

## **КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ОСНОВА ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

Одним із найважливіших показників і найбільш складним елементом виробничо-господарської діяльності підприємства є величина витрат. Саме витрати є наслідком будь-якої діяльності чи бездіяльності. Величина витрат впливає на величину прибутку, рентабельність окремих видів продукції та виробництва загалом, величину ціни на продукцію, обумовлює виявлення резервів зниження собівартості продукції, сприяє обґрунтуванню рішення щодо виробництва нових видів продукції та розрахунку економічної ефективності від упровадження організаційно-технічних заходів. Тому виникає потреба у формуванні нових підходів щодо дослідження і обґрунтованого практичного застосування величини витрат.

На наш погляд, для забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства з оптимальними витратами необхідно розробити відповідну стратегію зниження витрат. Ця стратегія передбачає модель дій та систему заходів, спрямованих на зниження витрат та підвищення ефективності діяльності підприємства у процесі виробництва продукції, здатної задовольнити вимоги ринку, з урахуванням усіх можливостей щодо резервів зниження витрат та впливу факторів зовнішнього середовища.

Велике значення для розробки обґрунтованого механізму формування стратегії зниження витрат має розуміння складу витрат, умов і причин їхнього виникнення та науково-обґрунтованої класифікації.

Згідно з визначенням, поданим у економічній енциклопедії, класифікація витрат – це “групування витрат на виробництво і реалізацію продукції” [1, 766].

У вітчизняній та зарубіжній економічній літературі немає єдиної думки щодо напрямів та принципів групування витрат і кількості класифікаційних ознак, що пов’язано з різноманітністю внутрішньої структури витрат. Питання класифікації витрат досліджували багато вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема М. А. Вахрушина, І. Г. Кондратова, В. О. Ластовецький, В. В. Сопко, А. Д. Шеремет, Ю. С. Цал-Цалко, А. Яругова та ін. Загалом у публікаціях, присвячених класифікації витрат, наводиться близько двох десятків групувань за різними класифікаційними ознаками. Однак, вважаємо, що необхідно більш детально розглянути ті класифікаційні ознаки, які сприятимуть ефективному формуванню стратегії зниження витрат. На наш погляд, усі витрати потрібно класифікувати відповідно до теоретичного і практичного значення різних груп витрат з метою подальшого їхнього зниження. Тоді групування витрат дасть змогу ефективно здійснювати планування, прогнозування, облік, аналіз і контроль витрат, що сприятиме виявленню особливостей скорочення витрат, розробці заходів, які покликані забезпечити їхнє зниження, та формуванню ефективної стратегії зниження витрат.

Мета статті полягає в обґрунтуванні доцільності використання класифікації витрат для формування стратегії зниження витрат.

В Україні на сьогоднішній день існує нормативно встановлена класифікація витрат, розроблена у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості (табл. 1) [2, 5-8].

У практиці діяльності вітчизняних підприємств загальноприйнята класифікація витрат за видами витрат, тобто за економічними елементами та статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами дає можливість визначити, що витрачено на даний об’єкт. Під економічними елементами розуміють сукупність економічно однорідних витрат у

грошовому виразі за їхніми видами [2, 6]. Згідно з Методичними рекомендаціями та П(С)БО 16 “Витрати” [2, 8; 3, 138] витрати операційної діяльності групують за такими економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Таблиця 1

