУ ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ З ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ І ЦІНАМИ

Досліджено П(С)БО та галузеві Методичні рекомендації з формування ... собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) в частині витрат періоду. Виявлено вплив витрат періоду

на формування фінансових результатів і цін

Ключові слова: собівартість, ціна, витрати підприємства, витрати періоду, фінансові результати

Постановка проблеми. Фінансово-господарська діяльність підприємств різних галузей економіки зумовлює виникнення різноманітних витрат. Так, для промислових підприємств, зайнятих виробництвом продукції, до основних витрат відносять витрати на сировину й матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, витрати на оплату праці робітників основного виробництва, витрати на утримання та експлуатації основних засобів виробничого призначення тощо. У підприємствах торгівлі структура витрат суттєво відрізняється. Зокрема, лівова частка витрат формується при закупівлі товарів у постачальників та при їх реалізації споживачам.

Зовсім інша структура витрат є характерною для будівництва. Для цього виду економічної діяльності є характерними певні організаційно-технологічні особливості, які впливають на методику обліку витрат. Зокрема, це стосується порядку формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Враховуючи те, що будівництво у більшості випадків має довготривалий характер (від декількох місяців до декількох років), то виникає проблема розподілу витрат не тільки за окремими об'єктами, а й за календарними періодами.

Отже, саме галузь економічної діяльності визначає структуру витрат підприємства. Проте, є ряд витрат операційної діяльності, які не залежать від галузевої специфіки – це витрати періоду. Вони виникають у кожному звітному періоді й основним їх призначенням є забезпечення безперебійної роботи підприємства. У той же час пов'язати витрати періоду із собівартістю реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у багатьох випадках економічно доцільним шляхом неможливо та і недоцільно.

Стан вивчення проблеми. Відомо, що методика визначення фінансових результатів на підприємствах різних галузей економіки у відповідності до П(С)БО є ідентичною. Разом з тим, провівши дослідження галузевих методичних рекомендацій прослідковується неоднаковий порядок формування та склад собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Так, деякі галузеві

методичні рекомендації допускають часткове, а то і повне включення витрат періоду до складу собівартості. В результаті такої неузгодженості між національними стандартами бухгалтерського обліку та галузевими методичними рекомендаціями утворюється протиріччя, яке в практичному застосуванні зумовлює неоднаковий вплив витрат періоду на формування фінансових результатів та цін продажу.

Цьому питанню, на наш погляд, приділено недостатньо уваги, як зі сторони вчених, так і практиків, що зумовлює актуальність дослідження даної проблеми.

Мета дослідження. Дослідити вплив на взаємозв'язок витрат періоду і фінансових результатів та ціни продажу у відповідності П(С)БО та галузевих методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та акцентувати увагу на неузгодженості нормативних документів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження, розвиток та удосконалення обліку витрат здійснили вітчизняні та зарубіжні науковці, а саме Бачинський В.І., Бондар М.І., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Дерій В.А., Куцик П.О., Нападівська Л.В., Озеран В.О., Партин Г.О., Пархоменко В.М., Пушкар М.С., Садовська І.Б., Чижевська Л.В., Каплан Р.С., Друрі К., Хорнгрен Ч.Т. та багато інших.

Проте вивчення зв'язку витрат періоду з собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), фінансовими результатами та цінами з урахуванням виду економічної діяльності підприємства потребує подальшого дослідження.

Викладення основного матеріалу. Оскільки склад витрат формується під впливом галузевої специфіки підприємства в Україні міністерствами та відомствами розроблено методичні рекомендації з формування та складу витрат, порядку їх планування та визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Вони, в основному, відповідають Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та діючим П(С)БО (табл. 1):

Таблиця 1. Галузеві методичні рекомендації з формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)

Вид економічної діяльності	Методичні рекомендації	Ким затверджено, дата, номер
Промисловість	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерством промислової політики України від 09.07.2007, №373
Торгівля	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності	Міністерством економіки України від 02.03.2010, № 226
Будівництво	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт	Міністерством регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010, № 573
Житлово-комунальне господарство	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства	Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України від 06.03.2002 р. № 47
Транспорт	Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті	Міністерством транспорту України від 5 лютого 2001, № 65
Сільське господарство	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Міністерством аграрної політики України від 18.05.2001, № 132

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати, незалежно від виду економічної діяльності підприємства, визначає П(С)БО 16 "Витрати", відповідно до якого *витрати періоду* – це витрати, які неможливо прямо пов'язати з отриманим доходом, вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені. Ці витрати

можуть виникати в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства. Основною особливістю витрат періоду в результаті здійснення операційної діяльності є те, що вони не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), як, наприклад, загальновиробничі нерозподілені витрати (рис. 1) [1].

