

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ І СКЛАД ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

В умовах ринкової економіки максимізація прибутку є головним завданням діяльності будь-якого підприємства. Для досягнення цієї мети економічні служби суб'єктів господарювання мають приділяти значну увагу витратам, оскільки вони одночасно служать основним обмежувачем прибутку і головним чинником, що впливає на обсяг пропозиції продукції.

Категорія «витрати» широко використовується як у вітчизняній, так і у зарубіжній економічній літературі.

Рада з розробки стандартів фінансового обліку під витратами розуміє «вибуття чи інше використання активів або утворення кредиторської заборгованості внаслідок постачання чи виробництва товарів, надання послуг чи використання інших видів діяльності, що складають основну діяльність підприємства.

Таке визначення не дає відповіді на запитання: яке конкретно вибуття активів слід брати до уваги, адже можуть виникати ситуації, при яких вибувають активи, що мають відношення лише до основної діяльності і не мають нічого спільного з витратами?

В Україні порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначений у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати». У даному стандарті зазначено, що витрати це – зменшення економічних вигод унаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [18, п. 5.6].

Окремі вчені-економісти вважають таке визначення недосконалим, оскільки виробничі витрати не стосуються власного капіталу, а в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій рахунки обліку витрат не кореспондують із рахунками капіталу [28, с. 13].

Не погоджується з такою думкою, зокрема, С. Ф. Голов, вважаючи, що виробничі витрати призводять до виникнення (збільшення) активу, а саме – незавершеного виробництва [5, с. 3].

На нашу думку, виникнення незавершеного виробництва супроводжується лише переміщенням виробничих запасів, а їх рух не впливає на величину капіталу підприємства.

В.Є. Труш зазначає, що витрати - це «спожиті ресурси чи витрачені кошти для одержання бажаного результату» [26, с. 39.].

Макконел К.Р., Кемпбелл Р. та Брю С.Л. зазначають, що під витратами слід розуміти виплати, які підприємство повинно здійснити, або ті доходи, котрі воно повинно забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоби відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [12].

Ми частково не згодні з Н.М.Ткаченко, яка даючи визначення витратам, бере до уваги тільки їх матеріальну складову, ігноруючи витрати живої праці: «витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт» [25, с. 215].

Таким чином із вище наведеного бачимо, що більшість науковців витрати трактують як сукупність спожитих ресурсів а також як кошти, які потрібно сплатити за придбані активи.

З приводу цього М.І. Скрипник зазначає, що сплата коштів за ресурси не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва,

або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період [22, с. 164].

Окрім цього, ряд науковців ототожнюють витрати із собівартістю. Ф.Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції [4, с. 13].

Аналогічну позицію займає В.П. Завгородній: «В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції ...» [8, с. 375].

Р.Ентоні та Дж.Ріс вказують, що собівартість (або витрати) є вираженою в грошах величина ресурсів, використаних для досягнення певних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, які мають бути виражені у грошовому вимірнику для конкретної мети [29].

На нашу думку, дані категорії пов'язані лише тим, що витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю полягає ще й у тому, що собівартість виражається лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і в натуральній формах. Окрім того, собівартість охоплює також окремі витрати, що є частиною доданого продукту.

Відмінність між цими поняттями, стверджують А. С. Бакаєв, П. С. Безруких та Н. Д. Врублевський, полягає ще й у тому, що час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва показують первісне споживання ресурсів, а собівартість продукції – кінцевий результат процесу виробництва [2, с. 254].

Варто також зауважити, що визначення поняття «витрати» ускладнюється паралельним існуванням та вживанням в економічній літературі терміну «затрати». Ці поняття більшість вітчизняних науковців ототожнюють, що фактично призвело до того, що поняття «затрати» практично виведено з ужитку. З

цим погоджуються не всі науковці

Елізабет Дербін відзначає, що затрати є синонімом поняття «ресурси». А ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для виробництва інших благ, тобто це капітал, праця, природні ресурси, а витрати – це вартість, що кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів [6, с.72]

М.І. Маниліч та О.В. Миронюк зазначають, що поняття “затрати” пов’язане з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності того або іншого суб’єкта господарювання, а поняття “витрати” – з фінансовими аспектами даного виду діяльності. Таким чином, якщо розглядати поняття “затрати” і “витрати” з точки зору двох ознак: чинників виробництва і кінцевого результату, – то поняття “витрати” є більш загальним і включає в себе поняття “затрати”, оскільки вплив на кінцевий результат здійснюється за допомогою використання певної кількості як виробничих, так і невиробничих чинників [13].

В.В. Сопко зазначає, що витрати – процес перетворення грошей на ресурси діяльності [24, с. 241], а затрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних за своїм характером і властивостями речовин і сил природи у процесі господарювання [24, с. 282].

Л.В. Нападовська вважає, що «затрати» безпосередньо пов’язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) у процесі господарської діяльності, а під витратами слід розуміти зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов’язань підприємства, що веде до зменшення капіталу [17, с. 64]. Іншими словами, під затратами Л.В. Нападовська розуміє вартісний вираз використаних в процесі діяльності ресурсів підприємства.

