

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано основні аспекти класифікації витрат підприємства, подано фактори впливу на їх формування, характеристику структури витрат у складі доходів та фінансових результатів підприємства, висвітлено проблемні чинники у формуванні витрат та запропоновано напрямки їх вирішення.

Ключові слова: витрати, вартість, маржа, баланс, фінансовий результат.

У ринковому середовищі не тільки значно підвищується роль витрат та собівартості у забезпеченні ефективної роботи підприємств будь-якої форми власності, але й збільшують можливості адміністрації та менеджерів в управлінні ними, включно із вирішенням таких питань, як визначення прибутків та прибутковості діяльності господарюючих суб'єктів, цін на продукцію і послуги, завоювання ринків їх збуту тощо.

Завищені витрати виробництва і, відповідно, собівартість є фактором, який знижує конкурентоспроможність продукції та гальмує вихід її виробників у ринковий простір. Тому, розглядаючи витрати як економічну категорію в умовах ринкової економіки, насамперед необхідно визначити їх суть, функції та класифікацію при вирішенні проблем з позицій підвищення ефективності господарювання.

Витрати, у зв'язку з їх важливою роллю і значенням у забезпеченні виробничих процесів на підприємстві, способом віднесення на вартість виробленого продукту потребують класифікації за різними характеристиками і ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення їх складу і характеру. Використання однакових, економічно обґрунтованих способів групування витрат у практиці дозволить ефективно працювати з такими даними в обліку, контролі і управлінні.

Питання класифікації витрат розглядалися у роботах Н. В. Нападовської, С. В. Голова, П. С. Безруких, В. Є. Керімова, М. С. Палюха, А. Яругової та ін. Водночас ще багато проблем залишилось невирішеними.

Метою написання статті є аналіз наукової літератури щодо класифікації витрат підприємств і розробка пропозицій із її удосконалення, враховуючи вимоги сьогодення.

Розглядаючи категорію „витрати”, необхідно брати до уваги підпорядкованість їх конкретним цілям: визначення витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, формування ціни, прогнозування та визначення кінцевого результату діяльності і т. ін.

Класифікація витрат виробництва, за словами П.С.Безруких, – це зведення за певними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і збут продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б витрати, однорідні за своїм змістом або подібні між собою [1, с. 159]. Її використання, на думку В. Є. Керімова, допоможе не тільки краще планувати і обліковувати витрати, але й точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат та розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва [2, с. 45].

Вітчизняні й зарубіжні економісти вносять свої

пропозиції щодо удосконалення класифікації витрат. А. А. Бойчук вважає, що “певна ознака класифікації витрат повинна відповідати конкретним цілям” [3, с. 224]. Л. В. Нападовська стверджує, що “класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними” [4]. За словами С. В. Данілочкіна та Є. А. Ананькіної, класифікація витрат – засіб для вирішення завдань управління [5, с. 24].

Досить відомим є визначення А. Яругової, яка стверджує, що класифікація витрат “зумовлюється різними варіантами їх обліку, що в свою чергу, позначається на організації й управлінні виробництвом” [6, с. 58].

Міжнародні стандарти з виробничого обліку і практики його організації в економічно розвинених країнах передбачають різні варіанти класифікації витрат залежно від цілей та напрямів обліку витрат. Під напрямом обліку витрат мають на увазі діяльність, де необхідний відокремлений облік витрат на виробництво.

Ми вважаємо, що витрати слід розглядати як інформаційне джерело про раціональність та доцільність виробництва, про що не завжди свідчать фінансові показники.

Якщо класифікація витрат за економічними елементами є типовою для всіх галузей, то в номенклатурі статей калькуляції в будівництві було виділено притаманні їй особливості. Урахування вимог спеціалізації та інтенсифікації виробництва, перехід до сучасних технологій будівництва, матеріальної бази, вимагають внесення змін у формування їх номенклатури, які не знайшли своє відображення у чинних нормативних актах.

За складом витрати поділяються на одноелементні і комплексні. До одноелементних відносяться витрати, які складаються із економічно однорідних витрат, які в умовах даного виробництва не можуть бути поділені на складові частини. Комплексними називаються витрати, які складаються з різних елементів, об'єднаних за ознакою призначення. У будівництві це витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання, загальновиробничі витрати.

Для підприємств галузі найбільш важливою обліково-розрахунковою ознакою є групування витрат за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Ці витрати поділяються на прямі і непрямі (розподільні).