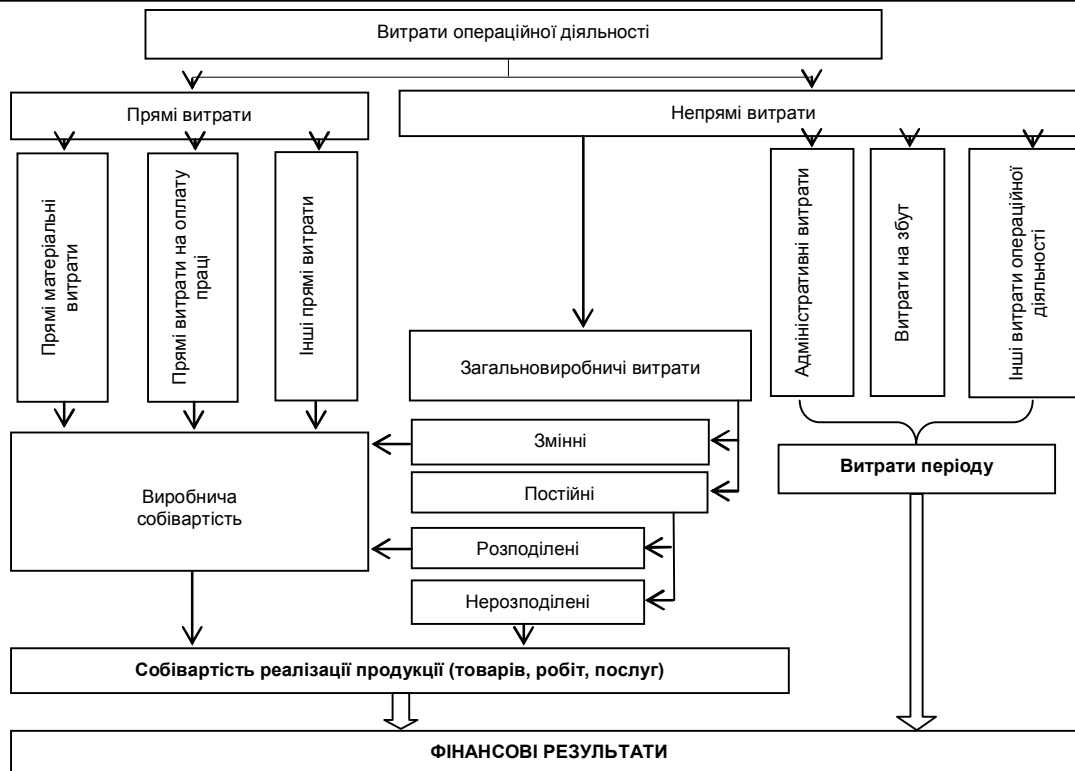


Рис. 1. Групування витрат операційної діяльності та визначення фінансових результатів

Як видно з рис. 1 в бухгалтерському обліку до складу витрат періоду операційної діяльності відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Зазначені витрати безпосередньо впливають на формування фінансових результатів підприємства, при цьому практично не залежать від собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Наприклад, підприємство, отримуючи дохід, у кінцевому результаті може бути збитковим. Причиною такого парадоксу є величина витрат періоду.

В свою чергу, витрати періоду згідно галузевих методичних рекомендацій мають прямий вплив на формування ціни продажу, оскільки закладені у ній. Провівши аналіз змісту цих рекомендацій слід зазначити, що є певні відмінності у порядку визначення собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), формування ціни продажу та включення до неї витрат періоду.

Так, в окремих методичних рекомендаціях (промисловість, транспорт, сільське господарство) витрати періоду прямо списуються на фінансовий результат. У будівництві і торгівлі частково включаються до собівартості реалізації, а у житлово-комунальному господарстві повністю відносяться до собівартості наданих послуг. У результаті таких розбіжностей в різних галузях економіки застосовуються різні підходи до формування цін на продукцію (товари, роботи, послуги). Це питання виходить за межі бухгалтерського обліку на підприємстві та носить макроекономічний характер.