В.К. Складенко стверджує, що затрати - це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво й реалізацію продукції за певний період часу. Витрати – це затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно виправдані (обґрунтовані), такі, що повністю перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію. На відміну від затрат, витрати не можуть

бути віднесені до активів підприємства. Вони відображаються при розрахунку прибутку підприємства у звіті про фінансові результати [21].

Дискусії з приводу розмежування понять «витрати» та «затрати» призводять до невизначеності окремих облікових проблем. Доцільно погодитися із В. А. Дерієм, який зазначив, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей [7, с. 23].

У результаті аналізу різних поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів на сутність поняття «витрати» можна зробити висновок, що під витратами слід розуміти сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами.

Слід також відмітити, що для організації обліку витрат важливе значення має класифікація. За словами П. С. Безруких, остання – це зведення за певними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і збут продукції в економічно обґрунтовані групи, що охоплювали б однорідні за змістом або подібні між собою витрати [2, с. 159].

Як стверджує П. Я. Хомин, саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку та залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього [27, с. 113].

Ален Апчерч зазначає, що основна мета класифікації витрат, як і будь-якої іншої класифікації, полягає у створенні впорядкованої структури інформації про витрати підприємства. Без такої структури неможливо ефективно вести рахунки і прив'язувати витрати до об'єкта [1, с. 67].

Класифікація витрат є методом опрацювання інформації в процесі дослідження витрат операційної діяльності. Вона потрібна для нормування,

аналізу, обліку, калькулювання та для виявлення резервів зниження витрат.

Використання класифікації витрат, на думку В. Є. Керімова, також допомагає виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості та рентабельності виробництва [9, с. 45].

Основною метою класифікації витрат є забезпечення економічним службам можливості надавати керівництву підприємства інформацію про те, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, якою буде рентабельність реалізованої продукції, чи є резерви зниження її собівартості, а також, якою буде ефективність прийнятого і реалізованого на практиці управлінського рішення.

Слід також відмітити, що при класифікації витрат необхідно враховувати галузеві особливості підприємства. Так, наприклад, для підприємств спиртової промисловості витрати доцільно класифікувати за багатьма критеріями (ознаками) (рис. 1.).

Враховуючи те, що рівень витрат залежить від прийняття конкретного управлінського рішення, їх поділяють на релевантні та нерелевантні. Як зазначив П. Я. Хомин, релевантні – це витрати, залежні від рішень менеджерів. Відповідно на нерелевантні витрати менеджери того чи іншого центру відповідальності впливати не можуть [27, с. 114].

Поняття релевантності логічно застосовувати лише при прийнятті управлінських рішень у короткотерміновому періоді, оскільки в тривалому періоді усі витрати будуть релевантними.

Ален Апчерч зазначає, що сенс «релевантності» стосовно витрат і вигод при прийнятті рішень базований на застосуванні двох фундаментальних ознак будь-яких рішень:

- вони допускають вибір між альтернативними діями;
- пов'язані з майбутнім [1, с. 294].

Окрім цього, релевантні витрати і вигоди від альтернативних рішень мають бути різними.

