

Тематична рубрика: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності).

УДК 657.471

Коба О.В.

к. т. н., доцент,

Миронова Ю.Ю.

к. е. н.

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

**ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ДЛЯ ПОТРЕБ
УПРАВЛІННЯ І ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ
COST OF ENTERPRISE AND CLASSIFICATION FOR THE
MANAGEMENT AND ECONOMIC ANALYSIS**

Проаналізовані проблеми класифікації витрат промислових підприємств. Досліджено і узагальнено підходи вітчизняних і іноземних науковців до групування витрат за різними напрямками. Визначені пріоритетні критерії класифікації витрат для потреб управління та економічного аналізу. Запропонована класифікація витрат за наступними критеріями: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний та фінансово-економічний.

Ключові слова: витрати, групування витрат, класифікація витрат, управління витратами, класифікаційні ознаки, види витрат.

Проанализированы проблемы классификации расходов промышленных предприятий. Исследованы и обобщены подходы отечественных и иностранных ученых к группировке расходов по различным направлениям. Определены приоритетные критерии классификации расходов для потребностей управления и экономического анализа. Предложена

классификация расходов по следующим критериям: организационно-управленческому, учетно-аналитическому и финансово-экономическому.

***Ключевые слова:** расходы, группировка расходов, классификация расходов, управление расходами, классификационные признаки, виды расходов.*

The problems cost industry classification . Investigated and generalized approaches to domestic and foreign scientists to group costs in different areas . Priority criteria for the classification of expenses for management and economic analysis. The classification of expenditure on the following criteria : organization and management , accounting and analytical , financial and economic.

Keywords : expenses , group expenses, costs classification , cost management, classification features , types of expenses.

Постановка проблеми. Створення впорядкованої структури витрат підприємства вимагає здійснення економічно обґрунтованої їх класифікації за окремими ознаками. Це передбачає розподіл й узагальнення витрат за групами для представлення інформації у зручній для управління та аналізу формі. Класифікація потрібна для організації економічної роботи підприємства, визначення вартості продукції та ціноутворення, нормування, планування, контролю й аналізу витрат. Обрані класифікаційні ознаки мають забезпечувати комплексне вивчення і групування витрат у потрібному розрізі. Чим більше виділяється ознак класифікації, тим вища ступінь пізнання об'єктів. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою одержання необхідної та достовірної управлінської інформації, що забезпечує ефективність рішень, які приймаються на основі аналізу витрат підприємства.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Дослідження поглядів на класифікацію витрат, які висвітлюються у сучасній економічній літературі [10, с. 123; 11, с. 76; 12, с. 342; 7, с. 46; 8, с. 106; 9, с. 26; 15, с. 146; 16, с. 38; 19, с.102], дозволяє зробити висновок про відсутність єдиного підходу до її

проведення. Крім того, результати аналізу наукових розробок із цього питання свідчать про різну кількість напрямів класифікації даного об'єкту обліку та аналізу.

Так, Сопко В.В. [20, с. 233] визначає 10 напрямів економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства:

- за економічними елементами (елементах затрат);
- за місцем виникнення — центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно-структурний підрозділ, дільниця, бригада та інші);
- за видами продукції (вироби, роботи, послуги);
- за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);
- за способом включення елементів затрат в об'єкт обліку і об'єкт калькуляції (прямі, непрямі);
- за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);
- за елементами собівартості (статті затрат);
- за сферою виникнення (довиробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));
- за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);
- за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні — складні).

На думку В.Ф. Палія [17, с. 12], класифікувати витрати підприємства варто за: фазами кругообігу; відношенням до технології; впливом на обсяг виробництва; способом включення до собівартості; періодичністю виникнення; відношенням до виробництва; способом отримання; ступенем узагальнення; охопленням плануванням і нормуванням; відношенням до продажу; доцільністю.

Найпоширенішою в економічній літературі (Атамас М.С. [2, с. 109], Бутинець Ф.Ф. [3, с. 145], Голов С.Ф., Єфіменко В.І. [4, с. 245], Іванов А. [7, с. 47], Ільків Л.А. [8, с. 107], Олійник О.В. [15, с. 149], Мних Є.В. [14, с. 122]) є класифікація витрат за трьома напрямками:

1. Для оцінки запасів, визначення собівартості продукції і прибутку (спожиті та неспожиті, витрати на продукцію та витрати періоду, основні та накладні, прямі та непрямі, одноелементні та комплексні, продуктивні та непродуктивні, інші).

2. Для здійснення процесу контролювання і регулювання (регульовані та нерегульовані, нормовані та ненормовані, заплановані та незаплановані, інші)

3. Для прийняття управлінських рішень і планування (постійні та змінні, релевантні та нерелевантні (безповоротні), середні та граничні, інші).