Розглянемо основні особливості взаємозв'язку витрат періоду з фінансовими результатами від операційної діяльності та цінами продажу відповідно до галузевої специфіки.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості застосовуються для планування, обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг промислового характеру як на промислових підприємствах, так і в непромислових господарствах, що випускають промислову продукцію, незалежно від форм власності і господарювання [2].

Положення, що наведені у цих рекомендаціях не суперечать вимогам П(С)БО 16 "Витрати", зокрема в часті визначення собівартості реалізації. В них чітко та

деталізовано подано перелік витрат, що є складовими виробничої собівартості, а також витрат які не включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) – витрат періоду (див. рис. 1).

Разом із зазначеним, саме у цих методичних рекомендаціях наводиться порядок розрахунку ціни реалізації продукції, яка включає: виробничу собівартість, визнані адміністративні витрати, витрати на збут і прибуток:

$$\ddot{O} = \hat{A}\ddot{N} + \hat{A}\hat{a} + \hat{A}\hat{c} + \hat{I} \quad (1)$$

де, \hat{C} – ціна;

\hat{B} – виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);

\hat{V} – визнані адміністративні витрати;

\hat{Z} – витрати на збут продукції;

\hat{P} – сума прибутку [2].

Тобто, у бухгалтерському обліку для визначення собівартості реалізації не включають витрати періоду, проте для формування ціни на продукцію слід враховувати також адміністративні та збутові витрати, які є витратами періоду.

Такий парадокс виник у результаті змін, що сталися у методології калькулювання і обліку собівартості продукції. В результаті розмежування витрат операційної діяльності на собівартість реалізації та витрати періоду відбулося необґрунтоване зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності виробництва. В термінології бухгалтерського обліку вилучене поняття "повної собівартості", що раніше широко застосовувалось. Саме повна собівартість показувала реальну величину здійснених витрат на виробництво і реалізацію продукції.

Згідно порядком формування собівартості реалізації в бухгалтерському обліку витрати періоду повинні списуватися безпосередньо на фінансовий результат. У свою чергу, з економічної точки зору усі витрати підприємства повинні бути складовою ціни:

$$\ddot{O} = \hat{A}\hat{e}\hat{o}\hat{d}\hat{a}\hat{d}\hat{e} + \hat{I}\hat{d}\hat{e}\hat{a}\hat{o}\hat{o}\hat{i}\hat{e} \quad (2)$$

На наш погляд, зазначені обмеження в бухгалтерському обліку стосовно витрат періоду ускладнюють процес визначення ціни, а також впливають на достовірність показника рентабельності. Наведене вище ще раз підтверджує необхідність ґрунтовного дослідження взаємозв'язку: **собівартість реалізації** –

витрати періоду – ціна – дохід – фінансові результати від операційної діяльності.

З метою визначення ціни методичні рекомендації передбачають поділ адміністративних витрат на змінні та постійні.

До змінних адміністративних витрат належать витрати на обслуговування і управління підприємством, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, витрат на переділ тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних адміністративних витрат відносяться витрати на обслуговування і управління підприємством, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальною потужністю (аналогічно розподілу загальновиробничих витрат, наведеному у додатку 3 "Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат" до цих методичних рекомендацій) [2].

Лише наднормативні адміністративні витрати та витрати в умовах незавантаженості виробничих потужностей і відсутності обсягів робіт відносяться на рахунок "Фінансові результати" в цілому по підприємству, як це передбачено у П(С)БО 16 "Витрати".

Стосовно витрат на збут, то їх передбачено прямо включати до відповідних видів продукції. У разі неможливості такого віднесення вони можуть розподілятися між окремими її видами, виходячи з ваги, обсягу або виробничої собівартості продукції.

У додатку 10 "Калькуляція (визначення ціни)" Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості наведено калькуляцію для визначення ціни, де до складу статей калькуляції входять адміністративні та збутові витрати [2]. Також, у даних рекомендаціях наводиться формула для визначення рентабельності виробництва будь-якого виду продукції, де її складовою є витрати періоду (адміністративні та збутові витрати):

$$P = \frac{\Pi}{BC + Va + Vz} \times 100\% \quad (3)$$

де, P – рентабельність виробництва продукції;
 Π – сума прибутку (з виробництва відповідної продукції (робіт, послуг));
 BC – виробнича собівартість продукції;
 Va – розподілені адміністративні витрати на даний вид продукції;
 Vz – розподілені витрати на збут даного виду продукції.

