

УДК 657.474

Галецька Оксана Василівна

Київський національний університет технологій та дизайну

Галецкая Оксана Васильевна

Киевский национальный университет технологий и дизайна

Galetska Oksana

Kyiv National University of Technologies and Design

Хаустова Євгенія Борисівна

Київський національний університет технологій та дизайну

Хаустова Евгения Борисовна

Киевский национальный университет технологий и дизайна

Khaustova Yevheniya

Kyiv National University of Technologies and Design

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ДЛЯ ПОТРЕБ

УПРАВЛІННЯ

РАСХОДЫ ПРОИЗВОДСТВА И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ ДЛЯ

ПОТРЕБНОСТЕЙ УПРАВЛЕНИЯ

CLASSIFICATION OF CHARGES OF ENTERPRISE FOR THE

NECESSITIES OF MANAGEMENT

***Анотація.** У статті розглянуто підходи до виокремлення класифікаційних ознак витрат, розроблених вітчизняними та зарубіжними вченими. Досліджено особливості класифікації витрат підприємств та їх вплив на прийняття управлінських рішень.*

***Ключові слова:** витрати, класифікація, групування витрат, центр витрат, центр відповідальності.*

Аннотация. В статье рассмотрены подходы к выделению признаков классификации расходов, которые разработаны отечественными и зарубежными учеными. Рассмотрены особенности классификации расходов предприятий и их влияние на принятие управленческих решений.

Ключевые слова: расходы, классификация, группирование расходов, центр расходов, центр ответственности.

Summary. In the article the features of classification of charges of enterprises are investigational and their influence is considered on acceptance of administrative decisions.

Key words: charges, classification, grouping of charges, center of charges.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У сучасних умовах ринкової економіки на результати діяльності підприємства впливають зовнішні та внутрішні фактори. Тому ефективно обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єкта господарювання дозволяє задовольнити його інформаційні потреби в процесі прийняття рішень щодо витрат діяльності.

Витрати не є однорідними ні за своїм складом, ні за значенням в діяльності підприємства, тому для їх обґрунтування важливим є формування науково обґрунтованої класифікації. З метою прийняття ефективних управлінських рішень в умовах постійної динаміки ринкової кон'юнктури керівництво потребує достатньої інформації про стан як внутрішніх чинників (суми понесених витрат, отриманих доходів і результатів діяльності підприємства), так і зовнішнього середовища (попит на продукцію, цінову політику конкурентів, загальноекономічні тенденції).

Визначальними факторами, які впливають на складність встановлення класифікації витрат підприємства, є масштаб виробництва, різні технології та різноманітність самих витрат. Таким чином, необхідність проведення досліджень витрат виробництва з позиції управління ними, а також

зростаюча потреба удосконалення обліку виробничих витрат на підприємстві в умовах розвитку економічних відносин визначили актуальність даної теми.

Аналіз останніх публікацій по проблемі. Різні аспекти проблеми класифікації витрат для потреб управління знайшли відображення в роботах провідних вчених економістів України: О.С. Бородкін, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, О.А. Грішнєвої, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.І. Єфіменка, Т.О. Каменська, Г.Г. Кірейцева, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука, а також відомі зарубіжні вчені-економісти: П.С. Безруких, П. П. Новиченка, І.І. Поклада, С. Брю, К. Макконелла, Й.С. Мацкевічюса, П. Семюелсона, С.А. Стукова, Т. Скоун, Р. Ентоні, Дж. Шанк А. Яругової та інших. Однак кожен із авторів має своє уявлення про поняття "витрати виробництва", і досі, незважаючи на тривалість його існування, немає єдиної думки щодо тлумачення даного поняття.

Невирішені частини дослідження. Різноманітність економічної категорії «витрати» пояснює відсутність єдиного підходу до виокремлення їх класифікаційних ознак, на які мають вплив різноманітність витрат і технологічні особливості підприємства.

Мета дослідження полягає у обґрунтуванні сутності витрат діяльності в працях науковців та узагальнення основних підходів до їх класифікації.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є головними об'єктами управління підприємством в цілому. Метою обліку витрат є своєчасна, повна, достовірна оцінка та відображення фактичних витрат, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів.

