Голубовський Л.З.

Класифікація витрат підприємств газового комплексу

У статті розглянуто класифікацію витрат підприємства з врахуванням функції управління для визначення собівартості продукції, ухвалення управлінських рішень та здійснення процесу контролю і регулювання.

In the article considers classification of company expenses with regard to the functions of management to determine the cost of production, decision-making and implementing process control and regulation.

Ключові слова: *витрати, ресурси, підприємство, класифікація витрат.*

Вступ. В цілях планування і контролю за відповідними якісними показниками діяльності організації (визначення обсягу використання організацією матеріальних, трудових і грошових ресурсів в цілому за звітний період безвідносно їх призначення і напрямів) фактичні витрати групуються відповідно до їх економічного змісту по економічних елементах таким чином [1,2,3]: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби; амортизація; інші витрати.

Постановка завдання. На сучасному етапі групування витрат за елементами необхідне для обґрунтованого планування собівартості, виявлення матеріальних і трудових чинників її зниження, визначення потреби організації в оборотних коштах. Типове групування витрат за елементами дозволяє узагальнювати дані, розраховувати структуру витрат на виробництво, аналізувати зміни, що відбуваються в ній, визначати величину національного доходу, створюваного в галузях. В організаціях складається річний кошторис витрат на виробництво, і для контролю за його виконанням бухгалтерія веде облік витрат за елементами і складає звіт про витрати на виробництво.

В цілях формування необхідної інформації для виявлення фактичних витрат на виготовлення і продаж окремих видів продукції, виконаних робіт, наданих послуг, визначення фактичної собівартості випуску готового продукту, одиниці виробу, тощо, а також в цілях планування (прогнозування) витрати групуються за статтями витрат (калькуляційних статтях витрат). В основі групування витрат закладена їх економічна однорідність (цільове призначення).

Голубовський Л.З., к.е.н.,м. Івано-Франківськ

Як приклад можна привести типову номенклатуру статей витрат:

1) сировина і матеріали;
2) повернені відходи (віднімаються);
3) придбані вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх організацій і підприємств;
4) паливо і енергія на технологічні цілі;
5) заробітна плата виробничого персоналу;
6) відрахування на соціальні потреби;
7) витрати на підготовку і освоєння виробництва;
8) втрати від браку;
9) загальновиробничі витрати;
10) інші виробничі витрати;
11) загальногосподарські витрати;
12) комерційні витрати.

Перші десять статей утворюють виробничу собівартість. Сума всіх 12 статей є повною собівартістю виробництва і реалізації продукції, робіт (послуг) [5].

Узагальнена на основі робіт [1,2,3,4,5,6] класифікація витрат представлена в табл. 1.

Згруповані таким чином витрати не завжди можуть відповідати задачам управління ними і їх контролю. В загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку (generally accepted accounting principles – GAAP) використано старий афоризм з області управлінського обліку «різні витрати – для різних цілей». Показник витрат тільки тоді представляє цінність, коли він служить якійсь меті. Витрати класифікуються і використовуються з певною метою, напрям використання інформації про витрати визначає спосіб їх розрахунку.

У світовій практиці не існує єдиної класифікації витрат, кожна компанія застосовує номенклатуру витрат залежно від інформації, яка потрібна менеджерам. Відмінна риса таких класифікацій – їх спрощення, поєднання різних ознак групування, підміна одного поняття іншим (наприклад, непрямі ототожнюються з накладними).

Організація обліку в економічно розвинених країнах передбачає варіанти класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямів обліку витрат.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємства

Ознаки класифікації	Підрозділи витрат
За видами	Економічні елементи, статті
Відносно собівартості	Прямі, непрямі
Відносно зміни обсягів виконаних робіт	Змінні, постійні
За методом визнання в якості витрат	Витрати на продукт, витрати на період
Відносно технологічного процесу	Основні, накладні
За складом	Одноелементні, комплексні
За доцільністю (характером) витрачання	Виробничі, невиробничі
За часом обліку	Фактичні, планові
За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
Відносно до готової продукції	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готову продукцію

Результати. Враховуючи, що процес управління здійснюється через певний набір функцій, можна розширити напрями класифікації витрат, підпорядкувавши їх можливостям певної функції управління витратами. У кожної функції є своє призначення, мета, задачі, а також методи, прийоми і способи їх досягнення. При цьому необхідно мати на увазі, що одна і та ж класифікаційна ознака у різних напрямах може дати різний результат.

