

УДК 657.034

*Рожелюк В.М.,
к.е.н., доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері
Тернопільський національний економічний університет*

ОЗНАКИ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ РИНКУ

Постановка проблеми. В умовах ринку на кінцевий результат діяльності підприємства має система класифікації витрат за різними ознаками та критеріями, оскільки класифікація витрат має важливе значення при їх плануванні, контролі, регулюванні витрат, тому що дає можливість визначати особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Поділ витрат на різноманітні види за відповідними ознаками класифікації спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління підприємством.

Різноманітні групування витрат покликані вирішити переважно аналогічні завдання управління, при цьому акцентується увага тільки на окремих видах витрат і залишаються поза увагою інші види та їхня роль в ефективному управлінні діяльністю. Це зумовлює необхідність групування видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відобразатимуть та характеризуватимуть різні сторони діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку та удосконалення обліку витрат присвячено досить велика кількість наукових праць відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: М.Т. Білухи, М.А. Вахрушиної, А.М. Герасимовича, З.В. Гуцайлюка, К. Друрі, Т.П. Карпової, Р. Мюллендорфа, Л.В. Нападівської, В.Ф. Палія, П.Т. Саблука, В.К. Савчука, В.В.Сопка, В.О.Шевчука, А.Д. Шеремета, І. Д. Фаріона та ін. Проте питання класифікації витрат на підприємствах потребують подальшого дослідження відповідно до нових соціально-економічних відносин і процесу реформування бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами, що відбуваються в Україні. Все це визначає актуальність проведеного дослідження та його загальноекономічне значення.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в розробці науково обґрунтованих рекомендацій та пропозицій щодо удосконалення класифікації витрат на підприємствах у ринковому середовищі.

Реалізація мети дослідження обумовила необхідність вирішення таких завдань: узагальнити та систематизувати теоретичні положення у вивченні економічних категорій "витрати" й систематизувати та удосконалити класифікацію витрат, яку доцільно використовувати на підприємствах. А також запропонувати організаційні та методичні аспекти вдосконалення класифікації витрат на підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати підприємства є найважливішою складовою управління, тому що виробництво починається саме з витрат, а вже потім вивчаються питання організації, управління та одержання доходів і фінансових результатів діяльності. Організація обліку витрат виробництва є дуже суперечливим питанням, адже в різних країнах існують різні точки зору, щодо вирішення цієї проблеми. Однак, в сучасних умовах господарювання українські підприємства намагаються все більше наблизитися до МСФЗ.

На сьогоднішній день в науковій літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності і визначення поняття „витрати“. До набуття чинності національних Положень (стандартів) в обліковій практиці використовувалось поняття „затрати“ і „витрати“. Перше ототожнювалось з собівартістю продукції, а друге включало в себе крім собівартості ще й непродуктивні витрати, джерелом покриття яких були фонди економічного стимулювання, залишковий прибуток, цільове фінансування. У зв'язку з введенням в дію П(С)БО 16 „Витрати“ під останніми розуміють зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Тобто, із даного визначення випливає, що витратами підприємства є вилучення коштів, яке пов'язане з господарською діяльністю, за виключенням відрахувань в фонд дивідендів, резервний (страховий) капітал і на поповнення статутного капіталу.

Більшість економістів вважають, що витрати це обґрунтоване умовами господарської діяльності споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Під напрямком обліку витрат розуміють сферу діяльності, де вимагається відокремлений цілеспрямований облік таких витрат. Простіше кажучи, якщо виникає необхідність у визначенні витрат на щось, то це щось є напрямком обліку. Класифікація витрат є їх систематизацією та групуванням для потреб управління витратами підприємства. Інформація про витрати, згрупована різними способами, потрібна для ефективного управління підприємством [4, с. 121].

В обліку розрізняють три напрямки класифікації витрат:

1. Класифікація витрат для визначення собівартості та отриманого доходу;
2. Класифікація витрат для планування і прийняття рішень;
3. Класифікація витрат для контролю і регулювання.

Витрати для визначення собівартості робіт (послуг, продукції) і отриманого доходу поділяються на: вхідні (невичерпані) і минулі (вичерпані); витрати на продукцію і витрати періоду; прямі і непрямі; основні і накладні; за статтями калькуляції і елементами витрат; виробничі і невиробничі.

Вхідні (невичерпані) витрати – це витрати, пов'язані з придбанням відповідних активів, які знаходяться на складі. Відображаються вони в балансі в складі виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції. В майбутньому такі витрати принесуть дохід [9].

Минулі (вичерпані) – це витрати, які принесли дохід підприємству і являють собою собівартість реалізованої продукції, запасів тощо. Такого роду витрати відображаються в Звіті про фінансові результати.