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом і можуть бути прямо віднесені на конкретний вид продукції, а непрямі – це витрати, що пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, витрати на ремонт будівельного

обладнання, господарського інвентарю, транспортні витрати, пов'язані з перевезенням матеріальних цінностей із центральних складів господарства до об'єктів будівництва тощо. Часто терміни "непрямі витрати" і "розподільні" ототожнюють. Однак, на думку О. П. Скирпан і М. С. Палюха, непрямі витрати необхідно розглядати в момент віднесення їх на об'єкти обліку витрат, а розподільні витрати – за відношенням до конкретного виду продукції [7, с. 400].

Основні і накладні витрати характеризують споживчі властивості продукції та обумовлені технологічними і управлінськими потребами.

Основні витрати характеризують потреби технології виробництва і безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а накладні – потреби управління цим виробництвом. До основних відносяться, наприклад, витрати на будівництво основних об'єктів, паливо, основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників тощо. До накладних – витрати, пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом.

Деякі види витрат швидше піддаються негайному коригуванню, інші вимагають більше часу. Щодо витрат, коригування і регулювання яких вимагає відносно більше часу відмітимо, що саме вони визначають розміри підприємства, параметри його виробничих потужностей, тобто фізичні розміри виробничих структур та виробничий потенціал машинного парку. Витрати такого виду належать до категорії постійних витрат (FC), які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва.

Крім постійних, підприємства мають також змінні витрати (VC), які можна швидко і без особливих труднощів змінити у межах підприємства з огляду на те, як змінюється обсяг будівництва. Від конкретної ситуації залежить, які витрати є постійними, а які – змінними. Витрати, які є для одних підприємств змінними, для інших – можуть належати до постійних. У сумі постійні й змінні витрати складають загальні, або валові витрати виробництва (TC) і визначаються за формулою (1):

$$TC = FC + VC \quad (1)$$

На основі опрацювання літературних джерел встановлено, що поділ витрат на вказані групи збігається з проблемою умовності. Тому, деякі автори [8, с. 25] пропонують ці витрати називати умовно-постійними та

умовно-змінними.

До умовно-змінних відносять вартість палива, вартість поточного ремонту та інші витрати. На думку І. А. Белобжецького, "умовно-постійними вважаються витрати... які об'єднують великий комплекс витрат на управління, господарське обслуговування підприємства в цілому, а також на збут продукції" [9, с. 12].

Ми схиляємося до думки, що такий підхід відіграє важливу роль при складанні кошторисів і визначенні розміру матеріального стимулювання членів підрозділу та найбільш точно розкриває поняття постійних і змінних витрат, оскільки у чистому вигляді вони не виявляються.

Традиційно до змінних витрат відносять такі витрати, які змінюються залежно від обсягу виробництва. Тому змінні витрати, як правило, не потребують градації. Серед постійних витрат можуть виникнути додаткові витрати із введенням додаткового обладнання, залученням робітників, збільшенням площі, необхідної для будівництва або збільшення його обсягів. Іншими словами, частина постійних витрат в окремих випадках може змінюватись. Однак, для забезпечення можливості регулювання рівня прибутку від окремих видів продукції необхідно поділити постійні витрати на окремі рівні, відокремлення яких підприємство проводить самостійно.

Метою такого поділу постійних витрат є виявлення місць їх виникнення, проведення контролю, а звідси – оптимізація і раціональне управління ними.

До загальних рівнів постійних витрат належать витрати, які складно віднести до конкретних видів продукції, але можна враховувати за групами виробів, центрами відповідальності або функціональними галузями діяльності без додаткового розподілу, і витрати, які не можна безпосередньо віднести ні на виробу, ні на місця виникнення витрат. Наведені вище аргументи дозволяють сформулювати модель обліку витрат для підприємств будівельної галузі України (рис. 1).

Прикладне значення такого поділу для будівництва, особливо в умовах перехідної економіки, полягає у його необхідності для аналізу витрат структурних підрозділів, оскільки це групування покладене в основу розрахунків показників рентабельності; точки беззбитковості будівництва об'єктів; забезпечення прогнозування їх видів та обсягів.

У практичній роботі будівельної галузі велике значення має групування витрат за етапами (стадіями)

П Р И Б У Т О К			
В И Р У Ч К А	МАРЖА 1	МАРЖА 2	МАРЖА 3
	змінні витрати:	постійні витрати за об'єктами будівництва:	постійні витрати за центрами відповідальності:
	-прямі витрати на оплату праці; -прямі витрати на будівельні конструкції; -інші прямі витрати	- витрати на поточний ремонт і утримання основних засобів; -інші прямі витрати	- на утримання обслуговуючого персоналу; - витрати на утримання виробничих приміщень; - оренда; - транспортні витрати; - витрати на відрядження; - витрати на рекламу; - витрати пов'язані з реалізацією; - податкові і страхові внески; - витрати на утримання персоналу підрозділу; - інші витрати

Рис. 1. Модель обліку витрат із виділенням рівнів постійних витрат

виробничого процесу, яке обумовлене специфікою підприємств та необхідне для здійснення контролю за рівнем витрат, узагальненням і визначенням загальної суми витрат у розрізі окремих технологічних процесів, для калькулювання собівартості продукції. Такий підхід відомий як облік витрат за центрами відповідальності.

