

ВИТРАТИ НА ЗБУТ: КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ У ПРОЦЕСАХ ОПТИМІЗАЦІЇ ТА ОНОВЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ-СИСТЕМ

ШЕВЧУК ОЛЕГ АНТОНОВИЧ

Аспірант кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері

Розглядаються проблеми визначення та класифікації витрат відносно "ланцюга цінностей" у процесі оновлення та оптимізації бізнес-систем із використанням функціонально - вартісного аналізу.

The problems of determination and classification of charges in relation to the "chain of values" in the process of update and optimization of the systems of businesses with the use functionally - cost analysis are seeing in the article.

В Україні сьогодні активно впроваджується ринкова економіка і, відповідно, змінюється уявлення про пріоритети діяльності підприємств. Однак інформаційна система управління витратами на збут ґрунтується на старих засадах, тому виникає протиріччя: середовище ринкове, а підхід до побудови обліку - виробничий. Для подолання цього протиріччя необхідним є переосмислення категорії витрат на збут і розробка методичного забезпечення їх обліку з позицій вимог ринкової економіки.

Орієнтація діяльності підприємства визначає мету, заради якої здійснюється бізнес і яка має відповідний вплив на побудову обліку збутових витрат. В. В. Сопко справедливо зауважує, що існує два підходи до побудови обліку витрат на збут: виробничий, суттю якого є управління збутовими витратами, і маркетинговий, спрямований на управління результатами [9, 93].

Вітчизняна облікова теорія і практика має певні досягнення в дослідженні та розвитку проблем витрат на збут і калькулювання. Цим питанням присвячені роботи Б. І. Валуєва, В. В. Сопка, В. Б. Івашкевича, П. П. Новиченка, Д. У. Уракова й ін. Проте нині необхідною є розробка методології та методики інформаційного забезпечення управління збутовими витратами

підприємств в умовах ринку.

У статті досліджуються проблеми формування витрат на збут і управління ними з позиції оновлення та оптимізації інформаційних-систем.

Перша проблема - це визначення суті категорії "витрати на збут". Вітчизняні та зарубіжні економісти подають різні їх тлумачення. Найчастіше трапляються і дискутуються поняття витрат на збут, які створюють вартість (вартісні витрати), і витрат у формі виплат (пагаторські витрати). Цей розподіл ґрунтується на монетарному підході.

До вартісних витрат на збут відносяться витрати в грошовій формі на реалізацію вироблених благ [12, 303].

Відсутність однозначності щодо визначення поняття "витрати на збут" певною мірою виправдана, адже в його основі можуть лежати різні вартісні оцінки, хоч і єдині за суттю, але різні за метою.

Так, К. Друрі вважає витрати на збут засобами, які витрачені для отримання доходів [2, 23]. Р. Ентоні та Дж. Ріс вказують, що собівартість (або витрати на збут) є вираженою в грошах величина ресурсів, використаних для досягнення певних цілей [16, 311], тобто витрати на збут визначаються використанням ресурсів, які мають бути

виражені у грошовому вимірнику для конкретної мети.

Німецький економіст Г. Фандель зазначає, що збутові витрати - це затрати факторів виробництва у вартісному вираженні [13, 481]. К. Макконелл, Р. Кемпбелл і С. Брю висунули думку, що під економічними витратами на збут слід розуміти виплати, які фірма повинна здійснити, або ті доходи, котрі вона повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоби відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [5,45].

Д. Стоун і К. Хітчінг дають таке роз'яснення: збутові витрати - це вартість чогось, використаного для отримання доходу (на виробництво продукції або надання послуг) протягом певного періоду, хоч останній не обов'язково збігається з моментом дійсної оплати ресурсу [10, 50]. Вчені зі США Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер до витрат на збут відносять використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити щоб реалізувати товари чи послуги [14, 38].

Російський вчений В. Палій під збутовими витратами розуміє весь комплекс матеріальних і грошових ресурсів, який необхідний для реалізації продукту [7, 83].

Значно ширше трактують поняття "витрати на збут" українські науковці. Так, В. В. Сопко вважає, що збутові витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на реалізацію нового продукту праці [9, 63]. Ф. Ф. Бутинець розглядає це поняття з точки зору собівартості: "Витрати на збут - це вираження у грошовій формі поточних витрат, трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на збут продукції. Ці витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції" [1,98].

За П(С)БО 16 витратами на збут визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, і це призводить до зменшення власного капіталу

підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Другою проблемою на нинішньому етапі організації управління збутовими витратами є їх науково обґрунтована класифікація, яка повинна використовуватися не тільки для виявлення собівартості після завершення процесу реалізації, а й має відповідати сучасним вимогам і потребам управління, що особливо важливо за ринкових умов господарювання.