Витрати на продукцію – це витрати, що включаються в собівартість продукції. До них у відповідності з П(С)БО 16 відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються і є витратами періоду.

Прямі витрати – це витрати, які включаються в собівартість продукції без попередніх розподілів на основі первинних документів (матеріали на виготовлення продукції, основна і додаткова заробітна плата робітників, обов'язкові відрахування на ці виплати).

Непрямі витрати – це такі витрати, які включаються в собівартість продукції після проведення розподілу.

Основні витрати – це витрати, понесені підприємством, які складають основу майбутньої продукції і пов'язані з процесом виробництва (матеріали на проведення БМР, заробітна плата робітників, нарахування на неї, витрати на утримання будівельної техніки).

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням господарської діяльності (загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

Одноразові витрати – витрати, що виникають у зв'язку з підготовкою процесу виробництва і носять разовий характер. Такі витрати включаються в собівартість продукції по частинах у відповідності із розробленою методикою розподілу.

Поточні витрати – це витрати систематичного характеру, які зменшують фінансовий результат в періоді їх виникнення [9].

Одноразові витрати обліковуються по дебету рахунка 39 „Витрати майбутніх періодів”, а поточні – по дебету інших витратних рахунків: 23 „Виробництво”, 91 „Загально виробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 95 „Фінансові витрати”, 97 „Інші витрати”, 99 „Надзвичайні витрати”. Відповідно з П(С)БО 16 витратами за статтями калькуляції є: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати [8].

Після набуття чинності з 1.01.2000р. П(С)БО 16 „Витрати”, П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” витрати поділяються в залежності від видів діяльності. Так, розрізняють витрати звичайної і надзвичайної діяльності.

Витрати звичайної діяльності, в свою чергу, поділяються на витрати: операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (рис. 1).

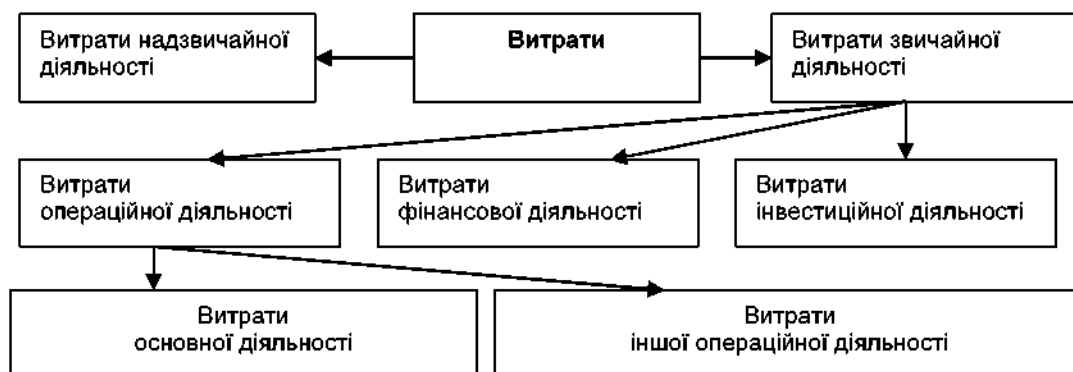


Рис. 1. Класифікація витрат в залежності від виду діяльності [7]

А витрати операційної діяльності в свою чергу поділяються на витрати основної та іншої операційної діяльності.

Основна діяльність підприємства визначається метою його створення і основним доходом від конкретної виробничої галузі.

Підприємство розробляє номенклатуру калькуляційних статей в залежності від специфіки його діяльності.

Перелік калькуляційних статей собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств інших галузей економіки наведений в галузевих Методичних рекомендаціях сформування собівартості продукції (робіт, послуг), зокрема в аналогічних рекомендаціях з обліку собівартості промислової продукції передбачені такі статті калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується) [5].

Елементами операційних витрат є матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

До набуття чинності П(С)БО 16, загальна сума за економічними елементами дорівнювала загальній сумі витрат за калькуляційними статтями. На сьогодні така рівність є неможливою, оскільки витрати за економічними елементами включають в себе крім витрат, що відносяться на собівартість продукції ще й витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати). Витрати за калькуляційними статтями включають в себе лише витрати, які відносяться на собівартість продукції.

Класифікація витрат за економічними елементами відповідає на питання „скільки чого витрачено?”, а за калькуляційними статтями – „куди понесені витрати?”.

Під виробничими витратами розуміють витрати, понесені підприємством у зв'язку з здійсненням виробничого процесу (матеріали на виготовлення продукції, заробітна плата робітників та ін.).