Поява подвійного запису, засновником якого був математик Лука Пачолі (1445-1515), стала першим етапом в розвитку обліку витрат, який

призвів до виникнення спроб їх класифікації. Так, Л. Пачолі [7] виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару і господарського процесу. На підставі цих груп усі витрати поділялися на торгові і домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. Хоча це була класифікація витрат обігу, але вона містила в собі виробничі витрати.

Що стосується поняття “виробничі витрати”, то історія економічних вчень свідчить, що вперше поняття “витрати виробництва” починає більш чітко формуватись в XVII ст. у творах І. Петті. У «Трактаті про податки і збори» (1662 р.) Петті розвиває теорію складу витрат виробництва та формулює закон вартості. А починаючи з XIX століття, коли виникла теорія обліку витрат, почали приділяти більше уваги проблемам їх класифікації.

Виробничі витрати, проходячи всі етапи, поступово змінювалися, доповнювалися, але саме витрати на придбання сировини, матеріалів, витрати на оплату праці, витрати на обов'язкові платежі, витрати на амортизацію, що є основними та найголовнішими на даний поточний час [8].

Теорія Сеніора зводить витрати виробництва до грошового вираження і робить їх у такий спосіб порівнянними. Він стверджує, що витрати виробництва є лише “регулятором” цін, а остаточне визначення їх залежить від попиту та пропозиції [11].

Отже, як бачимо з вище розглянутих трактувань економічне розуміння витрат виробництва дещо змінювалося упродовж розвитку економічної думки. В останні роки значення виробничих витрат сильно виросло. Нині існує велика кількість підходів до класифікації витрат, більш детальний розгляд яких дозволить краще дослідити сутність виробничих витрат зокрема.

Витрати діяльності є якісним показником діяльності підприємства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства. В результаті

впливу зовнішніх та внутрішніх факторів формується розмір і рівень витрат підприємства, і, відповідно, виникають їх різні види.

Питанням класифікації витрат виробництва в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Тому в практичній діяльності використовуються різні класифікації витрат.

Класифікація, в загальному понятті, – це один із методів пізнання та вивчення об’єктів. Її суть у розподілі досліджуваних об’єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об’єктів та закономірних зв’язків між ними.

Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції. Розглянемо ознаки класифікації витрат (рис. 1).

В економічній літературі найчастіше зустрічається класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за економічними елементами дає можливість контролювати витрати виробництва, але не дозволяє отримати повну і змістовну інформацію про витрати й не дає можливості обчислити собівартість окремих видів продукції та виявити загальний обсяг витрат окремих структурних підрозділів.

