

БАГАТОКРИТЕРІАЛЬНА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЗА ПРИНЦИПОМ «РІЗНІ ВИТРАТИ ДЛЯ РІЗНИХ ЦІЛЕЙ»

Анотація. Проаналізовано існуючі класифікації витрат підприємств. Висвітлено основні проблеми класифікації витрат. Виділено три основні напрями класифікації витрат та запропоновано багатокритеріальну класифікацію витрат.

Ключові слова: підприємство, витрати, класифікація витрат.

Вступ. Ринок приховує багато можливостей для виробника, але разом із тим висуває й жорсткі вимоги до них. При переході до ринкової економіки перед підприємцями виникає багато нових проблем, та від того, наскільки професійно та серйозно підприємства підійдуть до їхнього розв'язання, залежатиме успішність їхньої діяльності.

Підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати, пов'язані з вартістю використаних запасів (сировини, матеріалів, робіт або послуг), оплати труда працюючих, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здійснення соціальних заходів щодо розвитку свого колективу і т. д.

Слід зазначити, що в умовах планової економіки діюча система бухгалтерського обліку витрат за мету ставила отримання точної інформації, що використовувалася для калькулювання собівартості продукції насамперед для централізованого ціноутворення та контролю поставлених згори планових завдань. Щорічні централізовані завдання щодо зниження собівартості продукції мали, як правило, формальний характер. Відсутніми були економічні стимули зниження витрат виробництва, тому більша частина інформації не використовувалася, хоча в рамках системи обробки інформації про собівартість була можливість отримання інформації про витрати з більшим ступенем оперативності та аналітичності.

Для здійснення процесів управління підприємцям, окрім самих витрат, потрібна ще й інформація про їх об'єкти – продукцію (роботи, послуги або вид діяльності підприємства), що потребує здійснення витрат, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг).

Постановка завдання. Власник або керівник підприємства повинен знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Отже, саме для того, щоб відповісти на ці запитання, і постає необхідність використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Мета цього дослідження – обґрунтування необхідності в багатокритеріальних класифікаціях витрат відповідно до сучасних умов господарювання підприємств та розробка науково обґрунтованої класифікації витрат. Методи, використані при дослідженні цієї проблеми: теоретичне узагальнення – для обґрунтування теоретичних основ класифікації витрат, а також метод аналізу та синтезу – для диференціації різних класифікаційних ознак.

Результати. Починаючи з XIX ст., коли виникла теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділялася значна увага.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. запропонували ділити всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем

[1, с. 162].

У радянській літературі одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив В. І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [1, с. 138].

З ускладненням господарської діяльності підприємства зростає необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу. В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип «різні витрати для різних цілей», де виділено три напрями класифікації (рис. 1).

Для визначення фінансових результатів діяльності необхідно зрозуміти різницю між витратами різних звітних періодів.

Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).



Рис. 1. Напрямки класифікації витрат

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відно-

сяться витрати на здійснення всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат.

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі й непрямі. Зазначимо, що одні й ті ж витрати можуть бути прямими та непрямими щодо різних об'єктів.

Що стосується основних та накладних витрат, то основні – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва (допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, обладнання, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо). Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно вибраній базі. Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні витрати. Конверсійні – це витрати на обробку сировини для перетворення її в готовий продукт.

Для прийняття управлінських рішень важливе місце відіграє поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення, а нерелевантні – витрати, які не залежать від прийняття такого рішення. Наприклад, якщо власник фірми розглядає питання: придбати торгове приміщення чи взяти його в оренду, то вартість торгового приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість торгового обладнання та зарплата продавців – нерелевантними, оскільки вони матимуть місце в обох випадках. Витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференційованими. В нашому прикладі диференційовані витрати – це різниця між вартістю торгового приміщення та сумою орендної плати за період його використання. Отже, релевантні лише майбутні диференційовані витрати та доходи.

Витрати, як і люди, мають різну поведінку. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно вживають терміни: «змінні витрати», «постійні витрати», «напівзмінні витрати», «напівпостійні витрати». При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядається обсяг виробництва або реалізації [3, с. 146].

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, треба врахувати не тільки дійсні (реальні), але й можливі витрати (збитки). Можливі витрати (збитки) – це втрачена вигода (ризик), коли вибір одного напряму дії вимагає відмови від альтернативного рішення (наприклад, фірма розглядає альтернативу використання вільних коштів: розмістити їх у банку на депозитному рахунку чи придбати комп'ютер і здати його в оренду). При цьому можливі витрати не відображають у звітних реєстрах і враховують тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції. Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їхніх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані – витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати. Відповідно витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них, називають неконтрольованими. Практичний поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить

від сфери повноважень менеджера. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить у системі обліку за центрами відповідальності.

Дослідивши існуючі у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі класифікації витрат, можна запропонувати таку класифікацію витрат за різними класифікаційними ознаками (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація витрат (на думку автора)

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; дільницями; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції) та непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів) витрати	Управлінський облік, фінансовий бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень
За видами продукції	Витрати на вироби; групи однорідних виробів; типові зразки виробів; валова, товарна, реалізована продукція тощо	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції
За видами продукції	Витрати на вироби; групи однорідних виробів; типові зразки виробів; валова, товарна, реалізована продукція тощо	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції
За відношенням до виробничого процесу	Основні (безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції); накладні (обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва) витрати	Управлінський облік. Економічний аналіз діяльності підприємства
За доцільністю використання	Доцільні (виробничі витрати, передбачені технологією та організацією виробництва) та недоцільні (невиробничого характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи) витрати	Управлінський облік. Економічний аналіз. Планування
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні; умовно-постійні; граничні (середня величина витрат приросту чи витрат скорочення на одиницю продукції, яка виникла як результат зміни обсягу виробництва і реалізації більш ніж на одну одиницю) витрати	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування беззбитковості виробництва, вибір економічної політики підприємства
За календарним періодом	Витрати поточні; майбутніх періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості
За видами витрат	Витрати за економічними елементами (що та скільки витрачено на виготовлення); витрати за статтями калькуляції (на що зроблені витрати)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Контроль і аналіз виробничих витрат. Планування оборотних коштів підприємства.

Отже, класифікаційних ознак може бути безліч, відповідно до цього і видів витрат. Запропонована класифікація витрат ґрунтується на:

- по-перше, поєднанні багатьох класифікаційних ознак;

– по-друге, містить відомості про використання групування витрат за цими ознаками.

Висновки. Питання управління витратами підприємства надзвичайно актуальне в сучасних умовах переходу українських підприємств до ринкових умов господарювання. Конкретні параметри класифікації й обліку витрат підприємства визначаються як економічними та юридичними, так і організаційними та технологічними умовами, а також компетентністю керівників і, відповідно, їхніми потребами в управлінській інформації. Запропонована багатокритеріальна класифікація витрат за принципом «різні витрати для різних цілей» дає змогу менеджерам ефективно керувати ними та досягати поставленої мети діяльності підприємства.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [підручн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Орлов О. О. Планування діяльності промислового підприємства / О. О. Орлов. – К. : Скарби, 2002. – 336 с.
3. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика: учебн. / Е. С. Стоянова. – М. : Перспектива, 2000. – 656 с.
4. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
5. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 102–106.
6. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11. – С. 85–88.
7. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // БизнесИнформ. – 2005. – № 11-12. – С. 27–32.

Summary. A current classification of the enterprises costs has been analyzed and the principal problems of it are shown. The main three ways of classification costs have been determined as well as the multi – criteria classification of costs have been offered.

Keywords: enterprise, charges, classification of charges.

Стаття надійшла до редакції 03.09.2009