Вивчаючи ознаки та порядок питання класифікації витрат на збут, що їх описано в економічній літературі, можна зробити висновок про відсутність єдності поглядів провідних спеціалістів щодо цього питання.

Вимоги П(С)БО 16 стосовно обліку витрат на збут є обов'язковими та достатніми лише для формування фінансового результату в межах фінансового обліку. Це є необхідною, але недостатньою умовою для формування інформаційного управління збутовими витратами.

У більшості спеціальних досліджень із бухгалтерського обліку та відповідно до прийнятих і введених у дію національних стандартів найчастіше групування витрат на збут здійснюється за такими ознаками:

- залежно від способу віднесення до конкретного об'єкта ;
- за ступенем залежності від обсягу виробництва ;
- за відношенням до виробничого процесу ;
- за економічним змістом .

У спеціальній літературі нараховується близько двох десятків групувань збутових витрат, залежно від різноманітних класифікаційних ознак. Характерно, що кожне наведене групування має один або кілька рівнів подальшої деталізації.

Відзначимо, що відповідно до поставлених завдань виділяють різні ознаки класифікацій. До найбільш поширених ознак Я. В. Соколов відносить такі: 1) за типом фактів господарської

діяльності -операції та події; 2) за періодами - минулі, поточні та майбутні; 3) щодо балансу - капіталізовані і некапіталізовані; 4) за еластичністю - змінні та постійні; 5) за методикою розподілу - комплексні й ідентифіковані; 6) за очікуванням - ординарні й екстраординарні; 7) за стадіями - виробництва, обігу, розподілу та споживання; 8) за значущістю - істотні і неістотні [8, 21].

Ці класифікації в сукупності відображають складне переплетіння інтересів осіб, котрі беруть участь в господарській діяльності і прийнятті управлінських рішень. Різні групи користувачів потребують різної інформації. У цьому зв'язку загальну сукупність усієї обліково-аналітичної інформації про збутові витрати з урахуванням запитів користувачів доцільно по-різному класифікувати і відображати в обліку.

Так, Ю. Цал-Цалко та Н. Парфенцева рекомендують класифікувати витрати на збут за дев'ятьма ознаками: за центрами відповідальності; за видами продукції; за єдністю складу (однорідністю); за видами; за способами перенесення збутових витрат на продукцію; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за визначенням відношення до собівартості продукції [15, 325].

Однак вказані ознаки класифікації не відповідають вимогам відображення збутових витрат з метою організації ефективного управління ними, адже традиційно вітчизняна економічна теорія трактувала діяльність підприємства як складову трьох елементів або процесів: постачання, виробництва, реалізації, де основним є збутовий процес. Отже, основна увага приділялася тільки дослідженню витрат на збут, які пов'язані з реалізацією, інші витрати часто залишалися поза увагою чи іноді планувалися за залишковим принципом.

Зарубіжними вченими процес управління витратами розглядається значно ширше. Використовуючи зарубіжний досвід управління компаніями, автор пропонує систему обліку, аналізу, контролю та управління витратами на основі "ланцюга цінностей".

Ланцюг цінностей дає змогу визначити основні види діяльності, що створюють вартість для споживача і додаткові види діяльності [11, 172]. Він є засобом для стратегічної оцінки зв'язку між видами діяльності, які здійснюються всередині фірми та поза нею, що насамперед важливо для розробки стратегії розвитку цієї фірми. "Ланцюг цінностей" визначає діяльність, функції та процеси з розробки, виробництва, маркетингу, доставки і підтримки функціонування продукту чи послуг. Створюючи вартість для споживача, він починається із забезпечення сировиною та продовжується у процесі виробництва деталей і вузлів, випуску продукції, її оптового та роздрібного продажу або послуги кінцевим споживачам.

"Ланцюг цінностей" компанії відображає набір зв'язаних між собою напрямків діяльності і функцій, які виконуються всередині фірми. Він уміщує в собі межі прибутку, тому що надбавка до витрат фірми зі створення вартості включається у підсумкову ціну (або повні витрати), яка сплачується покупцями. Отримання вартості, що перевищує витрати на її створення, є головною метою бізнесу.

Кожен вид діяльності в цьому "ланцюзі" зв'язаний з витратами та активами; зіставляючи виробничі витрати й активи компанії з кожним окремим видом діяльності в ланцюгу, можна оцінити оптимальність збутових витрат за ними. Витрати фірми при виконанні кожної дії можуть бути збільшені або зменшені під впливом чинників двох типів: структурних (економія на масштабах виробництва, ефект кривої досвіду, технологічні вимоги, інтенсивність капіталовкладень, широта

товарного асортименту) та виконавчих (наскільки відкрита робоча сила для постійного вдосконалення, позиції персоналу й організаційні можливості фірми із забезпечення якості продукту і виробничого процесу, можливості випуску нового продукту на ринок, використання існуючих потужностей).