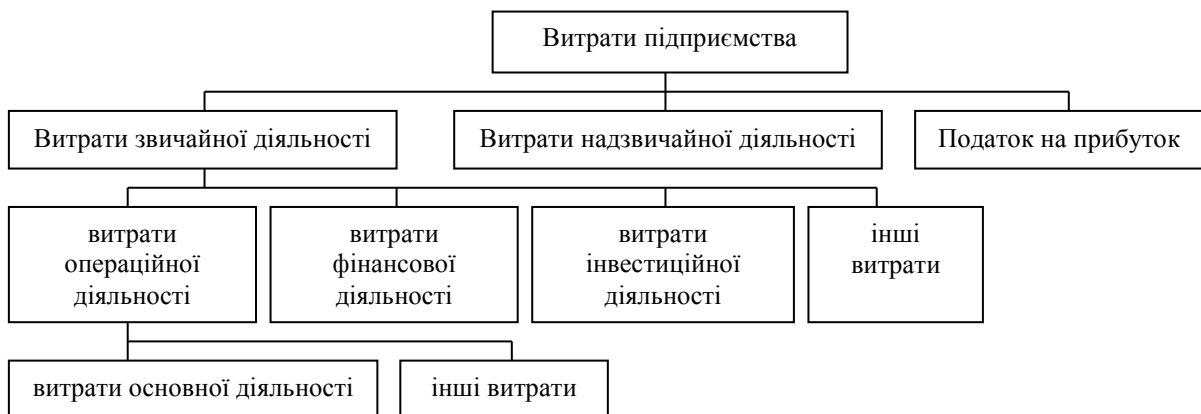
**Класифікація витрат підприємства**

№ п/п	Ознаки класифікації	Види витрат (група)
1.	За центрами відповідальності (місцями виникнення витрат)	витрати виробництва
		витрати цеху
		витрати дільниці
		витрати технологічного переділу
		витрати служби
2.	За видами продукції, робіт, послуг	витрати на вироби
		витрати на типові представники виробів
		витрати на групу однорідних виробів
		витрати на одноразові замовлення
		витрати на напівфабрикати
		витрати на валову продукцію
		витрати на товарну продукцію
витрати на реалізовану продукцію		
3.	За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноеlementні
		комплексні
4.	За видами витрат	витрати за економічними елементами
		витрати за статтями калькуляції
5.	За способами перенесення вартості на продукцію	прямі
		непрямі
6.	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	змінні
		постійні
7.	За календарними періодами	поточні
		довгострокові
		одноразові
8.	За доцільністю витрачання	продуктивні
		непродуктивні
9.	За визначенням відношення до собівартості продукції	витрати на продукцію
		витрати періоду

Групування витрат за статтями калькуляції здійснюють з метою визначення собівартості реалізованої продукції, яка складається з виробничої собівартості продукції, що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих та нормативних виробничих витрат [3, 136]. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” [3, 136] до виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції витрат входять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

До витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, які не входять до собівартості продукції, зараховують адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

За функціональним призначенням витрати групують залежно від видів діяльності, у процесі яких вони виникають. Тому, проаналізувавши класифікацію витрат підприємства згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, пропонуємо її у вигляді схеми, представленої на рис. 1.



**Рис. 1. Класифікація витрат підприємства за видами діяльності**

Складність процесу виробництва та різноманітність витрат створює об'єктивну необхідність у розробці класифікації витрат, необхідної для формування стратегії зниження витрат. Для реалізації стратегії зниження витрат важливим є поділ витрат залежно від календарного періоду, в якому вони принесуть віддачу, і завдань, які до них ставлять. Відтак, поточні витрати пов'язані з вирішенням тактичних завдань у діяльності підприємства, а довгострокові й одноразові – спрямовані на досягнення стратегічних рішень.

Залежно від способу віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі та непрямі. Однак у системі обліку непрямих витрат вчений Рібель виділяє умовно-прямі витрати, які в предметному і часовому відношенні можуть бути однозначно віднесені на чітко визначений об'єкт, оскільки витрати й об'єкт пов'язані з спільним місцем виникнення. Тобто витрати лише тоді можуть бути визнані як прямі витрати, коли існує спільне з об'єктом місце виникнення [4, 488].

За технологічною ознакою витрати поділяють на основні і накладні. Автор М. А. Вахрушина зазначає, що “до основних витрат зараховують всі види ресурсів (предмети праці у вигляді сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів; амортизацію основних виробничих фондів; заробітну плату основних виробничих робітників з нарахуваннями на неї та ін.), споживання яких пов'язано з виробництвом продукції. На будь-якому підприємстві вони складають основну частину витрат. Накладні витрати поділяють на дві групи:

- накладні загальновиробничі (виробничі) витрати – це витрати на організацію, обслуговування і управління виробництвом;
- накладні загальногосподарські (невиробничі) витрати викликані функціями управління, які за своїм характером, призначенням і роллю відрізняються від виробничих функцій і функцій організації виробництва” [5, 39].

Витрати, які у вітчизняній економіці прийнято називати прямими і непрямими або основними і накладними, на думку А. Яругової [6], зокрема їхню постійну частину, можна поділити на спеціальні та загальні. Так, постійні витрати є спеціальними, коли їх можна віднести на вартість певного виробу або групи виробів. Якщо витрати неможливо віднести до конкретного виробу, то їх називають загальними і поділяють на витрати, що виникають з певною групою виробів, і витрати, які виникають у певному місці.

При визначенні відношення до собівартості продукції витрати поділяють на виробничі, їх ще називають витрати на продукцію, і позавиробничі, тобто витрати періоду.

У процесі прийняття управлінських рішень важливе значення має поділ витрат на постійні (умовно-постійні), змінні (умовно-змінні) і напівзмінні залежно від зміни обсягу виробництва та ділової активності підприємства.