Для забезпечення дієвості системи контролю витрати поділяють на: а) контрольовані, які перевіряються з боку управлінського апарату. Вони мають цільовий характер і можуть бути обмежені будь-якими окремими витратами. Наприклад, контроль витрачання матеріалів для ремонту будівельного обладнання, інвентарю; б) частково контрольовані, за якими керівник підрозділу може частково наглядати і частково впливати на них; в) неконтрольовані – витрати, що не залежать від діяльності суб'єктів управління. Такими є індексація вартості тимчасових нетитульних споруд, що викликає збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на пально-мастильні матеріали.

У наш час важливою ознакою класифікації витрат є їх розмежування за функціями управління виробництвом. Причому ці витрати можна поділити на виробничі, адміністративні й на збут. Виробничі витрати – це витрати, які наявні у процесі виробництва продукції, виконання робіт чи наданні послуг. Адміністративні витрати і витрати на збут безпосередньо не пов'язані з виробничим процесом і не включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Сукупність цих витрат утворює витрати операційної діяльності підприємства.

За повнотою реалізації витрати класифікують на вичерпані, тобто збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду та невичерпані, тобто збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. У процесі діяльності підприємство витрачає кошти на придбання устаткування. Оскільки був лише обмін одного виду активів на інший, то ці витрати є невичерпаними, які принесуть користь у майбутньому. Але протягом періоду підприємство реалізує продукцію та вводить в експлуатацію устаткування. Для отримання доходу була спожита частка устаткування (у вигляді амортизації). Це вичерпані витрати.

Узагальнено вичерпані та невичерпані витрати для визначення фінансового результату на рис. 2.

Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані – у звіті про фінансові результати.

Якщо взяти за основу відношення потужності підприємства, то витрати поділяють на обов'язкові і

дискреційні. **Обов'язкові витрати** – це заплановані витрати номінальної потужності, які могли б бути понесені при нульовому обсязі ділових операцій. До них відносяться податки, амортизаційні відрахування та інші постійні витрати.

Дискреційні витрати виникають протягом визначеного періоду часу у результаті прийнятого конкретного стратегічного рішення. Вони не пов'язані з обсягами виробництва або збуту (витрати на дослідження і розробки, вартість рекламних засобів і витрати на підвищення кваліфікації персоналу) [10, с. 126].

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні, а й можливі витрати. Дійсними є витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Можливими витратами є вигоди, які втрачаються, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення. Вони виникають у випадку обмеженості ресурсів. Якщо ресурси не обмежені, можливі витрати дорівнюють нулю.

Одержання достатньої інформації для прийняття рішень, спрямованих на покращення фінансового результату господарської діяльності, досягається при групуванні витрат на інкрементні та маржинальні.

Інкрементні витрати є додатковими і виникають у випадку виготовлення додаткової партії продукції. Наприклад, якщо у результаті прийнятого рішення збільшуються постійні витрати (виплачується премія за прискорене виробництво продукції), то ці витрати є інкрементними. Якщо ж рішення про додатковий випуск не впливає на збільшення суми постійних витрат, то інкрементні витрати дорівнюють нулю.

Маржинальними є витрати на виробництво у розрахунку не на весь випуск, а на одиницю продукції.

Для прийняття рішень необхідно розрізняти релевантні та нерелевантні витрати. Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні – це витрати, величина яких не залежить від прийняття рішень. Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами.

В умовах застосування нормативного методу обліку витрат на виробництво доцільно виділяти нормовані і ненормовані витрати. На нормовані витрати розробляються спеціальні норми, а в разі необхідності і зміни норм [11]. На окремі витрати (непродуктивні витрати, брак у виробництві) нормативи не встановлюються. Такі витрати і втрати повинні контролюватися управлінським обліком.