Актуальним питанням залишається визначення пріоритетних напрямів класифікації витрат для потреб управлінського обліку і економічного аналізу із урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств.

Постановка завдання. Визначення напрямів класифікації витрат підприємства в залежності від мети, завдань внутрішнього контролю, управління та аналізу, що дозволить уточнити функціональну роль в управлінні діяльністю різних видів витрат.

Виклад основного матеріалу досліджень. Залежність класифікації витрат від мети управління визнають практично всі науковці, що вивчають означену проблематику. Так, на думку Друрі К. [6, с. 245], в системі бухгалтерського обліку, насамперед, накопичується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Після цього узагальнені витрати розподіляються за напрямками обліку:

1. Для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції.

2. Для планування і прийняття управлінських рішень.

3. Для здійснення процесу контролю і регулювання.

Крім того, у кожному з перерахованих вище напрямків відбувається подальша деталізація витрат у залежності від мети управління.

Голов С.Ф. та деякі зарубіжні автори [1, с. 266; 21, с. 221; 22, с. 211], вважають, що в основу класифікації витрат повинен бути покладений принцип: «різні напрями класифікації - для здійснення різних функцій

управління», оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами діяльності підприємства [5, с. 314].

Дослідження поведінки витрат на підприємстві свідчить, що більшість з них мають неоднозначний характер та їх поділ на окремі групи є досить умовним. Одні витрати можна прямо відносити на продукцію, інші - ні. Певні витрати можуть бути важливими для прийняття одного типу рішень і не мати значення для іншого. Витрати, які відносяться різними авторами до аналогічних напрямів класифікації витрат, відрізняються. Також немає однозначного групування науковцями витрат: певні види витрат включаються до різних напрямів.

На практиці для цілей фінансового обліку використовується класифікація, наведена у П(С)БО 16 «Витрати» [18], а для управлінських цілей (планування та калькулювання собівартості продукції) – представлена в Інструкції по плануванню обліку і калькулюванню собівартості продукції, дія якої припинена після введення в дію наказу Міністерства промислової політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій і формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [13]. Вона не відповідає сучасній технології та організації виробництва. Окремі статті витрат застаріли («Цехові витрати», «Позавиробничі витрати»), натомість не знайшли своє відображення витрати на маркетинг та реалізацію. Збільшення питомої ваги напівфабрикатів у складі собівартості продукції, групування витрат за центрами відповідальності та залежність витрат від обсягів виробництва також не відображено в даній класифікації. У зв'язку з цим необхідним є групування витрат за критеріями, які б характеризували різні сторони діяльності підприємства. Вбачаємо доцільним обрати наступні критерії: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний та фінансово-економічний.

Організаційно-управлінський критерій (таблиця 1) включає напрями класифікації, які забезпечують аналітичність інформації.

Таблиця 1 – Класифікація витрат за організаційно-управлінським критерієм
(розроблено авторами)

Напрями класифікації	Види витрат
1	2
1. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- постійні - змінні (пропорційні, прогресивні, регресивні) - напівзмінні - напівпостійні - змішані
2. За місцем здійснення контролю	- за місцями формування (виникнення) - за центрами відповідальності
3. За центрами відповідальності	- витрати виробництва - витрати цеху - витрати дільниці і ін.
4. За рівнем контрольованості	- контрольовані - неконтрольовані - частково контрольовані
5. За впливом на прийняття рішень	- релевантні (виправні, повторні, очікувані) - нерелевантні (невиправні, безповторні) - диференційні
6. За можливістю регулювання	- регульовані - нерегульовані
7. За відношенням до потужності підприємства	- обов'язкові - дискреційні
8. За методом обчислення	- маржинальні - середні
9. За функціональністю видів діяльності	- виробничі - невиробничі (загальнофірмові)
10. За порядком обчислення	- середні - граничні
11. За призначенням	- технологічні - організаційні
12. За характером виробництва	- основне виробництво - допоміжне виробництво - обслуговуюче виробництво
13. За сферами діяльності	- витрати виробництва - витрати невиробничої діяльності - витрати основного та допоміжного виробництва - витрати на матеріально-технічне забезпечення - витрати на розробку нових технологій
14. За спрямуванням для забезпечення цілей управління	витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування та інші витрати поточної виробничо-господарської діяльності
15. За видами діяльності підприємства	- операційні - інвестиційні - фінансові
16. За терміном генерування прибутку	- спрямовані на розвиток підприємства - пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю

Продовження таблиці 1

2	3
17. За відношенням до джерел покриття	<ul style="list-style-type: none"> - вхідні витрати (залишок готової продукції на початок звітного періоду) - поточні витрати (виробнича собівартість готової продукції звітного періоду) - вихідні витрати (собівартість реалізованої продукції)
18. За феноменом рідкості (обмеженості можливостей альтернативного використання ресурсів)	<ul style="list-style-type: none"> - явні (зовнішні) - неявні (приховані)
19. За відношенням до обсягу виробництва	<ul style="list-style-type: none"> - змінні - постійні - змішані

Це дає змогу оцінювати ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції і за кожним центром відповідальності окремо. Ефективною управлінська діяльність може бути лише у випадках, коли менеджери отримують вичерпну інформацію про взаємозв'язок витрат за кожним їх елементом з виробництвом конкретних видів продукції до завершення виробничого процесу або до його початку – як прогнозну. Тому інформація про витрати виробництва в управлінському обліку має бути достатньо деталізованою і оперативною.

Залежно від напрямку статутної діяльності, підприємства відрізняються між собою за технологічним процесом, організаційною структурою, взаємозв'язками з партнерами та контрагентами, а також за взаємодією між окремими структурними підрозділами. Характерні особливості підприємства, насамперед, виявляються в організації виробництва, яка обумовлюється технологією виготовлення продукції. Тому зміст, обсяг, вид і форму надання інформації, необхідної для управління процесом виробництва, кожне підприємство визначає самостійно. При цьому особливе значення має правильна організація та своєчасність обліку витрат за видами продукції і підрозділами, тобто належна організація аналітичного обліку. Класифікація витрат за обліково-аналітичним критерієм (таблиця 2) об'єднує напрямки, які враховують характер виробничого процесу, особливості продукції, що

випускається підприємством. Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

Таблиця 2 – Класифікація витрат за обліково-аналітичним критерієм (розроблено авторами)

Напрями класифікації	Види витрат
1	2
1. За способом перенесення вартості на продукцію	- прямі - непрямі
2. За складом	- прості (одноеlementні) - комплексні
3. За відношенням до видів виробничих процесів	- основні - накладні
4. За відношенням до звітного періоду	- витрати поточного періоду - витрати майбутнього періоду
5. За відношенням до готового продукту	- витрати періоду - витрати на готову продукцію
6. За економічним змістом (елементами витрат)	- матеріальні витрати - витрати на оплату праці - відрахування на соціальні заходи - амортизація - інші витрати
26. За цільовим призначенням (за статтями калькуляції)	- прямі виробничі витрати - витрати на утримання і експлуатацію машин та обслуговування - загальновиробничі витрати - адміністративні витрати - витрати на збут
27. За видами продукції (робіт, послуг)	- витрати на виробництво - групи однорідних виробів - валову продукцію - товарну продукцію - реалізовану продукцію
28. За порядком обчислення	- фактичні - планові (бюджетні, прогнозні) - нормативні
29. За включення до кошторису (калькуляції)	- планові - позапланові

Фінансово-економічний критерій (рис. 1) класифікації характеризує витрати з точки зору їх обчислення, доцільності витрачання та включення до кошторису.

Висновки з проведеного дослідження. Представлений підхід до класифікації витрат у цілому охоплює всі сфери діяльності та узагальнює