Формування збутових витрат відносно "ланцюга цінностей" робить можливим їх зіставлення для визначення конкурентоспроможності компанії. Порівняння збутових витрат конкурентів при цьому дає змогу виявити вузькі місця в діяльності бізнес-системи загалом, адже неконкурентоспроможні ціни можуть формуватися не тільки у виробника, а й за рахунок діяльності постачальників або системи просування готового товару до кінцевого споживача. Постачальники або дистриб'ютори можуть мати надто високий рівень витрат або прибутку, що піддає ризикові конкурентоспроможність компанії, навіть якщо всередині неї витрати на господарську діяльність дуже конкурентоспроможні.

Таким чином, визначаючи, наскільки ціни і витрати компанії конкурентоспроможні з точки зору кінцевого споживача, необхідно оцінювати діяльність постачальників і дистриб'юторів та їхні витрати разом із витратами фірми-виробника.

Оцінка конкурентоспроможності компанії на ринках кінцевих споживачів у сучасних умовах вимагає, щоби менеджери компанії знали і розуміли весь процес створення вартості (всю бізнес-систему), а не тільки "ланцюг цінностей"

своєї фірми. Це означає передусім, що вони беруть до уваги "ланцюг цінностей" постачальників і дистриб'юторів (коли такі є).

Наведені ознаки класифікації витрат із позицій "ланцюга цінностей" дають змогу глибше аналізувати і розуміти економічний зміст витрат бізнес-системи загалом і слугувати інформаційною базою для функціонально-вартісного аналізу з метою її оновлення та оптимізації [4, 86].

Згідно з методикою ФВА, витрати на реалізацію виробу або функціонування будь-якої системи складаються з певного мінімуму необхідних затрат, які виконують задані функції і так званих "надлишкових" витрат. Останні не мають прямого відношення до призначення об'єкту аналізу та пов'язані із недосконалістю конструкцій, технологій, системи управління тощо.

Питання оцінки затрат на реалізацію функцій об'єкта у функціонально-вартісному аналізі може бути темою подальшого наукового дослідження.

Отже, в ринковій економіці виникає проблема не стільки у визначенні збутових витрат, їх розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції, визнанні доцільності і досягненні необхідної їх прибутковості. Завдання полягає не в мінімізації витрат на збут, а в досягненні такого рівня, коли їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам.

Література

1. *Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник I* За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2005. - 672 с
2. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет I* Пер. с англ. под ред. С. А. Табалиной. - М.: Аудит; ЮНИТИ, 2004. - 560 с.
3. Кулик Ю. Р. Використання прийомів ФВА для оновлення бізнес-процесів // *Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТАНГ. - Тернопіль: Економічна думка, 2004. - Ч.2. - Вип. 13. - С. 163-166.*
4. Кулик Р. Р., Кулик Ю. Р. *ФВА і процес оптимізації організаційної структури підприємства. - Вісник Технологічного університету "Поділля". - Хмельницький, 2003.*

-Т.2.- С. 89-91.

5. Макконелл К. Р., Кемпбелл Р., Брю С. Л. *Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2-х томах/Пер. с англ.* - М.: Республика, 2002. - 399 с.
6. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова.* - К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. - 1286 с
7. Палий В. Ф. *Основы калькулирования.* - М.: Финансы и статистика, 1987. -283 с.
8. Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет: история и современность: Т1. Принципы иконцепции бухгалтерского учета.* - Уфа: Изд. центр Башкирского тер. ин-та профессиона. бухгалтеров, 2000. - 214 с.
9. Сопко В., Патрик Е. *Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности.* - К.: Техника, 1998. -122 с.
10. Стоун Д., Хитчинг К. *Бухгалтерский учет и финансовый анализ / Пер. с англ. Ю. А. Огибиньи .* - М: Сирин, 1998. с-302с.
11. Стрикленд А. Дж. *Стратегический менеджмент: Учебник для вузов/Пер. с англ. под ред. ЛГ. Зайцева.* - М Банки и биржи: ЮНИТИ, 1998. - 576 с.
12. Фармон И.Д. *Анализ эффективности использования производственного потенциала в условиях перехода к рыночной экономике.* - Харьков: Основа, 2002. - 208 с.
13. Фандель Г. *Теория производства и издержек / Пер. с нем. под. Ред. М.Г.Грецака.* - К: Таксон, 2005. - 528с.
14. Хонгрэн Ч.Т. *Бухгалтерский учет / Пер. с англ. Я.В. Соколова.* - М.: Финансы и статистика, 2008. - 416с.
15. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства: Навч. Посібник.* - К.: ЦУЛ, 2005, - 656с.
16. Шевчук О.А. *Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / О.А. Шевчук // Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, сталі економічне зростання. Праці Дев'ятої Міжнародної науково - практичної конференції, частина 1.* - Донецьк. - 2008. - С. 264 - 267.