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

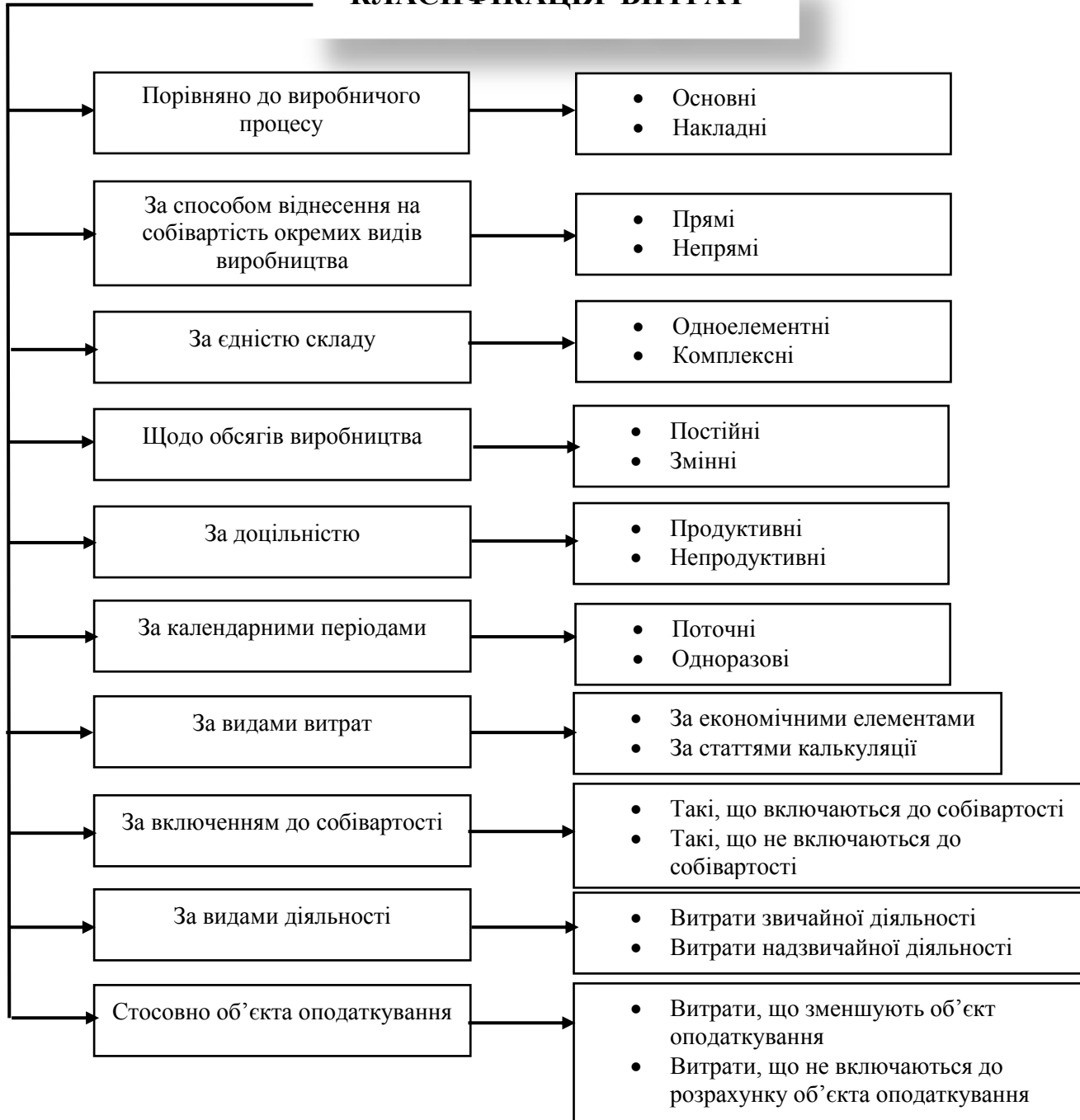


Рис. 1. Групування витрат за класифікаційними ознаками

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [4] пропонує класифікувати витрати за двома ознаками: за характером витрат і за призначенням витрат (за собівартістю реалізації). За характером витрати можна поділити на групи: амортизація, витрати на придбання матеріалів, транспортні витрати, винагороди працівникам тощо. За аналогічним принципом здійснено класифікацію за елементами витрат, подану в П(С)БО 16 «Витрати» [9].

(рис. 2).