Отже, у Методичних рекомендаціях [2] поряд із визначенням собівартості продукції помітне місце відводиться порядку визначення ціни, де важливим компонентом є саме витрати періоду. Інформаційним джерелом при визначенні ціни на продукцію є дані бухгалтерського обліку. Це ще раз свідчить про необхідність удосконалення методології обліку витрат періоду.

В Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності витрати підприємств подано як *поточні витрати*, які являють собою грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства [3].

До складу поточних витрат підприємства торгівлі входять *витрати обігу* – представлені в грошовій формі витрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм вартості [3]. Із даного визначення виходить, що торговельне підприємство, окрім визначення собівартості реалізації товарів, повинно формувати собівартість послуг з доведення таких товарів від виробника до споживача. Ці витрати повинні відображати сукупність транспортно-

заготівельних витрат, які рекомендовано обліковувати на рахунок 289 "Транспортно-заготівельні витрати" та витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів, витрати на транспортування, витрати на проведення маркетингових заходів, витрати на тару що відображаються на рахунок 93 "Витрати на збут" (форм. 3).

$$\tilde{N}a_i = \dot{O}\dot{C}\dot{A} + \dot{A}\dot{C} \quad (4)$$

де $\tilde{N}a_i$ – собівартості послуг з доведення товарів від виробника до споживача;

$TЗВ$ – транспортно-заготівельні витрати, що безпосередньо пов'язані із придбанням конкретного виду товару.

$VЗ$ – витрати на збут, що безпосередньо пов'язані із реалізацією конкретного виду товару.

У даному випадку, ми погоджуємося із цим складом собівартості послуг з доведення товарів від виробника до споживача. Адже, перелічені витрати для торговельного підприємства є еквівалентними виробничим витратами підприємств зайнятих виробництвом продукції. Проте, разом із наведеним вище, викликає ряд проблем, зокрема, як розподілити зазначені витрати на збут, якщо торговельне підприємство реалізує досить широкий асортимент різноманітних товарів. Відповідно, частина витрат періоду у торгівлі є складовою поточних витрат і включається до складу витрат обігу. Варто також сказати, що у методичних рекомендаціях у торгівлі запропоноване групування витрат за певними класифікаційними ознаками (рис. 2) [3].

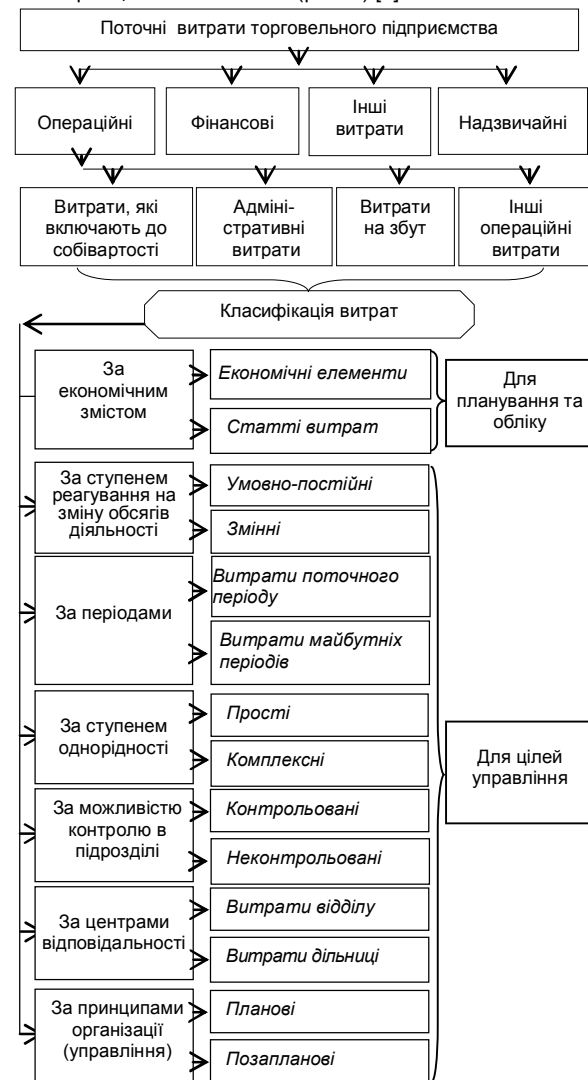


Рис. 2. Склад та класифікація витрат торговельного підприємства

Як видно із рис. 2 витрати торговельного підприємства рекомендується групувати окремо для цілей планування, обліку та управління. На наш погляд, наведене групування витрат займає важливе місце у формуванні обліково-аналітичного забезпечення

управління витратами торговельного підприємства та є доповненням до класифікації витрат згідно П(С)БО 16 "Витрати". У даних методичних рекомендаціях також наведено деталізований перелік статей витрат періоду з врахуванням галузевої специфіки (табл. 2) [3].