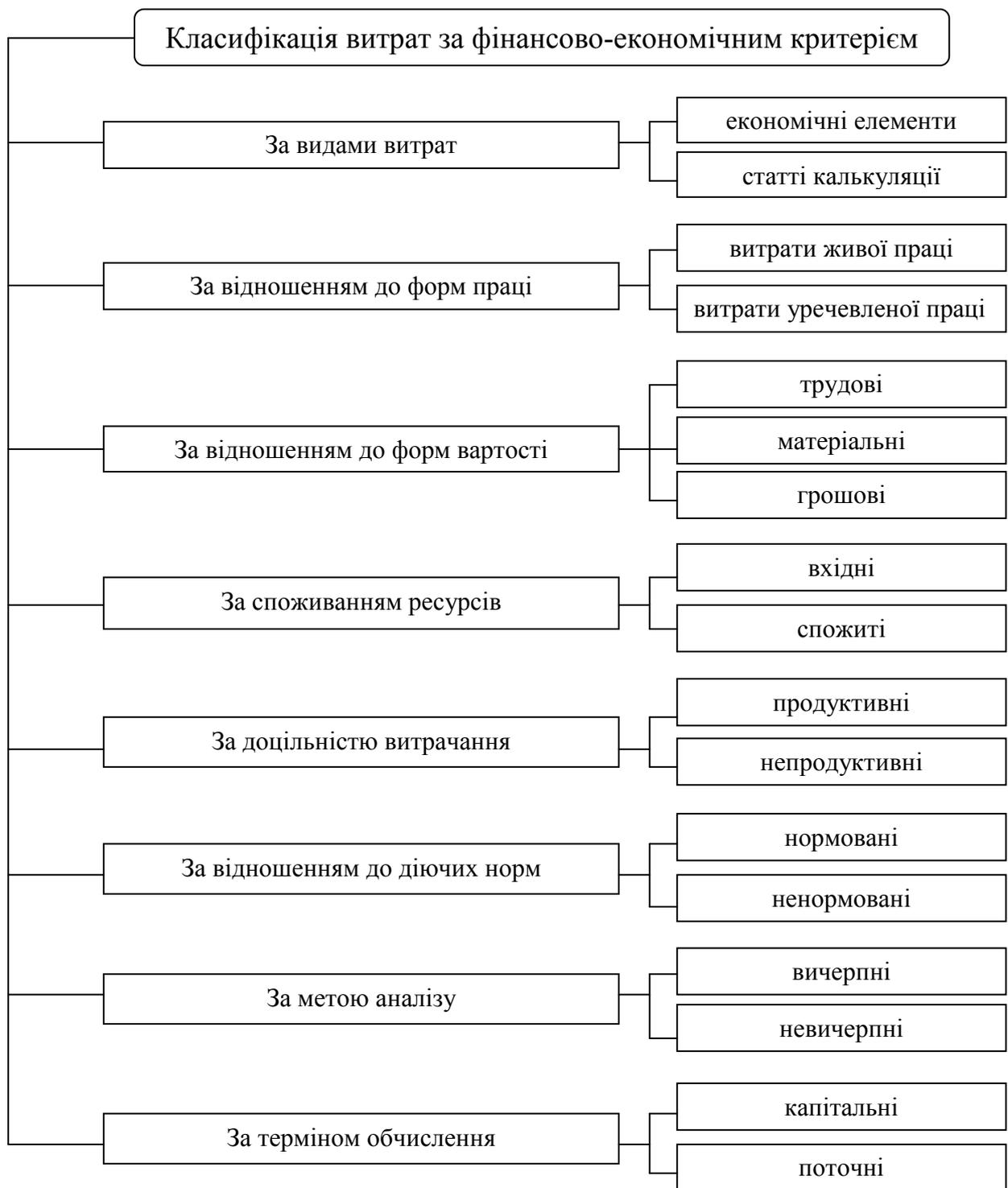


Рис 1. Класифікація витрат за фінансово-економічним критерієм (розроблено авторами)

види витрат, притаманні підприємствам промислового комплексу. Запропонована класифікація витрат дозволить підвищити ефективність управління ними; посилити контроль за їх споживанням; виявити резерви

підвищення результативності діяльності; удосконалити організацію та методику обліку витрат на промисловому підприємстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна та ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: навч. підр. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: ученик / К. Друри. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2002. – 1017 с.
7. Іванов А. Класифікація витрат / А. Іванов // Бухгалтерія. – 2001. – № 24/1. – С.45–50.
8. Ільків Л. А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю / Л.А. Ільків // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1-2. – С.105-108.
9. Ільченко Л.Б. Системний підхід до обліку витрат на виробництво / Л.Б. Ільченко // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – № 14. – С. 25–31.
10. Корецький М.Х., Дацій Н.В., Пельпак Л.В. Управлінський облік: навч. посіб. / М.Х. Корецький, Н.В. Дацій, Л.В. Пельпак – К. Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.

11. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посіб. / В.С. Лень – 2–ге вид., випр. – К.: Знання – Прес. – 2006. – 317 с.
12. Макконел К. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Макконел, С. Брю; перевод с англ. 11-го изд. К., Хагар-Демос, 1993 г. – 785 с.
13. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.07 р. № 373. Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
14. Мних Є.В. Економічний аналіз: підр. / Є.В. Мних – К.: Центр навч. літератури, 2003. – 412 с.
15. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісник Житомирського інженерно–технологічного інституту. Серія: економічні науки. 2001. – № 14. – С. 146–152.
16. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Вісник Міжнародного Слов'янського університету. – Економічні науки. – 2007. – № 1. – С. 39–37.
17. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий – М.: ИНФРА – М., 2006. – 279 с.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
19. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №6. – С.102-110.
20. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник / В.В. Сопко – К.:КНЕУ, 2006. – 526 с.
21. Хенсен Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моуєн, Небіл С. Еліас, Девід У. Сенков. / Пер. с англ. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
22. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.