Узагальнену на основі робіт [1,2,3,4,5,6] класифікацію витрат для цілей управління можна представити у вигляді табл. 2.

Всі вжиті заходи, спрямовані на здійснення управлінської діяльності, можуть бути зведені нанівець, якщо на підприємстві не функціонуватиме ефективна система обліку. Цей напрям несе основну відповідальність за інформаційне забезпечення процесів прийняття і виконання необхідних управлінських рішень. Для здійснення облікових процедур витрати підприємства групуються по складу, економічному змісту, ролі в технологічному процесі виготовлення продукції, відношенню до обсягу виробництва, способу і часу включення в собівартість продукції і т.д. [1,2].

Таблиця 2

Класифікація витрат для цілей управління

Класифікаційні ознаки з врахуванням функцій управління	Класифікація витрат
1. Функція обліку витрат	- одноелементні і комплексні; - за економічними елементами; - за статтями калькуляції; - постійні і змінні; - основні і накладні; - прямі і непрямі; - поточні і одноразові; - вхідні і минувші; - звітного періоду і включені в собівартість; - повна і виробнича собівартість
2. Функція прийняття управлінських рішень	- явні і альтернативні; - релевантні і нерелевантні; - ефективні і неефективні
3. Функція прогнозування	- короткострокові і довгострокові
4. Функція планування	- плановані і неплановані
5. Функція організації	- по місцях виникнення; - по функціях діяльності; - по центрах відповідальності
6. Функція контролю	- контрольовані і неконтрольовані
7. Функція регулювання	- регульовані і нерегульовані
8. Функція нормування	- стандарти, норми, нормативи і відхилення від них
9. Функція аналізу	- фактичні; - прогнозні, планові; - кошторисні; - стандартні; - загальні і структурні; - повні і часткові
10. Функція стимулювання	- обов’язкові і заохочувальні

Для визначення тактики і стратегії розвитку підприємства часто виділяють в самостійну функцію прийняття управлінських рішень [3].

Будь-яке підприємство, що прагне максимізувати свій прибуток, повинно так організувати своє виробництво, щоб витрати на одиницю продукції, що випускається, були мінімальні. Значить, і прийняті рішення повинні орієнтуватися на задачу мінімізації витрат. У виконанні цієї задачі важливе значення надається процесу прогнозування, в ході якого витрати підприємства розглядаються в короткостроковому і довгостроковому періодах. Прийняті управлінські рішення не можуть бути здійснені, якщо вони не матимуть безпосереднього зв'язку з процесом планування, в ході якого прогнозовані витрати, пов'язані з виконанням виробничої і комерційної діяльності, розглядаються з погляду можливостей їх охоплення планом. В цих цілях витрати підприємства підрозділяються на плановані і неплановані [2].

Процес управління підприємством неможливий без чіткої його організації. Вона складає основу повсякденної управлінської діяльності і без неї звичайно не працюють ні плани, ні програми. В процесі організації формуються структури управління, місця і сфери виникнення витрат, а також відповідальні за їх здійснення і поведінку особи.

По місцях виникнення витрати групуються і враховуються в розрізі виробництв, цехів, ділянок, відділів, бригад і інших структурних підрозділів підприємства, тобто по центрах відповідальності [3]. Таке групування витрат дозволяє організувати внутрішній госпрозрахунок і визначити виробничу собівартість продукції. Облік по центрах відповідальності «прив'язує» облік витрат до організаційної структури підприємства. Дане групування витрат безпосередньо залежить від діючої організаційної структури.

Інша класифікація включає достовірні, змінні і неминучі витрати [5]. Не дивлячись на те, що і достовірні, змінні витрати є підконтрольними, управлінський підхід до кожного їх вигляду різний. Неминучі витрати не підконтрольні на короткому етапі діяльності, але піддаються контролю в довгостроковій перспективі [4].

Таке групування витрат дозволяє організувати функціональний облік, при якому витрати спочатку збираються в розрізі сфер і функцій діяльності підприємства, і тільки потім – по об'єктах калькуляції.