Таблиця 2. Групування витрат періоду підприємств торгівлі за статтями витрат

Витрати періоду	Статті витрат
Адміністративні витрати	1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу
	2. Відрахування на соціальні заходи
	3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби
	4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби
	5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби
	6. Витрати на страхування майна
	7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі
	8. Загальні корпоративні витрати
	9. Інші адміністративні витрати
Витрати на збут	1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції)
	2. Відрахування на соціальні заходи
	3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)
	4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції)
	5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)
	6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції)
	7. Витрати на транспортування
	8. Витрати на проведення маркетингових заходів
	9. Витрати на тару
	10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі
	11. Інші витрати на збут
Інші операційні витрати	1. Витрати на дослідження та розробки
	2. Собівартість реалізованої іноземної валюти
	3. Собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу
	4. Сумнівні та безнадійні борги
	5. Втрати від операційної курсової різниці
	6. Втрати від знецінення запасів
	7. Нестачі і втрати від псування цінностей
	8. Визнані штрафи, пені, неустойки
	9. Інші витрати операційної діяльності

За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності витрати періоду є умовно-постійними. В першу чергу, ми погоджуємось, що витрати слід розглядати саме як умовно-постійні, а не абсолютно постійні, як це часто зустрічається як у законодавчо-нормативній базі так і в економічній літературі.

На наш погляд, недоцільно вживати визначення "постійні витрати", адже в практиці таких, як правило не існує. Усі витрати є змінними, адже зміну величини витрат зумовлює велика кількість різних зовнішніх та внутрішніх чинників, а саме: час, вартість ресурсів, система оплати праці, рівень інфляції, тощо. Тобто, навіть коли обсяг діяльності підприємства залишатиметься незмінним, в результаті впливу вище перелічених чинників можлива зміна величини умовно-постійних витрат.

Витрати періоду операційної діяльності у загальному є комплексними, так як до їх складу включають адміністративні, збутові та інші операційні витрати.

Стосовно контрольованості, то такі витрати є контрольовані. Зокрема контроль за ними можливий на підставі розроблених бюджетів. Наприклад бюджет адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Невідривно пов'язана класифікація витрат періоду за можливістю контролю із центрами відповідальності та самими центрами витрат.

Організувавши облік витрат періоду за центрами відповідальності (відділ бухгалтерії, відділ маркетингу, відділ логістики) зростає ефективність контрольованості цих витрат. Коли працівник певного структурного підрозділу зацікавлений економією ресурсів, то відповідно і розмір витрат буде меншим.

За часів адміністративно-командної системи управління на підприємствах просто не поставало питання економії ресурсів, адже діяльність здійснювалась на підставі затверджених планів відповідних міністерств та відомств.

Станом на сьогодні підприємство самостійно повинно планувати свою діяльність, враховуючи численну кількість чинників. А це і постійне зростання цін, збільшення потужності конкурентів, необхідність у працівниках високого кваліфікаційного рівня, застаріла матеріально-технічна база тощо. Тому, впровадження центрів відповідальності посилить контроль за рівнем витрат періоду, та відповідно буде мати значний вплив на формування фінансових результатів.

Варто відмітити, що за своєю природою витрати періоду достатньо легко прогнозувати та планувати. Основою планування цих витрат є раціонально організований облік, на основі якого формується обліково-аналітичне забезпечення системи управління. У значній мірі, завдяки вчасно опрацьованій та достовірній інформації, що формується працівниками бухгалтерії залежить ефективність планування витрат періоду.

Отже, згідно Методичних рекомендацій [3] витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати) групуються для цілей обліку та планування (за економічними елементами та за статтями калькуляції). З точки зору управління ці витрати періоду є умовно-постійними, комплексними, плановими та контрольованими. В кінці звітної періоду дані витрати підлягають списанню на фінансові результати.