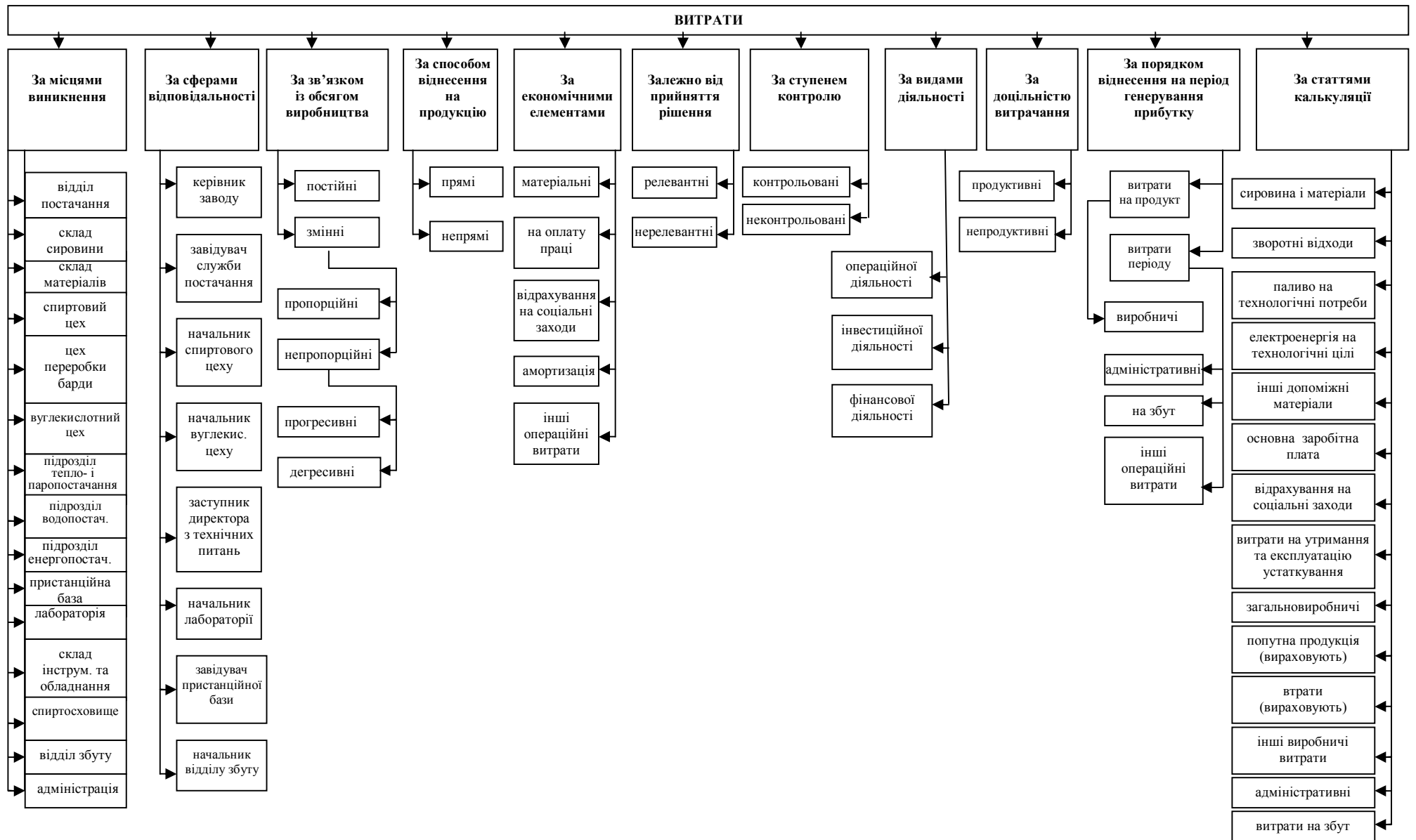


Рис. 1. Класифікаційні ознаки витрат операційної діяльності та їх групування на спиртових заводах

Застосування запропонованої класифікації витрат у спиртовій промисловості актуальне, оскільки при ухваленні рішення, наприклад, про заміну солоду на імпортні ферментні препарати релевантними можуть бути витрати, пов'язані з використанням основної сировини, електроенергії, пари і води, а також окремі змінні витрати з розрахунку на декалітр спирту. Дані про постійні непрямі виробничі витрати будуть у цьому випадку нерелевантними, оскільки їх величина залишається незмінною. Тому їх слід вивести з розрахунків при підготовці інформації для керівника цеху для того, щоб він ухвалив правильне управлінське рішення.

Із метою забезпечення реалізації всіх функцій управління (планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання) витрати класифікують за місцями їх виникнення та сферами відповідальності. Необхідність такої класифікації зумовлена тим, що калькуляція не може охоплювати всіх детальних характеристик об'єкта, які формуються в обліку.

Для ефективного впровадження на підприємствах класифікації витрат за даною ознакою потрібно забезпечити документальне оформлення й облік їх у кожному структурному підрозділі підприємства.

Нині на більшості підприємств сфери відповідальності не виділяють, відтак до структурних підрозділів плани не доводять. Це, своєю чергою, не дає змоги керівникам структурних підрозділів володіти оперативною інформацією про витрати, необхідною для ухвалення ефективних управлінських рішень.

Зважаючи на те, що облік витрат за місцями виникнення та сферами відповідальності на спиртових заводах трудомісткий, для полегшення облікової роботи пропонуємо застосовувати таке їх кодування (табл. 1):

Сформовані й закодовані таким способом сфери відповідальності можуть служити елементами системи внутрішнього контролю й аналізу, оскільки кожний керівник персонально відповідатиме за величину витрат очолюваного ним підрозділу та результати його діяльності.

Для повної реалізації підрозділами підприємства контрольної функції управління витрати поділяють на контрольовані та неконтрольовані.

**Класифікація місць виникнення витрат та сфер відповідальності
для спиртових заводів**

Код рахунка	Код структурного підрозділу	Місця виникнення витрат	Відповідальні особи
<i>01. Сфера відповідальності «Постачання»</i>			
23 або 91	11	Відділ постачання	Начальник відділу постачання
23 або 91	12	Склад сировини	Завідувач складу сировини
23 або 91	13	Склад матеріалів	Завідувач складу матеріалів
<i>02. Сфера відповідальності «Основне виробництво»</i>			
23	21	Основне виробництво (Спиртовий цех): розмолювальне відділення; розварювальне відділення; бродильне відділення; ректифікаційне відділення	Головний технолог спиртового цеху і начальники відповідних відділень
	21.1		
	21.2		
	21.3		
23	21.4	Відділ автоматизованої системи керування виробництвом	Оператор ЕОМ
<i>03. Сфера відповідальності «Допоміжні виробництва»</i>			
23 або 91, 92, 93, 94	31	Допоміжні виробництва: підрозділ тепло-, паро- та водопостачання; підрозділ енергопостачання; ремонтне господарство	Працівник котельні Головний енергетик Головний механік
	31.1		
	31.2		
	31.3		
<i>04. Сфера відповідальності «Обслуговування»</i>			
91	41	Лабораторія контролю якості сировини та продукції	Начальник лабораторії
91	43	Відділ з охорони здоров'я і техніки безпеки	Менеджер із охорони здоров'я
91	44	Пристанційна база	Старший майстер пристанційної бази
91	45	Вуглекислотний цех	Старший майстер вуглекислотного цеху
<i>05. Сфера відповідальності «Управління»</i>			
92	51	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
92	52	Служба безпеки	Начальник служби безпеки
92	53	Адміністрація	Заступник директора з економічних питань
<i>06. Сфера відповідальності «Реалізація»</i>			
93	61	Відділ збуту	Начальник відділу збуту
93	62	Склад готової продукції	Завідувач складу готової продукції

До контрольованих відносять витрати, що протягом заданого періоду зміняться в результаті дій того або іншого менеджера певної сфери відповідальності. Іншими словами, контрольованими є релевантні витрати, оскільки на них може впливати конкретний менеджер.