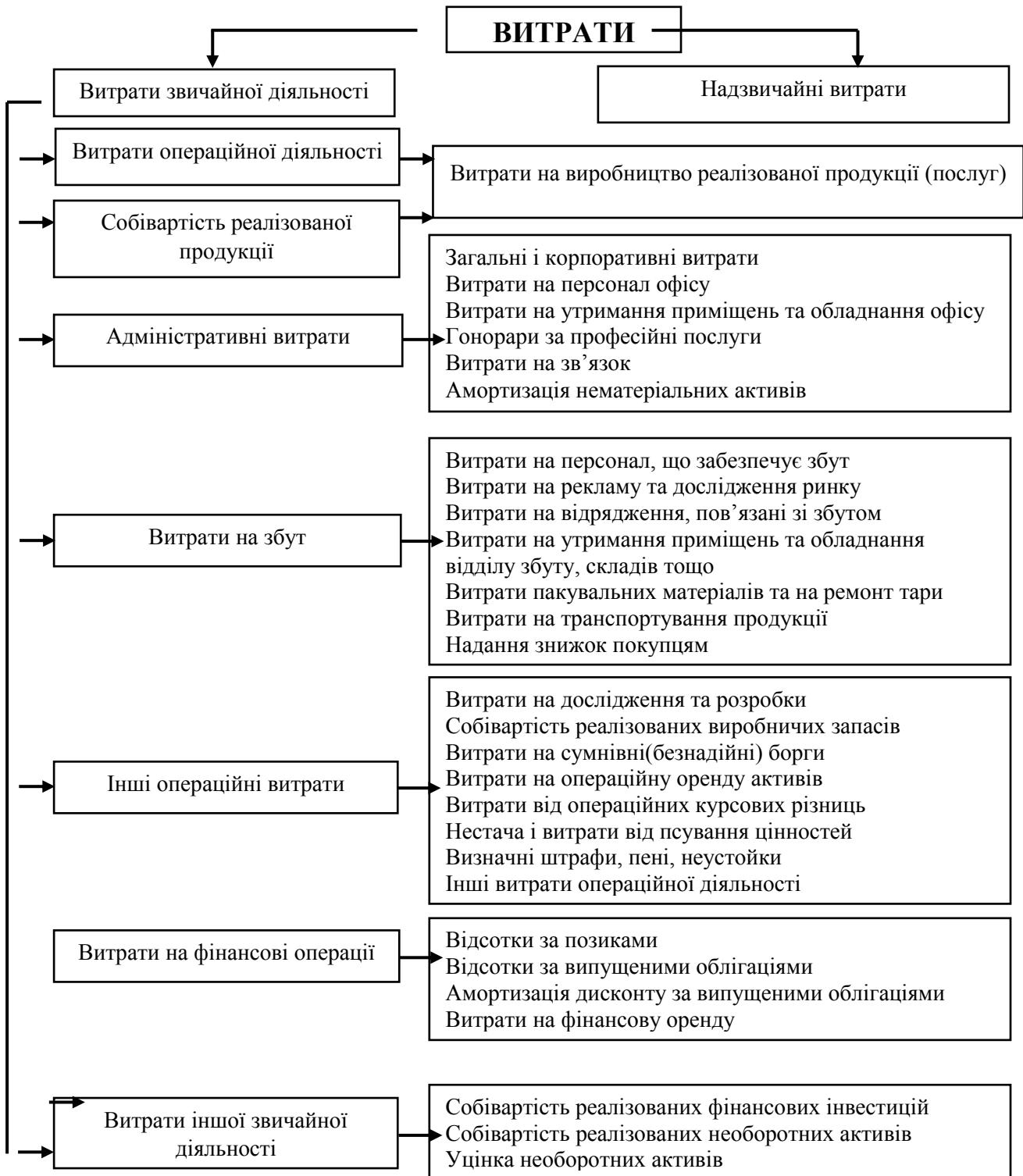


Рис. 2. Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 16

За призначенням витрати можна поділити на групи: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати тощо. За подібними ознаками класифікація витрат подана у формі 2 «Звіт про фінансові

результати (Звіт про сукупні доходи)».

Класифікація витрат за економічними елементами найчастіше використовується у фінансовому обліку, зокрема, для складання форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)». Така класифікація дозволяє визначати й аналізувати структуру витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) [10].

Отже, групування витрат за економічними елементами дає можливість одержати інформацію про витрачені ресурси та їх вартість. Проте можна стверджувати, що таке групування не дозволяє здійснити контроль та проаналізувати витрати за їх цільовим призначенням, зокрема за видами виробів. З такою метою використовують групування витрат за статтями калькуляції, яке залежить від методу планування, технології виробництва та виду продукції.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення, для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління вона передбачає формування витрат на такі групи (рис. 3) .

Перевагою даної класифікації є спроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідальності.