Функціональний облік витрат сприяє зміцненню внутрішньогосподарського розрахунку і посиленню взаємозв'язку і

взаємозалежності між центрами витрат, забезпечує більш точне надання інформації про проведені витрати. Це допомагає менеджерам приймати спільні обґрунтовані рішення про вигляд, склад, ціну, шляхи збуту продукції і сприяє підвищенню ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Важливе значення в управлінні витратами має групування, яке забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, направлених на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх групують на контрольовані і неконтрольовані [1].

При побудові системи контролю витрат необхідно визначити: систему підконтрольних показників, склад і рівень їх деталізації; терміни представлення звітності; розподіл відповідальності за повноту, своєчасність і достовірність інформації, що міститься в звітах по витратах, тобто «прив'язати» систему контролю до центрів відповідальності на підприємстві.

В організації обліку важливе значення має класифікація витрат залежно від їх відношення до діючих на підприємстві норм, нормативів, лімітів і стандартів. По даній ознаці всі витрати, що включаються в собівартість продукції, групуються в розрізі встановлених норм, діючих на початок поточного місяця, і по відхиленнях від діючих норм, що виникли в процесі виробництва. Такий розподіл витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат виробництва.

Процес прийняття управлінських рішень неможливий без ефективної системи економічного аналізу, що дозволяє оцінити досягнуті результати діяльності підприємства, виявляти внутрішні і зовнішні резерви подальшого його розвитку. Для цих цілей витрати групуються на фактичні, прогнозні, планові, кошторисні, тощо [1]. В ході аналізу досліджується як загальний обсяг витрат, так і формуючі його окремі елементи і статті, тобто структура.

Отже, класифікацію витрат з врахуванням функцій управління варто здійснювати у відповідності до цілей:

- для визначення собівартості продукції, що виготовляється, і формування фінансового результату діяльності;
- для ухвалення управлінських рішень;
- для здійснення процесу контролю і регулювання чи ін.

В собівартості як в узагальнюючому економічному показнику знаходять

своє віддзеркалення всі сторони діяльності підприємства: ступінь технологічного оснащення виробництва і освоєння технологічних процесів; рівень організації виробництва і праці, ступінь використання виробничих потужностей; економічність використання матеріальних і трудових ресурсів і інші умови і чинники, що характеризують виробничо-господарську діяльність.

Фірми, що займаються виробничою діяльністю, визначають витрати виробництва, а фірми, що здійснюють збутову, постачальницьку, торгово-посередницьку діяльність, – витрати обігу.

Найбільшу частку у витратах підприємств займають витрати на виробництво і реалізацію продукції. Ці витрати після завершення обігу засобів повністю повертаються підприємству.

Для планування і аналізу обчислюють різні показники собівартості (табл. 3-4). Статті витрат за економічними показниками узяті з роботи [6].

Таблиця 3

Класифікація витрат на ГРП

Групування витрат на виробництво по економічних елементах	На ГРП
1. Матеріали	Газ на власні потреби Втрати газу
2. Придбані комплектуючі вироби і матеріали	Придбані комплектуючі вироби
3. Допоміжні матеріали	Втрати від недостачі і (або) псування при зберіганні і транспортуванні товаро-матеріальних цінностей в межах норм природного вибуття; спецодяг, сировина і матеріали для охорони праці і техніки безпеки
4. Паливо зі сторони	Паливно-мастильні матеріали
5. Електроенергія зі сторони	Електрична енергія Теплова енергія
6. Заробітна плата основна і додаткова	Заробітна плата основна і додаткова
7. Соціальний податок	Відрахування на: - фінансування базової частини трудової пенсії; - соціальне страхування; - до фонду соціального страхування по нещасному випадку на виробництві; - медичне страхування

Продовження табл. 3

8. Амортизація основних фондів	Амортизація: - основних виробничих фондів: трубопроводів, будівель і споруд; - нематеріальних активів; - вкладень в матеріальні цінності
9. Інші витрати	Послуги з ремонту Оренда (орендна плата автотранспорту, будівель, авіатранспорту, газопроводів, лізингові платежі) Податки (транспортний податок, земельний податок і ін.) Послуги транспорту (послуги залізничного транспорту, пасажирського транспорту, водного транспорту, авіатранспорту, автотранспорту) Страхування природного газу, обов'язкове страхування майна (автотранспортних засобів) обов'язкове страхування майна (окрім автотранспортних засобів), страхування цивільної відповідальності автотранспортних засобів, страхування цивільної відповідальності за спричинення шкоди життю, здоров'ю або майну на користь третіх осіб, добровільне страхування майна (автотранспортних засобів), добровільне страхування вантажів) Технічне обслуговування і експлуатація ОФ Платежі за користування природними ресурсами Підготовка кадрів Послуги сторонніх організацій Витрати по підписці і спеціальній літературі Витрати на придбання ліцензій Витрати на програмне забезпечення Витрати на заходи щодо охорони навколишнього середовища Аудиторські послуги Консультаційні і інформаційні послуги Охорона праці і техніка безпеки Інші витрати