Неконтрольованими є витрати, на які протягом заданого періоду

менеджер вплинути не може. Однак витрати, неконтрольовані в межах однієї сфери відповідальності, можуть контролювати менеджери інших сфер відповідальності. Як зазначив П. Я. Хомин, оплата праці, витрачання сировини й матеріали належать до контрольованих витрат, а відрахування на соціальні заходи чи амортизація основних засобів – до неконтрольованих в окремих сферах відповідальності [27, с. 115]. Своєю чергою, з позиції менеджерів підприємства амортизація основних засобів є контрольованою, оскільки вони можуть приймати щодо них певні рішення [27, с. 115].

Важливе практичне значення має класифікація виробничих витрат за їх зв'язком із обсягом виробництва. В умовах конкретного підприємства вони можуть змінюватися залежно від виробничої програми за окремі календарні періоди, а також під впливом інших факторів. За цією ознакою витрати поділяються на однорідні групи. При поділі на групи враховують їх величину і питому вагу в собівартості продукції, а також обсяг випущеної підприємством продукції в звітному періоді.

За зв'язком із обсягом виробництва витрати поділяють на постійні та змінні. Така класифікація витрат дає змогу:

- оцінювати завантаженість виробничих потужностей і визначати величину непродуктивних постійних витрат;
- визначати ефективність функціонування виробничих підрозділів, технологічних процесів;
- здійснювати прогноз обсягу виробництва та величини витрат із урахуванням наявних виробничих потужностей;
- своєчасно втручатись у процес виробництва за необхідності (коли є суттєві відхилення фактичних даних від нормативних).

Постійні – це витрати, величина яких у короткотерміновому періоді залишається незмінною, а витрати на одиницю продукції змінюються пропорційно до рівня активності (зміни обсягів виробництва).

Л. В. Нападовська з цього приводу правильно зазначила, що чим коротший проміжок часу, тим вірогідніше конкретний вид витрат можна

віднести до постійних. Якщо ж розглядати постійні витрати стосовно тривалішого часу, наприклад більше року, то зовнішні зміни (попит на продукцію) неминуче викличуть зміну й постійних витрат [17, с. 89].

Змінні – це витрати, що змінюються за будь-якої зміни обсягів виробництва в релевантному періоді (останнім виступає часовий інтервал, в якому поведінка витрат обґрунтовано наближена до реальності) у різних пропорціях стосовно динаміки обсягів виробництва: прямопропорційно, непропорційно (що прогресують і дегресують) і оберненопропорційно (що регресують).

Прямо пропорційні – це витрати, що прямо реагують на зміну обсягу продукції. До них належать витрати на сировину, матеріали і напівфабрикати для виробництва продукції, паливо й енергію для технологічних потреб, заробітну плату виробничих працівників (за відрядної форми оплати праці) тощо.

Частка прямо пропорційних витрат у собівартості продукції знижується у результаті вдосконалення технології та організації виробництва за відповідного зменшення норм витрат. Так, наприклад, у м'ясно-спиртовому виробництві за періодичної схеми технологічного процесу встановлена норма виходу спирту з тонни умовного крохмалю 65,9 дал. При впровадженні безперервної схеми виробництва норма виходу спирту збільшується до 66,5 дал. За ціни приблизно 4000 грн. за тонну цукру в м'ясі і коефіцієнті переводу м'яси в умовний крохмаль 0,95 таке вдосконалення технології приведе до зменшення витрат на основну сировину для виробництва 1 дал. спирту з 63,7 до 63,1 грн. Зростання ж частки прямо пропорційних витрат у собівартості є наслідком недотримання норм і допущення перевитрат матеріальних цінностей. Таким чином, основним напрямком зменшення рівня таких витрат є даліше вдосконалення технології, організації виробництва та економне витрачання матеріальних ресурсів.

Прогресуючими вважають витрати, що зростають швидшими темпами, ніж обсяг виробництва. Це трапляється тоді, коли випуск продукції збільшують за рахунок додаткового витрачання засобів праці (доплати за наднормовану

роботу, за роботу у вихідні та святкові дні тощо).

Дегресуючі витрати в абсолютній сумі зростають повільнішими темпами, ніж випуск продукції. До цієї групи можна віднести витрати на поточний ремонт та обслуговування виробничого устаткування і транспортних засобів. Мають дегресуючі витрати ознаки і постійних, і пропорційних витрат, займаючи між ними проміжне становище.

Регресуючими є витрати, що при збільшенні завантаженості виробничого устаткування та одночасному зростанні випуску продукції в абсолютній сумі зменшуються. Такими витратами можна вважати надбавки до тарифу за електроенергію, величина яких залежить від коефіцієнта використання потужності електроустановок. Проте вони через незначну питому вагу в загальній сумі витрат на рівень собівартості продукції суттєво не впливають.