Будівельна галузь також має суттєві відмінності формування фінансових результатів порівняно із підприємствами промисловості. Зокрема, в методичних рекомендаціях наведена класифікація витрат, метою якої є отримання повної і достовірної інформації про витрати при організації планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку, аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт, прийняття адміністративних рішень [4]. Згідно цих рекомендацій під **витратами періоду** слід розуміти витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з

виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом, отриманим за цим договором підряду. Дане визначення застосовується у класифікації витрат відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва.

Зокрема, не належать до витрат за договором підряду і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а відображаються у складі витрат операційної діяльності будівельної організації у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені, а саме:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут (в тому числі витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування, витрати на страхування ризиків будівельної організації, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт);
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання незадіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів.

У додатку 3 методичних рекомендацій [4] наведено чіткий перелік витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, зазначені витрати є складовою саме витрат періоду.

Проте, в деяких випадках адміністративні витрати (витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією) можуть бути визнані витратами за договором підряду, зокрема якщо:

- а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підряду;

б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього договору підряду покладено на замовника.

У таких випадках зазначені витрати включаються до вартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду з використанням бази розподілу витрат, обраної будівельною організацією [4].

Отже, навівши основні положення Методичних рекомендацій у будівництві [4] слід відмітити, що витрати періоду заслуговують постійної уваги. У загальному, ці витрати обліковують відокремлено від собівартості робіт та послуг. Проте, за умови чіткого взаємозв'язку адміністративних витрат із конкретним договором підряду є можливість їх включення до вартості об'єкту. Відповідно, визначення суми витрати періоду, що підлягають включенню до собівартості вимагає достовірних даних, що формуються в системі бухгалтерського обліку.

Зовсім інші ситуація проглядається із витратами періоду в організаціях житлово-комунального господарства (ЖКГ). Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях ЖКГ, витрати періоду є складовою собівартості виконаних робіт та наданих послуг. Аби не суперечити вимогам П(С)БО 16 "Витрати", де визначається два види собівартості: виробнича та собівартість реалізації (див. рис.1) у цих рекомендаціях введено таке поняття, як операційна повна собівартість (табл. 3) [5].

Таблиця 3. Термін "собівартість" згідно Методичних рекомендацій ЖКГ

Термін	Зміст
Виробнича собівартість робіт (послуг)	- це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на їх виробництво
Операційна собівартість робіт (послуг)	- це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на їх виробництво і збут, а також загальногосподарські витрати на обслуговування та управління підприємством
Повна собівартість (собівартість звичайної діяльності)	- це виражені в грошовій формі сукупні поточні витрати звичайної діяльності підприємства

Відповідно до методичних рекомендацій [5] при визначенні собівартості наданих послуг та виконаних робіт у ЖКГ слід керуватися визначенням операційної собівартості, та відповідно її складом. Виходячи із наведеного, до складу операційної собівартості

включають усі витрати операційної діяльності, а це: собівартість реалізації, загальновиробничі витрати, витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) (рис. 3).

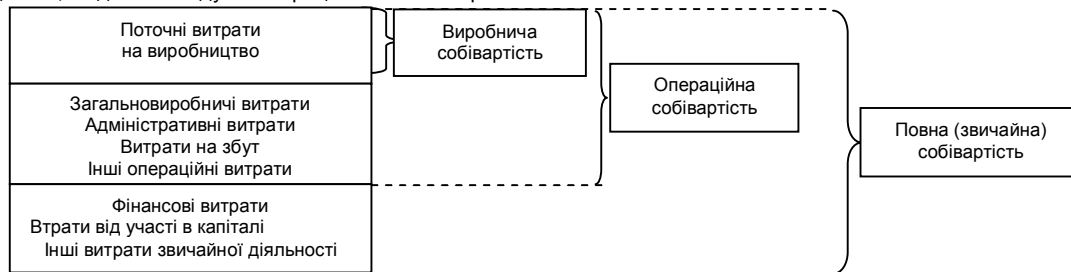


Рис. 3. Склад собівартості робіт (послуг) згідно методичних рекомендацій у ЖКГ

Також в даних методичних рекомендаціях зазначається, що з метою ціноутворення та аналізу підприємство (на свій розсуд) може здійснювати калькулювання собівартості звичайної діяльності. З цією метою в калькуляції окремо виділяються статті фінансових, інвестиційних та інших витрат звичайної

діяльності з наступним розподілом загальної суми між окремими об'єктами витрат [5].