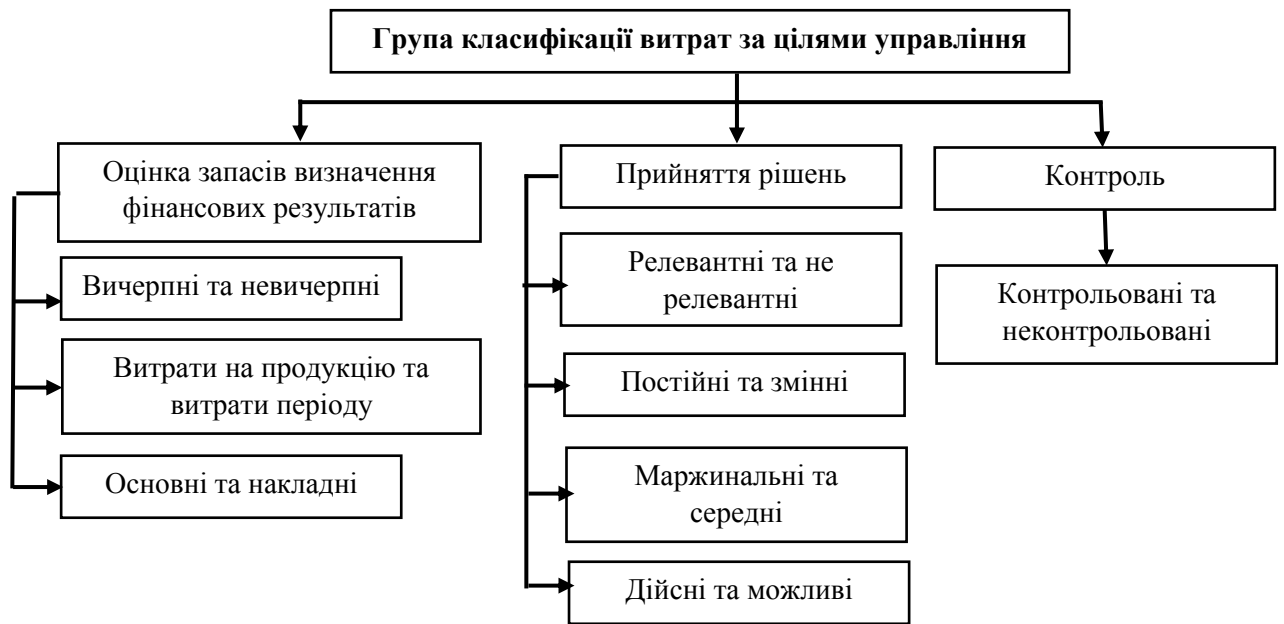


Рис. 3. Класифікація витрат в обліково-аналітичному забезпеченні для прийняття управлінських рішень [1]

Вичерпані (спожиті) витрати - це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування зобов'язань з оплати праці і на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

Невичерпані (неспожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації. Витрати періоду - це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Вони не проходять стадію виробництва, а відразу впливають на обчислення прибутку.

Основні витрати - це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати.

Накладні витрати - це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом. Це загальновиробничі витрати, і їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази. До накладних належать витрати на обслуговування виробничого процесу й управління.

Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву, насамперед, необхідна інформація про очікувані витрати та доходи. У зв'язку з цим вирізняють релевантні витрати та нерелевантні витрати (рис. 4).

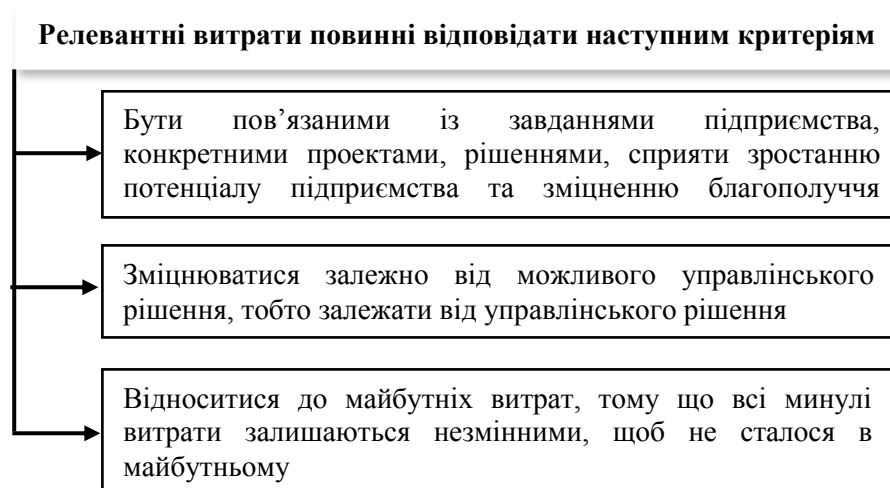


Рис. 4. Критерії визнання релевантних витрат[1]

Релевантні (очікувані) витрати - це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої.