Для правильного виявлення внутрішніх резервів подальшого зниження собівартості продукції в процесі планування й аналізу непропорційних витрат важливо встановити для кожної статті витрат ступінь їх залежності від обсягів виробництва. Залежність буде різною у кожній галузі промисловості й навіть на окремих підприємствах однієї галузі. Ступінь такої залежності розраховується різними методами, включаючи й математичні.

Найпростішим способом розрахунку показника ступеня залежності витрат від динаміки обсягів виробництва в умовах їх зростання є визначення показника змінності витрат (K) за формулою:

$$K = \frac{A_1 - A_2}{O_1 - O_2}, \quad (1.)$$

де A_1 , A_2 – абсолютна величина витрат за відповідними статтями розрахункового (1) і базисного (2) періодів, грн.;

O_1 , O_2 – обсяги виробництва в розрахунковому (1) і базисному (2) періодах, грн.

При здійсненні розрахунку зі суми фактичних витрат за відповідною статтею необхідно вивести непродуктивні втрати і додати суму економії, що не залежить від підприємства.

Для встановлення ступеня змінності витрат обчислений показник за кілька звітних періодів порівнюють із нормативною часткою в собівартості продукції витрат за аналогічною статтею.

Групування витрат за ступенем їх залежності від обсягів виробництва має важливе практичне значення, позаяк дає змогу виявляти залежність між обсягом виробництва та рівнем собівартості продукції. При збільшенні підприємством обсягів виробництва до певного рівня за рахунок умовно-постійних і дегресуючих змінних витрат собівартість продукції може суттєво знизитися.

Кожне підприємство самостійно вирішує, що саме відносити до постійних витрат, а що до змінних.

Так, наприклад, на спиртових заводах змінними є прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці (за відрядною системою її оплати) і частина непрямих виробничих витрат.

При плануванні й калькулюванні собівартості важливе значення має класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

Поділ витрат на елементи за економічною ознакою, як правильно зазначив І. Я. Ламикін, зумовлений тим, що процес праці, незалежно від конкретної суспільної форми, складається з цілеспрямованої діяльності чи самої праці, предмета, на який діє праця, і засобів праці [11, с. 75].

Слід наголосити, що в основу групування витрат за елементами покладено економічно однорідні витрати незалежно від їхнього призначення та місця виникнення. Це означає, що витрати, які утворюють окремий елемент собівартості, охоплюють витрати незалежно від виробництва того чи іншого виду продукції [14, с. 70].

За твердженням В. Ф. Котова, групування затрат за елементами дає змогу обґрунтованіше і правильно визначати рентабельність продукції [10, с. 56].

Як і в інших галузях, у спиртовій промисловості витрати операційної діяльності також класифікують за економічними елементами, що передбачено законодавством. Конкретні підприємства можуть лише деталізувати перелік

витрат із урахуванням їх галузевих особливостей.

Витрати операційної діяльності підприємств спиртової промисловості групують за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Необхідність групування витрат підприємств досліджуваної галузі за елементами зумовлена, насамперед, потребою у контролі за використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів. Окрім цього, інформацію, отриману за цим напрямом, використовують для розробки бізнес-планів, визначення обсягів закупівель матеріальних ресурсів, фонду оплати праці, суми амортизаційних відрахувань й узагальнення даних щодо використання відповідних ресурсів у межах галузі, регіону, країни в цілому. .

На думку В. В. Сопка, така класифікація витрат необхідна ще для визначення розміру національного доходу [23, с. 299]. М. С. Пушкар запропонував використовувати її ще й при визначенні розміру оподаткованого прибутку, плануванні витрат, розрахунку різних економічних показників [19, с. 59], що не логічно, оскільки при його визначенні використовують інформацію про витрати за видами діяльності, а не за елементами.

Групування витрат лише за елементами недостатньо забезпечує менеджмент інформацією про них для прийняття ефективних управлінських рішень, не дає змоги обчислювати собівартість окремих видів продукції і встановлювати величину витрат окремих структурних підрозділів підприємства, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок із його обсягом та іншими чинниками, що впливають на собівартість.

Тому, паралельно з класифікацією витрат за економічними елементами, слід застосовувати класифікацією витрат за статтями калькуляції, що показує, де й у зв'язку з чим були витрати.

Ален Апчерч, розглядаючи калькулювання з прив'язкою до фінансового та управлінського обліку, зазначає, що калькулювання у фінансовому обліку констатує собівартість, яку отримали і змінити яку неможливо, а в

управлінському обліку – це калькулювання того, чого нема, але ще може бути [1, с. 937].

Для загальної калькуляції окремі калькуляційні статті служать розгорнутою номенклатурою з кількох десятків статей. Їх перелік значною мірою визначається галузевими особливостями виробництва, цілями і завданнями калькулювання, що визначають керівники підприємства.

Перелік статей калькуляції у спиртовій промисловості регламентований Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затвердженими Міністерством аграрної політики 20.10.2003 р. (далі Методичні рекомендації) [15]. Ці рекомендації мають на меті забезпечити однаковість та достовірність при обчисленні собівартості продукції, враховуючи галузеву специфіку.

