

Світлана РОМАНІВкандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет**Марія ШЕСТЕРНЯК**аспірантка кафедри аудиту, ревізії та контролінгу,
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто та обґрунтовано поняття “класифікація витрат” і “групування витрат”. Узагальнено існуючі теоретичні підходи до класифікації витрат в сучасній економічній літературі. Удосконалено класифікацію витрат за видами діяльності. На основі проведеного дослідження розкрито сутність витрат спільної діяльності. Запропоновано додаткову класифікацію витрат у будівництві, що здійснюється за договором про спільну діяльність.

Ключові слова: витрати, класифікація витрат, групування витрат, витрати спільної діяльності.

В сучасних умовах динамічних змін економічних відносин бухгалтерський облік потребує перегляду та уточнення багатьох категорій. Витрати ж виступають економічною категорією, що є характерною для фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, незалежно від їх виду діяльності та форми власності. Відповідно особливості актуальності набуває необхідність змін у формуванні інформації про витрати у процесі здійснення будь-якої діяльності господарюючих суб'єктів, зокрема – витрат спільної діяльності. Адже спільна діяльність без створення юридичної особи є перспективною формою фінансово-господарської діяльності, що формується на основі об'єднання суб'єктів підприємницької діяльності задля досягнення спільної мети, базується на спільному розподілі результатів та ризиків, і передбачає здійснення спільного контролю та прийняття спільних рішень.

Проблеми обліку витрат та їх класифікації розглядаються у працях відомих вчених-економістів: Бутинця Ф. Ф., Білухи М. Т., Бородкіна О.С., Валуєва Б. І., Голова С. Ф., Гуцайлюка З. В., Задорожного З. В., Леня В.С., Сопка В. В., Сук Л. К., Ткаченко Н. М., Чумаченко М. Г., Усача Б. Ф. та інших. Незважаючи на значні здобутки в дослідженнях цих вчених, низка питань потребує подальшого вирішення. Станом на сьогодні, наприклад, вітчизняними науковцями не розглядається питання класифікації витрат спільної діяльності.

Основною метою даної статті є теоретичне обґрунтування понять “класифікація витрат” і “групування витрат”, аналіз та узагальнення існуючих теоретичних підходів до групування витрат в бухгалтерському обліку, визначення сутності витрат спільної діяльності, а також формування класифікації витрат спільної діяльності у будівельних організаціях.

Без сумніву, важливою передумовою здійснення організації бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання є економічно обґрунтована класифікація витрат. Вона впливає на здатність суб'єктів господарювання оптимально управляти прибутком, виявляти певні співвідношення між окремими їх видами, а також проведення оперативного аналізу і прогнозування. Наукова література налічує значну кількість можливих

класифікацій витрат за певними ознаками. Однак, у вітчизняних та зарубіжних джерелах економічної літератури єдиної думки щодо термінології, кількості і складу класифікаційних ознак витрат не існує.

Провівши критичний аналіз наукових праць та публікацій, можна констатувати, що в теорії і практиці зустрічаються поняття “класифікація витрат” і “групування витрат”. Як правило, ці терміни трактують плутають, нерідко підмінюють один іншим, деякі автори їх розмежовують, проте більшість науковців ототожнюють. Виходячи з викладеного, проаналізуємо їх.

“Класифікація” (фр., англ. “classification”, що походить від лат. “classis”- клас та “facio”- роблю) – система розподілення об'єктів (процесів, явищ) за класами (групами, тощо) відповідно до визначених ознак. У окремих випадках, вживають термін “категоризація” у значенні “розподілення об'єктів на категорії”. Окрім цього, класифікація – це дія (процес) за значенням дієслова “класифікувати” [1]. Поряд з цим, окремі автори трактують “класифікацію” як систему розподілу предметів або понять якої-небудь галузі на класи, відділи, розділи, тощо за певними спільними ознаками [2, с. 297]. Також розглядають класифікацію, як поділ множини будь-яких об'єктів (елементів) на групи (підмножини) [3, с.87]. Наголосимо, що в результаті цієї логічної операції утворюється хоча б один клас (група), щонайменше з одним елементом. Отже, класифікацію можна визначити як групування, тобто утворення класів об'єктів. Адже, саме даний термін наближений до етимології слова “класифікація”. Крім цього, зазначимо, що класифікація відображає зв'язки між поняттями, які існують в дійсності.