Невиробничі – це витрати, пов'язані з утриманням соціальної сфери (заробітна плата працівників санаторіїв і профілакторіїв, стоматологічних кабінетів і інших об'єктів такої сфери, що знаходяться на балансі підприємств), які обліковуються в основному на субрахунку 949 „Інші витрати операційної діяльності”. Витрати для планування і прийняття рішень поділяються на:

- 1) постійні і змінні;
- 2) релевантні і нерелевантні;
- 3) маржинальні і середні;
- 4) дійсні і можливі.

Постійні витрати – це такі витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва (заробітна плата адміністрації і обов'язкові нарахування на неї, амортизація по адміністративних приміщеннях, легковому автотранспорту та ін.).

Змінні витрати – витрати, які залежать від зміни обсягів виробництва (матеріали на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), заробітна плата робітників і обов'язкові нарахування на неї). На практиці важко здійснити поділ витрат на постійні і змінні, тому що в одних випадках одні і ті ж витрати можуть бути змінними, а в інших – постійними. Наприклад, амортизація машин і обладнання, будівельної техніки при використанні прямолінійного способу нарахування відноситься до постійних витрат, а при використанні виробничого способу – до змінних.

Розрізняють такі залежності між змінними витратами та обсягом виробництва: прямолінійну, прогресивну та депресивну [2, с. 258].

Якщо обсяги виробництва зростають тими ж темпами, що й змінні витрати, то така залежність називається пропорційною (прямолінійною).

Якщо обсяги виробництва зростають швидшими темпами від змінних витрат, то така залежність є прогресивною, а якщо навпаки – депресивною.

До релевантних витрат відносяться витрати, які залежать від прийняття управлінських рішень.

Нерелевантні – витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень. Наприклад, підприємство вирішує орендувати йому комп'ютер в іншого підприємства чи придбати власний. Витрати на придбання комп'ютера і на орендну плату є релевантними, а витрати на придбання програмного забезпечення до комп'ютера є нерелевантними, оскільки в обох випадках виникає необхідність в цьому забезпеченні [9].

Маржинальними витратами є витрати на виробництво додаткової одиниці продукції, а середні – середні витрати на одиницю продукції.

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які вимагають плати грошей або витрачання інших активів.

Можливі витрати (втррати) – це вигода, що втрачена, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Витрати, призначені для контролю і регулювання поділяються на: контрольовані, неконтрольовані.

Контрольовані витрати – це такі, сума яких залежить від прийнятих управлінських рішень певним центром відповідальності (певною особою).

Неконтрольовані – це витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень певними відповідальними особами. Одні і ті ж витрати в одних випадках можуть бути контрольованими, а в інших – неконтрольованими. Поділ даного виду витрат залежить від уповноважень, які покладаються на дану відповідальну особу. Наприклад, заробітна плата адміністрації на рівні керівника підприємства є контрольованими витратами, а на рівні виконроба, начальника цеху, робітника – неконтрольованими, оскільки останні не можуть вплинути на її розміри. Амортизація основних засобів господарського призначення є контрольованим видом витрат на рівні керівництва підприємством і неконтрольованим видом витрат на рівні виконробів, робітників.

Найбільш важливе значення в обліку витрат займає поділ витрат за елементами і калькуляційними статтями. Елементи операційних витрат узагальнюються в формі звітності №2 „Звіт про фінансові результати” в П-му розділі і служать основою для визначення макроекономічних показників: валового прибутку, національного доходу. Класифікація за калькуляційними статтями витрат має важливе значення для визначення собівартості окремих видів продукції і фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, чільне місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. Це забезпечує правильне визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в ринкових умовах й формування кінцевих фінансових результатів для здійснення ефективної діяльності підприємств в конкурентному середовищі.

Бібліографічний список

1. Білоусова І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва / І. Білоусова

// Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 44-47.

2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 703 с.

3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 412 с.

4. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. / Т. П. Карпова – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с..

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

6. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

7. П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

8. П(С)БО 16 “Витрати”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

9. Фаріон І. Д. Управлінський облік : підруч. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : ЦУЛ, 2012. – 792 с.

Анотація

В статті досліджено класифікаційні ознаки витрат в ринкових умовах за видами діяльності підприємств ринкового середовища. Визначено підходи до класифікації витрат за різними критеріями та відповідно до нормативно-правового забезпечення.

Ключові слова. класифікація, критерії, витрати, види діяльності, ринкове середовище.

Аннотация

В статье исследованы классификационные признаки расходов в рыночных условиях за видами деятельности предприятий рыночной среды. Определены подходы к классификации расходов по разным критериям и в соответствии с нормативно правового обеспечение.

Ключевые слова: классификация, критерии, расходы, виды деятельности, рыночная среда.

Annotation

In the article the author investigated the classification features of expenses in the market conditions according the types of enterprises activity in the market environment. It is defined the approaches to classification according to the different criterias in accordance with legal providing.

Key words: classification, criterias, expenses, types of activity, market environment.