Відповідно до Методичних рекомендацій усі витрати на виробництво спирту групують за такими калькуляційними статтями: 1) сировина й основні матеріали; 2) зворотні відходи (вираховують); 3) сировина за вирахуванням зворотних відходів; 4) допоміжні матеріали на технологічні потреби; 5) паливо на технологічні потреби; 6) електроенергія на технологічні потреби; 7) заробітна плата працівників; 8) відрахування від зарплати на соціальне страхування; 9) витрати на утримання й експлуатацію устаткування; 10) загальновиробничі витрати; 11) втрати від браку; 12) інші виробничі витрати; 13) попутна продукція (вираховують) [15].

У даному випадку всі витрати згруповано в надто громіздкі статті, що не дає змоги керівництву відстежувати поведінку окремих калькуляційних статей у майбутньому, приймати управлінські рішення щодо оптимізації витрат, а також контролювати хід виконання прийнятих рішень.

Тому витрати слід класифікувати з урахуванням основних особливостей технологічного процесу підприємств спиртової промисловості шляхом виокремлення основних його циклів та деталізацією окремих калькуляційних статей. Із урахуванням цього пропонуємо наступну класифікацію витрат

(рис. 2).

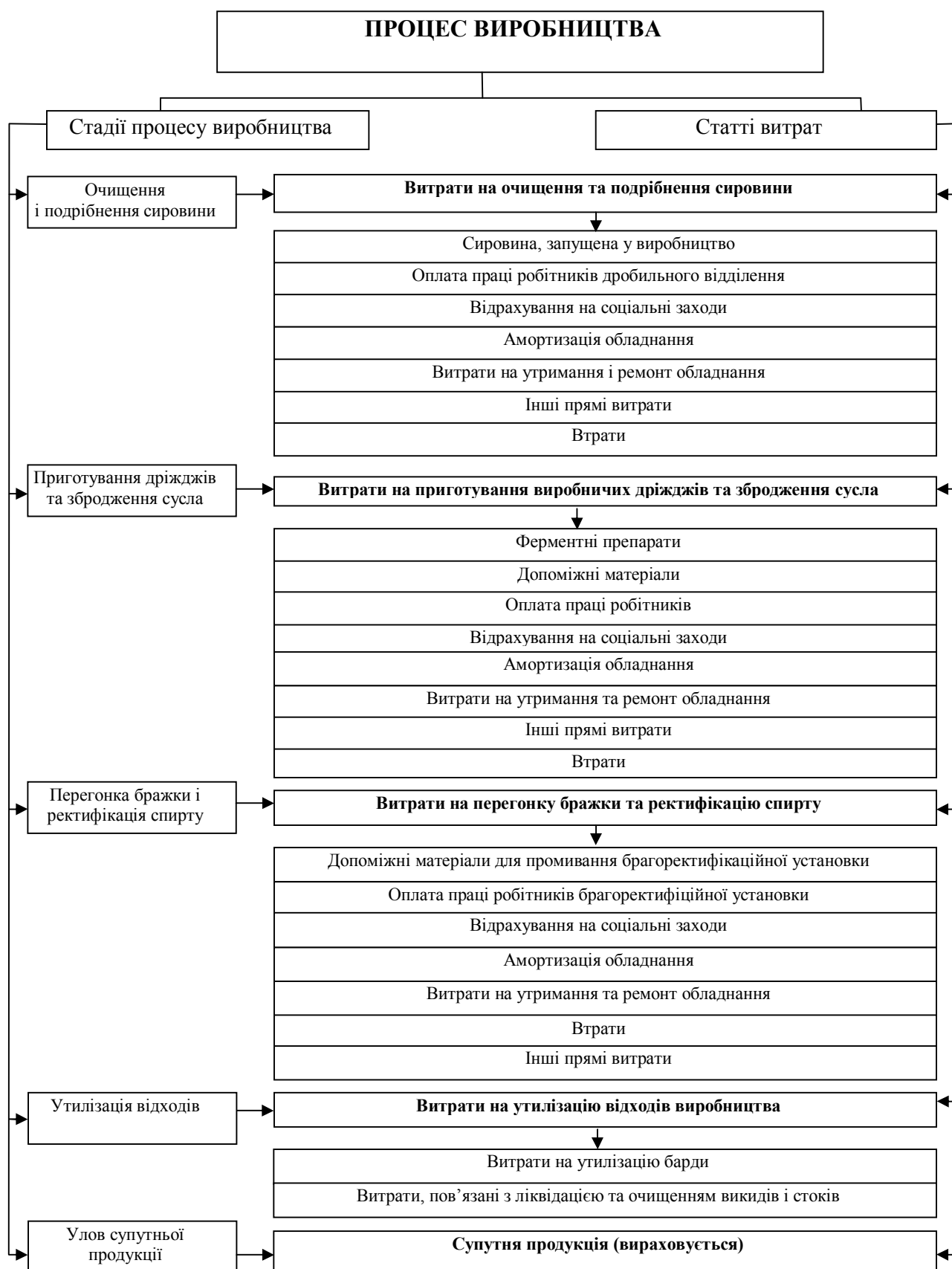


Рис. 2. Класифікація витрат за стадіями процесу виробництва

Запропонована класифікація передбачає групування витрат у статті з урахуванням специфіки технологічного процесу виробництва. Це дає змогу забезпечити повноту та чіткість віддзеркалення інформації про спрямування витрат підприємства на певні потреби.