У свою чергу, “групування” – це виокремлення із сукупності досліджуваних явищ якісно однорідних типів, груп із суттєвими ознаками [4]. Окрім цього, під групуванням розуміють розчленування масового явища на характерні типи, групи та підгрупи за найбільш важливими і суттєвими ознаками [1]. Також розглядають групування, як сукупність предметів, об'єднаних певними спільними ознаками [5, с. 153].

Отже, з вищезазначеного випливає, що класифікація – це групування за ознаками. Тому вважаємо, що дані поняття не можуть бути тавтологічними, а доповнюють одне одного, виходячи один із одного.

Дослідження вітчизняних та зарубіжних джерел показує, що в результаті генезису постійно утворюються нові концепції в частині групування витрат у бухгалтерському обліку. Як відомо, витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні продукції, залежністю від обсягів випуску, що відповідно зумовлює групування витрат за певними ознаками. Значна кількість провідних вчених, зокрема Ф. Ф. Бугинець [6], В. В. Сопко [7], Н. М. Ткаченко [8], А. Д. Шеремет [9], В. С. Леня [10], Т. П. Карпова [11], Ч. Г. Хорнгрен та Дж. Фостер [12], К. Джей Шим і Г. Джоел Сігел [13] та інші досліджують питання та групують витрати за власними переконаннями. Така увага науковців щодо групування витрат засвідчує підвищений інтерес до проблеми та дозволяє констатувати, що класифікація витрат – це групування витрат за напрямками обліку за принципами узагальнення.

Загальновідомо, що економічна наука та практика господарювання використовують показник собівартості продукції, і якщо собівартість втілити у грошовій вартості, то це і є витрати виробництва, адже саме вона показує скільки вартує суб'єкту господарювання таке виробництво.

У контексті нашого дослідження доречно зазначити, що у будівельній індустрії поряд з категорією витрати використовується термін “витрати за будівельним контрактом”, що наведений у П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, який є основою організації обліку витрат і доходів суб'єктів господарювання окремої галузі. Згідно з цим стандартом, витрати за будівельним контрактом – це собівартість будівельно-монтажних робіт [19, с. 491]. Як стверджує Ткаченко Н. М., “собівартість – це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг” [8, с. 535]. Крупка Я. Д., Задорожний З. В. та Мельник Р. О. вважають, що собівартістю будівельної продукції є витратами будівельної організації, які пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт за будівельними контрактами. При цьому, собівартість БМР може бути плановою, кошторисною, фактичною [19, с. 226]. У свою чергу, відповідно до Методичних рекомендацій № 30, собівартість будівельно-монтажних робіт – це виробничі витрати будівельної організації, що пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт [18, с. 2].

Відповідно, обчислюючи свої видатки з цих позицій, суб'єкт господарювання визначає їх як загальну суму та калькулює собівартість одиниці продукції. Саме актуальність цієї проблеми переконливо доводить, що науковці продовжують рекомендувати та вносити пропозиції, що стосуються як вдосконалення обліку витрат, формування собівартості продукції, так і наукової класифікації витрат на виробництво.

Доцільно наголосити, що особливе місце займає класифікація витрат за економічними елементами (елементи витрат – це однорідні за складом витрати: матеріальні, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, витрати на матеріали та паливо та ін. грошові витрати), класифікація витрат за статтями калькуляції (така класифікація відображає місце виникнення витрат і застосовується для планування, обліку та калькулювання витрат на виробництво і реалізацію одиниці продукції та всієї товарної продукції) та

класифікація витрат за центрами відповідальності (використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції). При цьому будь-яка економічно обґрунтована класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, аналізу та ефективного управління витратами.