Не релевантні (безповоротні) витрати - це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати.

Важливим принципом класифікації витрат в управлінському обліку є принцип еластичності, під якою мається на увазі залежність між величиною

витрат і зміною обсягу виробництва. Явище еластичності визначає розподіл витрат за ступенем їхнього реагування на зміну масштабів виробництва на змінні і постійні витрати.

Змінні витрати змінюються в загальній сумі прямо пропорційно змінам обсягу виробництва, при цьому їх величина на одиницю продукції залишається без змін. (рис.5)

При збільшенні обсягу виробництва питома величина постійних витрат відносно зменшується. Постійні витрати - це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються у разі зміни обсягу виробництва до певної межі.

Маржинальні витрати - це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати - це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.



Рис. 5. Види змінних витрат [1]

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Дійсні витрати відображають в системі обліку в міру їх здійснення.

Альтернативні (можливі) витрати - це втрачена вигода, коли вибір одного варіанта рішення зумовлює відмову від іншого варіанта альтернативного рішення, який також забезпечував одержання певної вигоди. У такому випадку вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума втраченої вигоди і враховується як можливі витрати.

Витрати, які відображаються за центрами відповідальності, класифікуються як контрольовані (регульовані) і неконтрольовані (нерегульовані) керівником відповідного рівня відповідальності.

Контрольовані витрати – це такі витрати, рівень яких керівник може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

Неконтрольовані витрати - це витрати, які керівник не може контролювати та на які не може впливати своїми рішеннями. По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний керівник за відведений період часу.

Варто наголосити, що багатогранність ознак, за якими групують витрати в обліку для потреб управління, підтверджує необхідність ефективної організації їх облікового забезпечення для формування необхідної інформації з метою задоволення потреб користувачів.

Як було зазначено вище, класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Нашкерська В. Г. [6] вважає, що формування витрат початкове здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань.

Отже, система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження були розглянуті історичні тенденції щодо трактування та економічного змісту категорії витрат. Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного життя взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити такі основоположні підходи. Типовим тлумаченням витрат виробництва за першого підходу є наступне: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції.

Можна зробити висновок, що основою організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація обліку витрат. У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, по

окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

При групуванні витрат для калькулювання та оцінки виробленої продукції увага акцентується на основних і накладних витратах. Основними називають витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом - матеріальні і трудові. Накладні – це витрати для обслуговування та управління виробництвом і підприємством: загальновиробничі та загальногосподарські, викликані підготовкою, організацією, обслуговуванням і управлінням. В залежності від способів віднесення витрат до собівартості окремих продуктів їх розділяють на прямі і непрямі. Розподіл витрат на вхідні і минулі дає можливість їх розмежування між запасами і витратами на виробництво реалізованої продукції звітного періоду. Угрупування витрат для прийняття рішень і планування передбачає їх поділ на змінні та постійні.

Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання визначається користувачами інформації з метою управління витратами. Класифікацією передбачається розподіл витрат на: регульовані та нерегульовані, ефективні та неефективні, контрольовані та неконтрольовані. Таким чином, класифікація витрат дозволяє організувати систему контролю та управління витратами.

Перспективами подальших досліджень є вивчення впливу витрат на прийняття управлінських рішень з метою підвищення ефективності роботи підприємства.

Література

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць /

- Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – № 1(22). – С. 11-18.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет / Колин Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 528 с.
 4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
 5. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л.В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-63.
 6. Нашкерська В.Г., Фінансовий облік / В.Г. Нашкерська. – К: Кондор, 2005. – 387 с.
 7. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях: [пер. с итал.] / Л. Пачолі. – Мн.: Ред. Журн. "Финансы, учет, аудит", 1995. – 160 с.
 8. Петті У. Трактат про податки і збори. Verbum sapienti - слово мудрим. Різне про гроші. Гол. VI, п. 17.5. М. : Осць-89, 1997. С. 52.
 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>.
 10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
 11. Шегда А.В. Економіка підприємства: [навч. посіб.] / за ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2005 – 431 с.