Необхідність виділення додаткових статей, що відображали б витрати, пов'язані зі скиданням стоків та утилізацією відходів виробництва, зумовлена тим, що саме ці витрати збільшують собівартість спирту, зменшують рентабельність виробництва й одночасно сприяють вирішенню питань екології, які нині є чи не найактуальнішими.

Важливе значення при розрахунку собівартості має класифікація витрат на прямі та непрямі (розподільні).

Із приводу цього А. Апчерч зазначив: «Розділення витрат на прямі та непрямі є основою для методології калькулювання майже на всіх підприємствах... і створює основу для калькулювання методом повного розподілу витрат» [1, с. 72].

До прямих витрат належать витрати, які можна достовірно віднести на різновид продукції за даними первинних документів, що містять коди об'єктів обліку витрат, а саме: витрати на сировину, основні матеріали, витрати на оплату праці робітників, спожиті енергоносії на технологічні потреби.

Непрямими прийнято вважати витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва, управлінням підприємством та організацією продажів, і їх неможливо або економічно недоцільно розраховувати на окремий різновид продукції. Тому такі витрати включають до собівартості конкретного виду продукції шляхом розподілу пропорційно до встановленої бази.

Доцільно також зазначити, що в економічній літературі непрямі витрати часто ототожнюють із розподільними. З цього приводу О. П. Скирпан та М. С. Палюх зазначають, що непрямі витрати необхідно розглядати в момент віднесення їх на об'єкти обліку витрат, а розподільні – за відношенням до конкретного виду продукції [20, с. 400].

Щоб забезпечити достовірність калькуляції собівартості, необхідно, з

одного боку, групувати витрати в процесі обліку так, щоб максимальна їх частина була віднесена на окремі види продукції прямо, а з іншого боку, необхідно вдосконалювати принципи розподілу непрямих витрат виробництва.

Поділ витрат спиртових заводів на прямі й непрямі є відносним, оскільки організаційна структура досліджуваних підприємств дає змогу непрямі виробничі витрати основних цехів відносити безпосередньо на продукцію, що випускають, бо такі витрати відносять до конкретного цеху, в якому випускають один вид продукції (спирт, вуглекислота, хлібопекарські або сухі кормові дріжджі тощо).

Порівняно новою у практиці обліку витрат на промислових підприємствах України є класифікація витрат на продукт і витрати періоду. Така класифікація дає змогу виявляти внутрішньовиробничі чинники впливу на собівартість.

Під витратами періоду розуміють витрати, що не включаються у собівартість продукції і розглядають як витрати періоду, в котрому вони були здійснені. Це, як правило, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Відносять такі витрати безпосередньо на фінансові результати.

Наведена класифікація витрат забезпечує підготовку релевантної інформації для прийняття нестандартних управлінських рішень. Наприклад, при виробництві спирту витрати, пов'язані з наднормативними втратами сировини у виробництві, необхідно відносити на витрати періоду, а отже, вони впливатимуть на величину прибутку. Така ситуація потребує нагального розроблення і практичної реалізації з боку керівництва цеху заходів щодо усунення даних витрат.

Недоліком виділення витрат періоду є їх надмірне укрупнення, яке потребує дуже детального розподілу витрат за кожним напрямом.

Стосовно класифікації витрат для визначення корисності від прийняття наміченого управлінського рішення В. Мортіков зазначає, що вибір із сукупності можливих варіантів поведінки – одна з основних економічних

проблем. Обираючи одну альтернативу, економічний суб'єкт, як правило, втрачає можливість вибрати іншу. Цю втрату нав'язують економічному суб'єктові як витрати. Саме тому такі витрати отримали назву альтернативних витрат, нав'язаних витрат або витрат втрачених (упущених) можливостей [16, с. 29].

На практиці для виділення альтернативних витрат потрібно розв'язати проблему їх кількісного відображення. У багатьох випадках альтернативні витрати або не піддаються вимірюванню взагалі, або їх оцінюють дуже приблизно через необхідність урахування в оцінці багатьох найрізноманітніших витрат і придбань при виборі остаточного варіанта поведінки.

У ряді випадків витрати від втрачених можливостей більш-менш точно можна визначити тільки у натуральній формі. Так, якщо для отримання 1 дал. спирту «Люкс» спиртовий завод має «пожертвувати» 1,1 дал. спирту етилового вищої очистки, то ціна спирту «Люкс» потрібно визначити множенням коефіцієнта 1,1 на ціну спирту етилового вищої очистки.

Слід зазначити, що при порівнянні альтернатив доцільно використовувати не середні, а прирісні співвідношення «витрати–вигода» (додаткові витрати порівнюють із додатковими вигодами).

На підприємствах досліджуваної галузі доцільно виділяти альтернативні витрати, оскільки в процесі діяльності спиртових заводів можуть виникати найрізноманітніші ситуації, що потребують вирішення комплексу питань. Зважаючи на це, підприємство має володіти інформацією про альтернативні витрати (рис. 3.).

Для вдосконалення організації аналітичного обліку витрат як джерела достовірної та оперативної інформації про стан усіх структурних підрозділів витрати доцільно класифікувати за місцями їх виникнення та сферами відповідальності. Це дасть змогу забезпечити інформацією про витрати окремих підрозділів підприємства тих осіб, які відповідають за їх здійснення. Крім цього, така класифікація допоможе пов'язати результати діяльності та відповідальність конкретних осіб із витратами підприємства.