Нападовська Л. В. наголошує, що класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Причому, чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів [14, с. 133]. У свою чергу В. С. Леня зазначає, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей (визначення собівартості та встановлення цін на її окремі види) [10, с. 524].

На нашу думку, з метою задоволення потреб різних груп споживачів ознак класифікації повинно бути виділено саме стільки, скільки потрібно для отримання найбільш точної та повної інформації.

Питання класифікації витрат достатньо висвітлені у науковій літературі, тому розгляд різних поглядів авторів публікацій щодо цього питання не є метою нашого дослідження, адже коло наших інтересів – класифікація витрат спільної діяльності в будівельних організаціях.

З огляду на це, ми лише узагальнимо запропоновані класифікації витрат в сучасній економічній літературі (див. рис. 1).

Аналіз економічних джерел дозволяє констатувати, що вищезазначена схема є найбільш прийнятною для бухгалтерського обліку, однак, вважаємо, що вона неповна, оскільки схема класифікації витрат не виокремлює у собі такої групи витрат як “витрати спільної діяльності”, що пояснюється відсутністю в наукових джерелах їх об'єктивної оцінки.

Як свідчить практика, більшість вітчизняних суб'єктів господарювання не обмежуються тільки виготовленням продукції та її реалізацією, а займаються іншими видами діяльності, що дає змогу виокремити таку суттєву ознаку, як поділ витрат за приналежністю їх до певного виду діяльності. Оскільки спільна діяльність є однією з нових окремих видів діяльності (вид діяльності має місце тоді, коли об'єднуються ресурси (устаткування, робоча сила, сировина та матеріали, технологічні засоби, тощо) для створення виробництва конкретної продукції та надання послуг), що набувають дедалі більшої розповсюженості на теренах вітчизняної економіки, то доцільно було б розглянути детальніше класифікацію витрат відповідно до видів діяльності в Україні. З огляду на це, наголосимо, що правильна класифікація видів діяльності на рахунках бухгалтерського обліку є основою правильного рознесення тих чи інших доходів та витрат по рядках звітності, зокрема Звіту про фінансові результати (форма № 2) та Звіту про рух грошових коштів (форма № 3). Окрім цього, вивчення класифікації витрат виступає також як основа для визначення фінансових результатів.

Враховуючи проведені теоретичні дослідження класифікацій витрат за видами діяльності та критично оцінивши схеми, запропоновані вченими-економістами [8, с. 521; 15, с. 503; 16, с. 526; 17, с. 262] наведемо принципове бачення класифікації витрат за видами діяльності, що унаочнює рис. 2.

Вважаємо, що розгляд класифікації витрат за видами діяльності у такій усталеній проекції є неповним, оскільки автори не виокремлюють такий вид