З метою зіставлення планових та звітних даних про витрати при плануванні, обліку і калькулюванні виробничої (операційної) собівартості робіт (послуг) витрати у ЖКГ класифікують за ознаками, приведеними у табл. 4.

Таблиця 4. Класифікація витрат згідно методичних рекомендацій у ЖКГ

Ознака класифікації	Витрати	Витрати періоду
За видами витрат	економічні елементи	+
	статті калькуляції	+
За способами віднесення на виробничу собівартість	прямі	
	непрямі	+
За ступенем впливу обсягу виконаних робіт та реалізованих послуг на рівень витрат	постійні	+
	змінні	
За звітними періодами	витрати поточного періоду	+
	витрати минулих періодів	
	витрати майбутніх періодів	
За місцем виникнення	за окремими структурними підрозділами	+
За складом витрат	одноеlementні (однорідні)	
	комплексні	+
За доцільністю здійснення	продуктивні	+
	непродуктивні	+
	надзвичайні	

Також необхідно наголосити, що згідно даних методичних рекомендацій здійснюється чітке планування витрати періоду, основною складовою якого є розроблення кошторисів: кошторис адміністративних витрат; кошторис витрат на збут; кошторис витрат на представницькі цілі та рекламні заходи тощо. На основі усіх кошторисів проводиться розрахунок планової операційної собівартості робіт (послуг), що складається з розрахунків реалізованої (виробничої) собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Отже, згідно Методичних рекомендацій [6] витрати періоду ЖКГ є складовою собівартості наданих послуг та виконаних робіт.

На підприємствах транспорту, згідно галузевих методичних рекомендацій [6], так як і на промислових підприємствах витрати періоду в повній мірі впливають на фінансові результати через пряме їх списання в кінці звітного періоду на рахунок бухгалтерського обліку 79 "Фінансові результати". У даних методичних рекомендаціях не наведено склад та порядок планування витрат періоду, як це подано у методичних рекомендаціях у промисловості, торгівлі, будівництві та підприємствах житлово-комунального господарства. На наш погляд, було б доцільно дещо розкрити це питання, адже витрати періоду мають вагому частку у сукупності усіх витрат транспортного підприємства, що зумовлює необхідність здійснення їх планування, обліку, контролю та управління.

Аналогічна ситуація прослідковується і у методичні рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, в яких наведено лише перелік витрат що не відносяться на собівартості виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності;
- фінансові витрати;
- втрати від участі в капіталі;
- втрати від надзвичайних подій;
- витрати внаслідок вилучення капіталу власниками [7].

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, проведене дослідження дало можливість зробити висновок про те, що витрати періоду є важливим комплексним елементом при визначення фінансових результатів операційної діяльності та ціни продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств не залежно від галузевої специфіки. В деяких галузях методичні рекомендації передбачають окремо визначення собівартості реалізації продукції та витрат періоду, списуючи ці витрати на фінансовий результат підприємства (промисловість, автотранспорт, сільське господарство). В свою чергу, у торгівлі витрати періоду у

складі збутових витрат включаються до визначення собівартості послуг з доведення товарів від виробника до споживача. Також у будівництві витрати періоду у частині адміністративних витрат можуть бути включені до вартості будівельно-монтажних робіт за договором підяду з використанням бази розподілу витрат, обраної будівельною організацією. Витрати періоду включають до складу операційної собівартості робіт, послуг на підприємствах житлово-комунальної сфери.

Список використаних літературних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року №318 (із змінами і доповненнями).
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007, №373.
3. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності: затв. наказом Міністерства економіки України від 02.03.2010, № 226.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: затв. наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010, № 573.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства: затв. наказом Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України від 06.03.2002 р. № 47.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: затв. наказом Міністерством транспорту України від 5 лютого 2001, № 65.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001, № 132.

ОЗЕРАН Володимир Олександрович – кандидат економічних наук, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету "Львівська політехніка".

Наукові інтереси:

- дослідження методики та організації обліку і контролю в галузях економіки.

БОЙЧУК Тетяна Миколаївна – аспірантка кафедри обліку та аналізу Національного університету "Львівська політехніка".

Наукові інтереси:

- дослідження проблем обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємств.

Стаття надійшла до редакції: 03.10.2012 р.