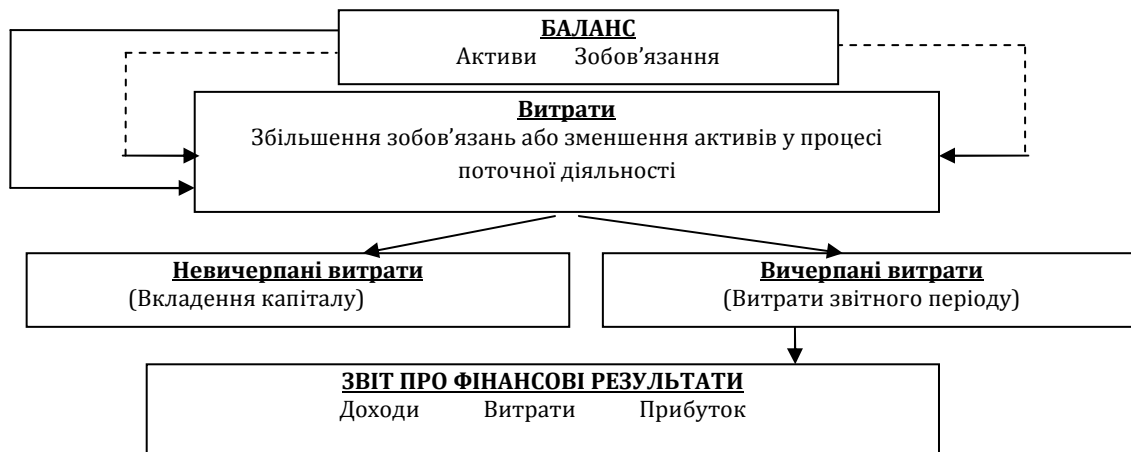


Рис. 2. Концепція витрат для визначення фінансового результату [12]

Щодо плану усі витрати поділяються на планові та непланові. Якщо планові витрати безпосередньо викликані нормальними умовами організації процесу виробництва і реалізації продукції, то непланові, як правило, пов'язані із порушеннями виробничо-господарської діяльності.

Вивчення та переосмислення досягнень вітчизняної теорії і практики, освоєння західних теорій та методів управління, їх розумне поєднання дало змогу розширити класифікацію витрат для цілей фінансового та управлінського обліку. Використання рекомендованої класифікації витрат у практиці господарств досліджуваної галузі дає змогу управляти витратами у ході виробничого процесу через виявлення відхилень від заданих параметрів, приймати рішення для попередження недоліків у роботі, підвищити рентабельність продукції, забезпечити високі темпи росту прибутку.

На нашу думку, запропонована класифікація витрат дає також можливість здійснювати внутрішньогосподарське управління витратами для забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції, більш диференційовано підходити до вибору певних витрат виробництва для їх обліку, контролю та аналізу.

Список літератури

1. Безруких, П. С. Состав и учет издержек производства и обращения [Текст] / П. С. Безруких. – М.: ФБК, 1996. – 224 с.
2. Керимов, В. Е. Управленческий учет [Текст]: учебник / В. Е. Керимов. – М.: Маркетинг, 2001. – 268 с.
3. Бухгалтерський облік і прийняття рішень [Текст]: уавчальний посібник / За ред. П. С. Смоленюка. – Хмельницький, Евріка, 2001. – 380 с.
4. Нападовська? Л. В. Управлінський облік [Текст]: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
5. Контроллинг как инструмент управления предприятием [Текст] / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под. ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
6. Яругова, А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Яругова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
7. Скурпан, О. П. Бухгалтерський облік [Текст]: навчальний посібник / О. П. Скурпан, М. С. Палюх. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 496 с.
8. Актуальні проблеми національної системи бухгалтерського обліку України в період його реформування [Текст] / П. Т. Саблук, К. В. Колузанов, Н. О. Колузанова, Р. Т. Саблук. – Одеса, 2002. – 398 с.
9. Белобжецкий, И. А. Издержки производства: бухгалтерский учет и аудит [Текст] / И. А. Белобжецкий // Бухгалтерский учет. – № 2. – 1994. – С. 11-17.
10. Управленческий учет [Текст] / Под. ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
11. Брусенцова, В. И. Нормативный учет затрат в непрерывных производствах [Текст]: учебное пособие / В. И. Брусенцова. – М.: Экзамен, 2002. – 160 с.
12. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖТІ, 2000. – 448 с.

РЕЗЮМЕ

Чижишин Оксана

Проблемные аспекты классификации издержек производства

Проанализированы основные аспекты классификации расходов предприятия, поданы факторы влияния на их формирование, характеристика структуры расходов в составе доходов и финансовых результатов предприятия, отражены проблемные факторы в формировании расходов и предложены направления их решения.

RESUME

Chyzyshyn Oksana

Problematic aspects of classification expenses

The main aspects of the classification of expenses are analyzed. The problematic factors in shaping the costs and directions to solve them are proposed.