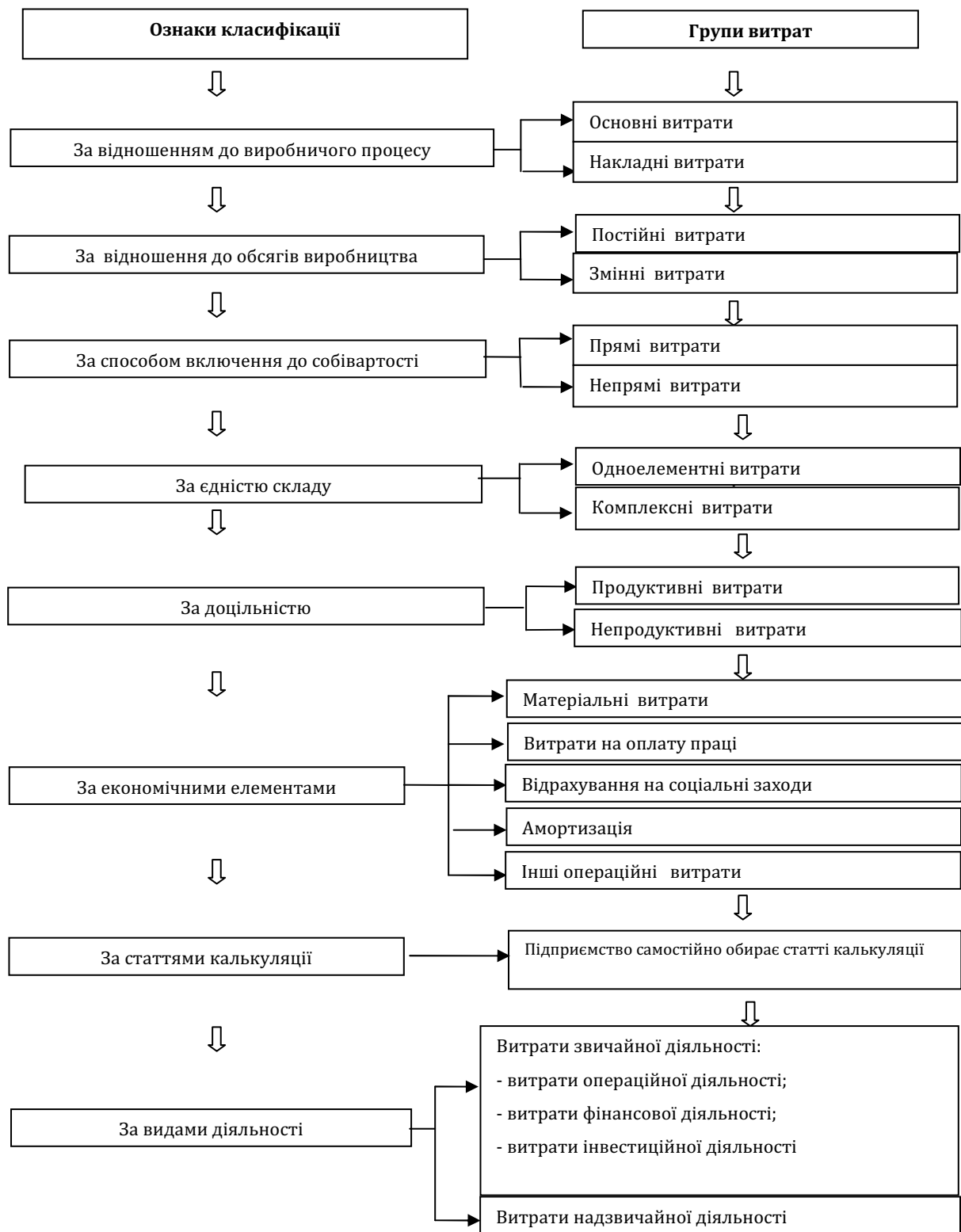


Рис. 1. Схема класифікації витрат

діяльності, як "спільна діяльність". Окрім цього, сучасними науковцями не досліджується питання особливостей та доцільності ведення спільної діяльності при здійсненні різних видів економічної діяльності.

Відповідно, пропонуємо удосконалену класифікацію витрат за видами діяльності, де доцільно виділити витрати спільної діяльності як окремого виду діяльності суб'єктів господарювання (див. рис. 3).

Відсутність розуміння сутності витрат спільної діяльності та особливостей її ведення негативно впливає на якість інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати такого виду діяльності, ефективність її виконання на практиці та додає ще одну прогалину у теорії вітчизняного обліку. Отже, постає нагальна потреба у визначенні сутності витрат спільної діяльності.