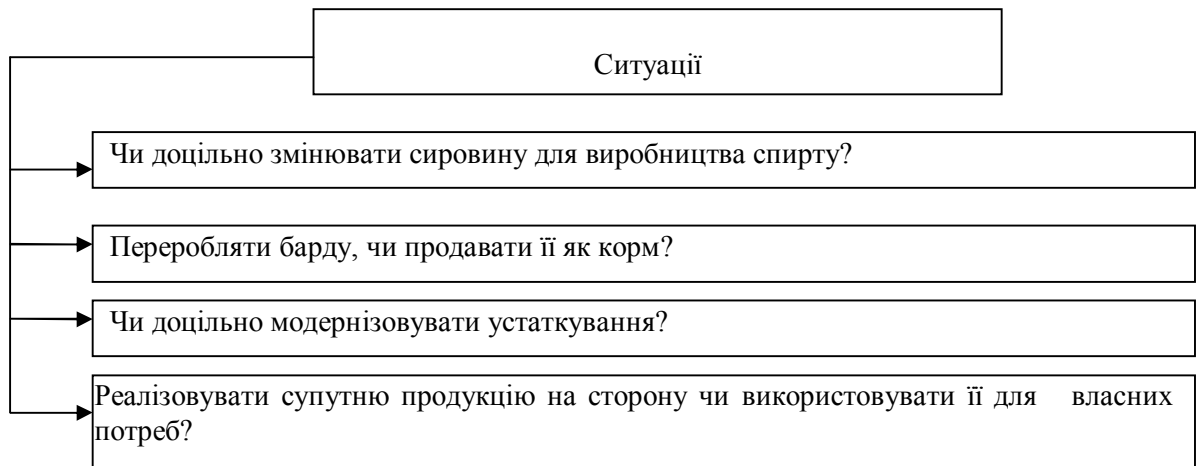


Рис. 3. Перелік ситуацій, що зумовлюють виділення альтернативних витрат

Отже, класифікація витрат має відображати всі характерні ознаки, за якими один вид витрат відрізняється від іншого, розмежовувати їх функціональну роль із метою створення впорядкованої бази даних про склад і структуру витрат підприємства, що забезпечувала б ефективне ведення рахунків і локалізацію витрат за об'єктами калькуляції собівартості.

При встановленні для підприємств науково обґрунтованої номенклатури витрат слід обов'язково враховувати організаційно-технологічні особливості галузі, оскільки лише в цьому випадку інформація про витрати буде достовірною, повною та корисною для потреб менеджменту.

Список використаних джерел:

1. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчёрч ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Бакаев А. С. Бухгалтерский учет : учебник / А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др. ; под. ред. П. С. Безруких. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
3. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения / П. С. Безруких. – М. : ФБК «Контакт», 1996. – 226 с.

4. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. - № 1. – С. 11-18.
5. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–10.
6. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. / Е. Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – К. : УАДУ при Президентові України, 1997. – 108 с.
7. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка», 2009. – 272 с.
8. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В.П. Завгородній, В.Я. Савченко. - 2-ге вид. – К. : Фірма «ДІКсі», 1997. – 832 с.
9. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – М. : Маркетинг, 2001. – 268 с.
10. Котов В. Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства / В. Ф. Котов. – М. : Экономика, 1980. – 145 с.
11. Ламыкин И. Я. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И.Я. Ламыкин. – М. : Статистика, 1980. – 168 с.
12. Макконел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / Макконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. : в 2 т. ; Пер. с англ. — М. : Республика, 1992. – 1040 с.
13. Маниліч М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк // Режим доступу : // http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2012_8/01SPTA.pdf
14. Матейко С. Класифікація витрат в системі господарського обліку / С. Матейко // Наукові записки ТДПУ імені Володимира Гнатюка. – Серія : економіка. – 2003. – № 14. – С. 70-74.
15. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання

- собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : [затверджено департаментом продовольства Міністерства аграрної політики 20 жовтня 2003 р.].
16. Мортіков В. Альтернативні витрати: теорія і проблеми її застосування / В. Мортіков // Економіка України. – 2010. – № 1. – С. 29–36.
 17. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Л.В. Нападовська. – Київ : Книга, 2004. – 544 с.
 18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. – // Режим доступу : <http://buhgalter911.com>.
 19. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
 20. Скирпан О. П. Бухгалтерський облік : навч. посібник / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Т. : Екон. думка, 2002. – 496 с.
 21. Скляренко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Електронний ресурс] / В. К. Скляренко // Режим доступу : http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html.
 22. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. - Серія: «Економічні науки». – 2009. – Вип. 4 (50). – С. 159-165.
 23. Сопко В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
 24. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
 25. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 1997. – 512 с.
 26. Труш В. Є. Управлінський облік : навч-метод. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Степанович ; за

- ред. проф. В. Є. Труша. – Київ : Кондор, 2007. – 296 с.
27. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Екон. думка, 2004. – 349 с.
28. Чумаченко М. Г. Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.
29. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. ; пер. с англ. ; под ред. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 558 с.