Постійні витрати в сумі не змінюються при зміні рівня ділової активності, відносно постійні, але в розрахунку на одиницю виробу, залежать від зміни обсягу виробництва (витрати пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва).

Змінні витрати змінюються відповідно до зміни обсягу виробництва. Однак, рівень зміни величини витрат залежно від зміни масштабів виробництва може бути різним. Тому змінні витрати поділяють на пропорційні (лінійні) та непропорційні.

Пропорційні витрати змінюються пропорційно залежно від обсягу виробництва (витрати на сировину, основні матеріали, комплектуючі вироби, відрядну заробітну плату робітників).

Непропорційні, у свою чергу, поділяють на прогресивні, дегресивні та регресивні. Прогресивні зростають швидшими темпами, ніж обсяг виробництва (витрати на відрядно прогресивну оплату праці, додаткові рекламні та торгівельні витрати тощо). Дегресивні витрати зростають повільніше ніж обсяг виробництва (витрати на експлуатацію машин і устаткування, на його ремонт, на придбання інструменту тощо). Регресивні витрати знижуються внаслідок збільшення обсягів виробництва (витрати на опалення в кінотеатрах, на охорону в нічний час, це можуть бути витрати на одиницю продукції) [7].

Таку класифікацію витрат можна доповнити поділом на стрибкоподібні, реманентні та гнучкі. При збільшенні обсягу виробництва спочатку витрати різко зростають, а з розширенням масштабів виробництва починають зменшуватися. Саме такий взаємозв'язок між витратами й обсягом виробництва називають стрибкоподібною залежністю. Реманентні витрати зростають внаслідок збільшення обсягів виробництва і набагато повільніше скорочуються при його зменшенні. Гнучкі витрати залежно від обсягів виробництва поводять себе по-різному, виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні.

Залежно від використання виробничих потужностей постійні витрати поділяють на корисні та некорисні. При умові оптимального використання всіх технологічних можливостей виробничих потужностей постійні витрати повністю переносяться на собівартість продукції і можуть бути визнані корисними. Некорисні витрати виникають внаслідок неповного використання виробничих потужностей, їх поділяють на кількісні (пов'язані з непристосованістю агрегатів) і якісні (пов'язані з неділимістю агрегатів), резервні та понаднадлишкові.

Варто зазначити, що протягом тривалого періоду часу всі витрати змінюються під впливом різних чинників. Однак у відносно короткі проміжки часу можна виділити абсолютно постійні витрати (так звані витрати без руху – амортизаційні відрахування) і умовно-постійні витрати.

Деякі види витрат неможливо визначити ні як постійні, ні як змінні. Напівзмінні витрати складаються з постійних і змінних елементів. Частина таких витрат змінюється залежно від зміни обсягу виробництва, а частина залишається фіксованою протягом деякого часу. Прикладом таких витрат можуть бути витрати на електроенергію, опалення, телефон [8, 34].

Вважаємо, що поділ витрат на постійні та змінні можна розглядати як важливий елемент стратегії зниження витрат, адже при збільшенні обсягів виробництва постійні витрати змінюються незначно, що сприяє досягненню економії на масштабах виробництва та зниженню витрат на одиницю продукції.

Для реалізації стратегії зниження витрат доречним є поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантні (усунені або диференційовані) витрати можуть бути усунені (повністю або частково) або змінені при виборі альтернатив і прийнятті рішень. Витрати, які не залежать від прийнятого рішення, тобто їх не можна виключити без збитків для прийняття оптимального рішення, є нерелевантними (неусуненими) (необоротні витрати, наприклад, вартість придбаного обладнання). При формуванні та реалізації стратегії зниження витрат значну увагу потрібно приділяти аналізу релевантних витрат.

Зі стратегічної точки зору доцільним вважаємо враховувати альтернативні витрати – витрати невикористаних можливостей. Тобто витрати у формі недоотриманого прибутку, який міг би бути отриманий у випадку використання капіталу підприємства альтернативним методом і приніс би нормальний прибуток.

На думку М. А. Вахрушиної, доцільно виділяти прирістні витрати, які є додатковими і виникають внаслідок виробництва чи продажу додаткової партії продукції. Залежно від прийнятого

рішення постійні витрати можуть або змінюватись, або залишатись незмінними, а тому можуть бути віднесені до пріоритетних витрат, а можуть і не включатись [5, 60].