Відповідно, на основі власних критичних

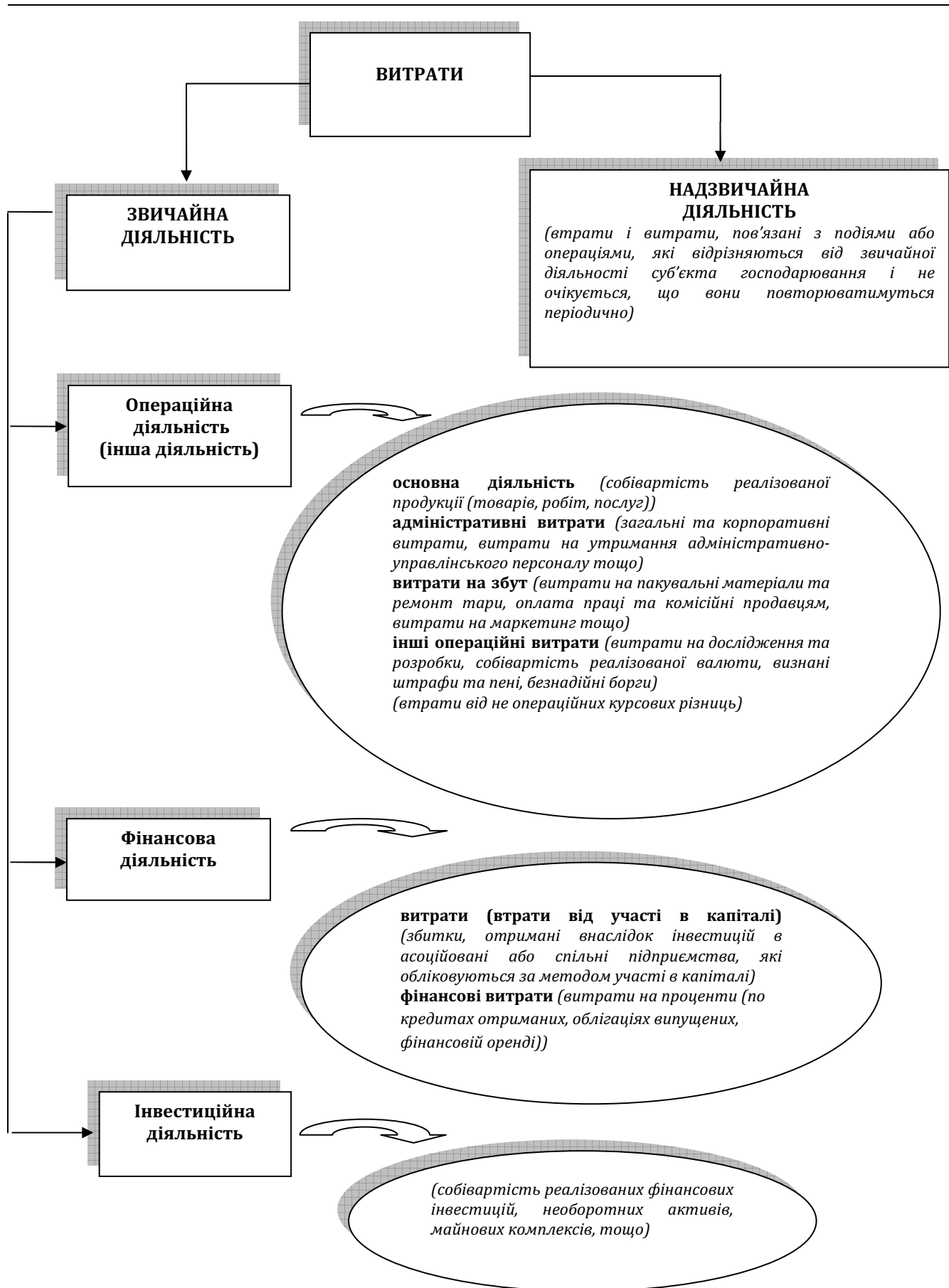


Рис. 2. Класифікація витрат за видами діяльності

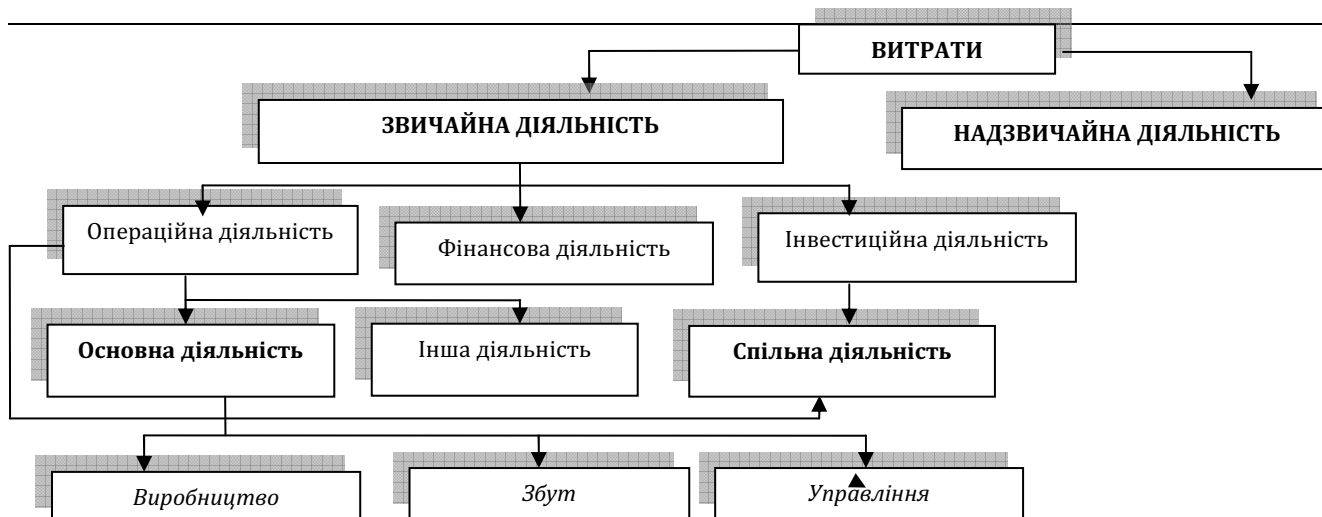


Рис. 3. Класифікація витрат за видами діяльності, в т. ч. спільної діяльності як окремого виду діяльності суб'єктів господарювання

напрацювань у цій сфері, зазначимо, що витрати спільної діяльності – це спрямовані на провадження спільної діяльності витрати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, які виникають у процесі здійснення спільної діяльності, а саме – витрати на придбання сировини, матеріалів, витрати на послуги (в т.ч. залучення найманих працівників у процесі її здійснення), витрати на обов'язкові платежі, витрати на амортизацію, тощо, безпосередньо на підставі договору чи письмової угоди між учасниками про спільну діяльність.

Як свідчить практика, найбільш поширеною є спільна діяльність у сфері будівельної індустрії, оскільки саме така спільна діяльність дозволяє залучати кошти інвесторів без податкових наслідків до моменту передачі нерухомості їм у власність.

З огляду на те, що досліджується класифікація витрат спільної діяльності у будівельних організаціях, доцільно розглянути класифікацію їх витрат відповідно

до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 30 [18, с. 5-8], що унаочнює таблиця 1.

Як видно з табл. 1, розшифровка класифікації витрат за видами діяльності будівельної організації також не виокремлює витрат спільної діяльності, що є негативним моментом. На нашу думку, "витрати спільної діяльності" повинні бути складовою ознакою "видів діяльності будівельної організації".

Виходячи з викладеного та враховуючи дослідження існуючої практики спільної діяльності без створення юридичної особи, пропонуємо застосовувати додаткову класифікацію витрат у будівництві, що здійснюється за договором про спільну діяльність (див. рис. 4).