Таблиця 4

Групування витрат на виробництво по калькуляційних статтях витрат

Групування витрат на виробництво за калькуляційними статтями витрат	На ГРП
1. Матеріали	Газ на власні потреби Втрати газу

Продовження табл. 4

2. Придбані комплектуючі вироби, напівфабрикати і послуги кооперованих підприємств	Придбані комплектуючі вироби
3. Паливо для технологічних цілей	Паливно-мастильні матеріали
4. Енергія для технологічних цілей	Електрична енергія Теплова енергія
5. Основна заробітна плата виробничих працівників	Витрати на оплату праці Витрати на оплату праці працівників за договорами цивільно-правового характеру Вихідна допомога при звільненні і ін.
6. Додаткова заробітна плата виробничих працівників	Матеріальна допомога Харчування в польових умовах Виплата одноразової допомоги при виході на пенсію ветеранам праці Придбання путівок на відпочинок Додаткова матеріальна допомога за заявою працівника Витрати на лікування Додаткові відпустки Премії (ювілейні і ін.) і ін.
7. Соціальний податок	Відрахування на: -на фінансування базової частини трудової пенсії, -на соціальне страхування -до фонду соціального страхування по нещасному випадку на виробництві -на медичне страхування
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва	Послуги сторонніх організацій Підготовка кадрів Витрати по підписці і спеціальній літературі Витрати по придбанню ліцензій
9. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	Електроенергія на технологічні потреби Амортизація Заробітна плата допоміжних працівників Технічне обслуговування і експлуатація ОФ Охорона праці і техніка безпеки
10. Загальнозаводські витрати	Заробітна плата, сировина і матеріали, послуги сторонніх організацій, амортизація і ін. витрати адміністративно-управлінського персоналу
11. Ремонт	Ремонт трубопроводів, будівель і споруд і інших виробничих фондів
12. Інші виробничі витрати	Інші витрати

Проте на газорозподільних підприємствах (ГРП) облік ведеться відповідно до класифікації витрат по економічних елементах, виняток становлять допоміжні матеріали, витрати яких відображаються по статті «сировина і матеріали». Проте, частка цих матеріалів незначна, тому не може бути резервом для зниження витрат.

Однак використання класифікації витрат по економічних елементах не дозволяє виявити статті витрат, управління якими може бути використано для зниження собівартості продукції. Для вирішення цієї задачі використовується більш детальна класифікація, а саме групування по калькуляційних статтях витрат (табл. 4). Це дозволяє виділити такі статті витрат, як ремонт, витрати по утриманню і експлуатації устаткування, заробітна плата основних працівників.

Висновки. Таким чином, класифікація витрат лежить в основі формування системи обліку витрат, без правильного підбору якої неможливо організувати процес управління витратами. В сучасних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень тактичного і стратегічного характеру базується на інформації про витрати і фінансових результатах діяльності підприємства.

Література

1. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
2. Мицкевич А. Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. – М. : ОЛМА-ПРЕСС Инвест : Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.
3. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия : [учеб. пособие для студентов вузов] / М. И. Трубочкина – М. : Инфра-М, 2004. – 218 с.
4. Бойчук І. М. Економіка підприємства: Навч. посібник / І. М. Бойчук, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піча. – [2-ге вид перероб. і доп.]. – К. : «Каравела» ; Львів : «Новий світ – 2000», 2001. – 298 с.
5. Atkinson Anthony A., Banker Rajiv D., Kaplan Robert S., Mark Young S. Management accounting, Prentice Hall, Inc. 2001 (пер. на рус. язык, под ред. А.Д.Рахубовского. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2005). – 880 с.
6. Донцова Л. В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – М. : ДИС, 4 выпуск, 2001. – 304 с.