У концепції диференціальних витрат важливе значення належить граничним (маржинальним) витратам, які розраховують як відношення зміни сукупних витрат до зміни обсягу виробництва. Концепція граничних витрат поширена в західній економічній літературі та дає можливість визначити величину витрат, яка матиме місце на підприємстві у процесі виробництва останньої одиниці продукції, а також витрати, які будуть зекономлені у результаті зменшення обсягу виробництва на останню одиницю.

Для підприємства важливим є розрахунок загальних витрат, тобто сукупних витрат на виробництво певної кількості будь-якого виду продукції. Однак, не менш важливим є визначення величини середніх витрат, тобто витрат на одиницю продукції. Показник середніх витрат використовують для порівняння з ціною продукції і, таким чином, визначають ефективність виробництва. Оскільки сукупні витрати виробництва поділяють на постійні та змінні, то відповідно розраховують середні постійні та середні змінні витрати. На величину постійних витрат не впливає обсяг виробництва, тому його збільшення призводить до зниження середніх постійних витрат. Середні змінні витрати із зростанням обсягу випуску продукції спочатку будуть зменшуватись, а з певного моменту почнуть зростати. Таким чином, за умови фіксованих цін на продукцію, при збільшенні обсягів виробництва прибуток підприємства зростатиме, а після досягнення певної межі почне знижуватись. Порівнюючи величину середніх і граничних витрат, підприємство має можливість визначити стратегічно оптимальний обсяг виробництва.

Відповідно до потреб планування витрати поділяють на планові, які необхідно визначати при прийнятті рішень у процесі формування і реалізації стратегії, та непланові, які є непродуктивними і планувати їх недоцільно [9, 610].

Залежно від рівня контролювання та регулювання витрати поділяють на регульовані (контрольовані) та нерегульовані (неконтрольовані). Регульованими вважають усі витрати, які перебувають під контролем і в розпорядженні відповідного рівня управління. На певному рівні управління витрати визнають нерегульованими, якщо керівник даного підрозділу не має повноважень впливати на їхню величину. Однак, на найвищому рівні управління господарською діяльністю підприємства усі витрати є регульованими.

Зарубіжні економісти А. Томпсон і Дж. Формбі виділяють соціальні та психологічні витрати, які виникають у процесі виробничої діяльності підприємства. Їх не беруть до уваги при визначенні загального рівня витрат на виробництво, але все-таки вони існують. До соціальних витрат відносять витрати шуму, перенаселеності та збереження навколишнього середовища, пов'язані з виробничою діяльністю. Психологічні витрати пов'язані із сумлінням совісті внаслідок звільнення робітників, роботою у вихідні, тиском, який здійснює керівництво на підлеглому з метою отримання від нього максимальної віддачі, монотонним виконанням однієї і тієї ж операції. Звичайно, вони є притаманні будь-якій діяльності підприємства, але їх ніколи не відображають у фінансовій звітності [10, 216].

У процесі формування стратегії зниження витрат необхідно розмежовувати і враховувати витрати, які виникають на різних етапах процесу виробництва, зокрема на стадії заготовки сировини, підготовки до виробництва, самого процесу виробництва, обслуговування й управління виробництвом та збутового процесу.

Таким чином, групування витрат за різними класифікаційними ознаками розкриває зміст витрат підприємства з різних боків, взаємодоповнюючи їхні особливості залежно від конкретних умов виникнення та результатів виробництва. Тому, вважаємо доцільним у процесі формування стратегії зниження витрат значну увагу приділяти витратам, які підприємство має у поточному періоді, а також тим, які можуть виникнути у майбутньому, та шукати можливості для їхнього зниження з метою підвищення прибутковості. Отже, розуміння особливостей виникнення та класифікації витрат сприяє формуванню ефективної стратегії, спрямованої на зниження витрат.

#### Література

1. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 864 с.
2. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности // Приложение к газете «Налоги и бухгалтерский учет». – 2001. – № 7. – С. 3-194.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” //Бухгалтерія. – 2001. – № 5. – С. 135-141.
4. Экономика предприятия / Под ред. Ф.К. Беа, Э. Дихтла, М. Швайцера: Пер. с нем. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 928 с.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учеб. пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
6. Яругова А. Управленческий учет: Опыт экономически развитых стран / Пер. с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
7. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат /Пер з нім. під керівництвом і наук. ред. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.
8. Управленческий учет: Учебное пособие / Под. ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК–ПРЕСС, 1999. – 512 с.
9. Раицкий К.А. Экономика предприятия: Учебник для вузов. – М.: Информационно-внедренческий центр “Маркетинг”, 1999. – 693 с.
10. Томпсон А., Формби Дж. Экономика фирмы / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Издательство бином”, 1998. – 544 с.