Запропонована класифікація витрат спільної діяльності у будівельних організаціях забезпечить раціональність організації планування, правильність та повноту бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт,

Таблиця 1. Класифікація витрат будівельної організації відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт

№ з/п	Ознаки	Витрати
1	Види діяльності будівельної організації	- витрати звичайної діяльності - витрати операційної діяльності - витрати основної діяльності
2	Місце виникнення витрат	- витрати основного виробництва - витрати допоміжного виробництва - витрати другорядного виробництва
3	Види витрат	- елементи витрат - статті витрат
4	Способи включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт	- прямі витрати - загальновиробничі (непрямі) витрати
5	Результативність витрачання	- продуктивні витрати - непродуктивні витрати
6	Календарні періоди	- поточні витрати - одноразові витрати
7	Відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва	- витрати за договором підряду - витрати періоду
8	Наявність надзвичайних подій	- надзвичайні витрати

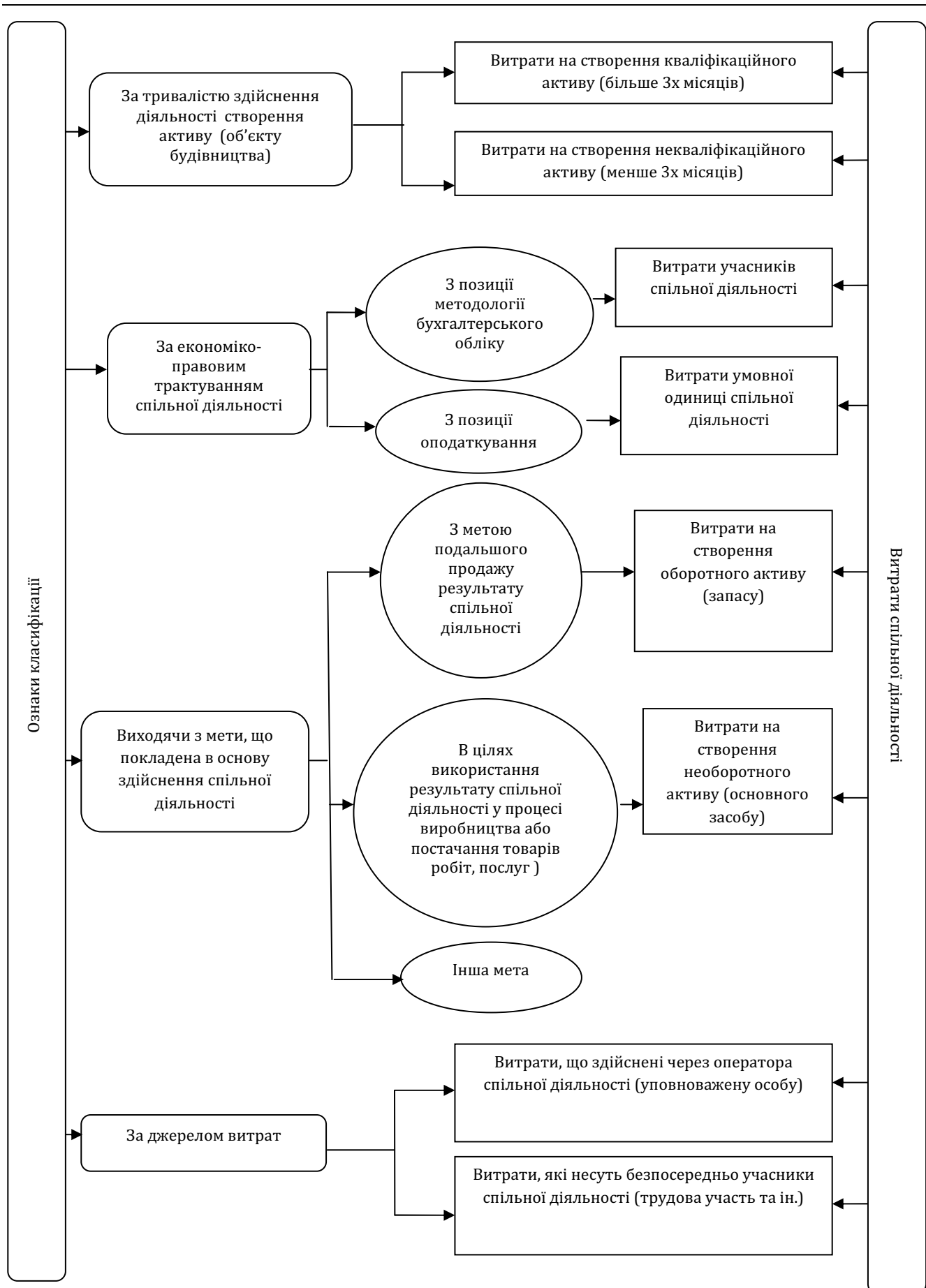


Рис. 4. Додаткова класифікація витрат у будівництві, що здійснюється за договором про спільну діяльність

підвищить ефективність управління витратами, а також сприятиме глибшому розумінню сутності спільної діяльності суб'єктів господарювання в контексті різних видів витрат з позиції їх цілісного розуміння при здійсненні спільної діяльності у будівельній індустрії.

Список літератури

1. Вікіпедія – Вільна Енциклопедія [Електронний ресурс] : // Режим доступу до енцикл. : <http://www.uk.wikipedia.org/wiki/класифікація>.
2. Новий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: Радченко І. О., Орлова О. М.]. – К. – ПП Голяка В. М., 2010. – 768 с.
3. Пантелеев, В. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеев, О. Сніжко / [за ред. Я. Кавторева]. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
4. Термінологічний словник <Start Here> [Електронний ресурс]. – Режим доступу до слів.: <http://www.second.udec.ntu-kr.kiev.ua>.
5. Сучасний тлумачний словник української мови / [уклад.: Яковлева А. М., Афонская Т. М.]. – Харків: ПП “ТОРСІНГ ПЛЮС”, 2010. – 672 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник] / [за ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
7. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік у підприємстві / В. В. Сопко – К.: Техніка, 1995. – 267 с.
8. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – [3-тє вид. допов. і перероб.] / Надія Марківна Ткаченко – К.: Алерта, 2008. – 926 с.
9. Управленческий учет: [учебное пособие] / [под ред. А. Д. Шеремета]. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
10. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / [за редакцією В. С. Леня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
11. Карпова, Т. П. Основы управленческого учета: [учебное пособие] / Т. П. Карпова – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
12. Хорнгрен, Ч. Г. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер. – [пер. с англ.] – [под ред. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
13. Шим, Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Джей К. Шим, Джоел Г. Сигел. – [пер. с англ.] – М.: Информационно-издательский дом “Филинъ”, 1996. – 344 с.
14. Нападовська, Л. В. Управлінський облік: [монографія] / Л. В. Нападовська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
15. Фінансовий облік: [підручник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навч. закл.] / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця] – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
17. Нашкерська, Г. В. Фінансовий облік: [навчальний посібник] / Г. В. Нашкерська – К.: Кондор, 2009 р. – 503 с.
18. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [Електронний ресурс] : наказ Державного Комітету України з будівництва та архітектури від 16. 02. 2004 р. № 30. – Режим доступу до інформ.: <http://www.liga.zakon.ua/> / Методичні рекомендації.
19. Крупка, Я. Д. Облік в будівництві: [підручник] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.

РЕЗЮМЕ

Романив Светлана, Шестерняк Мария **Проблемные аспекты классификации расходов совместной деятельности**

Рассмотрено и обосновано понятие “классификация расходов” и “группирование расходов”. Обобщенно существующие теоретические подходы к классификации расходов в современной экономической литературе. Усовершенствована классификация расходов по видам деятельности. На основе проведенного исследования раскрыта сущность расходов совместной деятельности. Предложена дополнительная классификация расходов в строительстве, которое осуществляется по договору о совместной деятельности.

RESUME

Romaniv Svitlana, Shesternyak Maria **Problem aspects of classification of expense of joint venture.**

A concept “classification of expense” and “grouping of charges” is considered and grounded. The existent theoretical approaches for the classification of expense in modern economic literature are generalized. Classification of expense according to the types of activity is improved. On the basis of the conducted research essence of charges of joint venture is exposed. Additional classification of expense in building is offered which is carried out by agreement about joint venture.

Стаття надійшла до редакції 29.03.2011 р.