

лення питань нарахування заробітної плати, а також бухгалтерського обліку є вдосконалення самого облікового процесу. Причому вирішення цієї проблеми, як визнано й іншими авторами, має бути комплексним – від нового пакету первинних документів з праці до обліково-накопичувальних і розподільних відомостей.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
2. Наказ від 4.06.2009 № 390 Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування.
3. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом МФУ 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php>.
4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підручник] / [Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Паненко Л.Г. та ін.]; За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – [4-те вид. доп. перед.]. – К.: Алерта, 2007. – 978 с.
5. Семенов Г.А. Організація обліку розрахунків з персоналом з оплати праці / Г.А. Семенов, Л.О. Андрущенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbu.gov.ua/portal/.../index.html](http://www.nbu.gov.ua/portal/.../index.html).

УДК 657.471.1

Шиманська А.А.

*здобувач кафедри обліку, аналізу та аудиту в агропромисловому комплексі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана*

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджені поняття щодо класифікації витрат підприємства, визначені критерії класифікації витрат залежно від конкретної мети, що стоїть перед керівником підприємства. Запропоновано впроваджувати світову класифікацію витрат виробництва в облікову систему України.

**Ключові слова:** витрати, класифікація, критерії класифікації витрат, групування витрат, управління витратами, калькулювання собівартості.

#### Шиманская А.А. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье исследованы понятия о классификации расходов предприятия, определены критерии классификации расходов в зависимости от конкретной цели, стоящей перед руководителем предприятия. Предложено внедрять мировую классификацию расходов производства в учетную систему Украины.

**Ключевые слова:** расходы, классификация, критерии классификации расходов, группировки расходов, управление расходами, калькулирование себестоимости.

#### Shymans'ka A.A. ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES TO CLASSIFICATION COSTS OF THE COMPANY

This article examines the concept for the classification of expenses of the company. The criterias of classification of costs depending on the manager's purpose of confronting. Proposed to implement the global classification of production costs in the accounting system of Ukraine.

**Keywords:** expenditure classification criteria for the classification of costs, group costs, management costs, costing.

**Постановка проблеми.** Одним із важливих питань організації, планування, обліку та калькулювання собівартості продукції є класифікація витрат за різними ознаками, що забезпечує вивчення їх складу та характеру, дає змогу посилити контроль за ними і використовувати однотипні економічно обґрунтовані способи групування у діяльності підприємств.

**Аналіз останніх джерел і публікацій.** Питання групування витрат та визначення їх класифікаційних характеристик в останні роки стали предметом уваги багатьох вітчизняних науковців, зокрема таких, як: П.Й. Атамас, Н.М. Богацька, І.Ю. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Герасимчук, Н.М. Грабова, Е.К. Добикіна, Г.В. Козаченко, М.В. Кужельний, О.В. Лишчиленко, Лінник, Л.Г. Ловінська, Л.І. Марущак, П.О. Марущак, В.І. Пахомов, Ю.С. Погорелов, О.В. Портна, М.С. Пушкар, В.С. Рижиков, В.В. Ровенська, В.П. Савчук, Л.В. Чижевська та ін.

Незважаючи на те, що вже неодноразово виходили публікації на дану тему, досі не сформовано єдиного підходу до визначення класифікаційних ознак витрат підприємства.

**Постановка завдання.** Визначення основних критеріїв класифікації, а також залежності способу класифікації від конкретних цілей управління.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Класифікація як загально економічне явище є одним із методів пізнання та вивчення об'єктів, що за своєю суттю становить їх розподіл на класи, відділи, розряди на основі визначених загальних властивостей та взаємозв'язків між ними.

Світ науковців постійно намагається знайти компактну структурно-логічну схему, яка б містила сукупність критеріїв класифікації витрат, єдиної для будь-якого підприємства. Проте парадокс полягає в тому, що чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів (в даному випадку мова йде про об'єкт «витрати») та можливостей управління ними.

Витрати – це елемент фінансової звітності, який визначається НП(С)БО як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [1].

Таблиця 1

## Класифікації витрат підприємства

Критерій класифікації	Види витрат	Основні характеристики
За економічним елементом	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація основних фондів та нематеріальних активів; – інші витрати.	характеризують використані ресурси за їхнім економічним змістом незалежно від форми і місця їх використання
За статтями калькуляції	– сировина та матеріали; – придбання комплектуючих, напівфабрикатів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; – паливо й енергія на технологічні цілі; – напівфабрикати; – основна та додаткова заробітна плата; – транспортно-заготівельні витрати; – соціальне страхування; – утримання та експлуатацію виробництва; – підготовка та освоєння виробництва; – спеціальні витрати; – загальновиробничі; – загальногосподарські; – на технічний брак; – супутня продукція; – інші виробничі витрати; – комерційні витрати.	характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів і місця їх використання
За ступенем однорідності	– одноеlementні; – комплексні.	характеризують використання одного чи декількох економічних ресурсів
За відношенням до об'єкта обліку	– прямі;	витрати, які розраховуються прямими методами, прямо відносяться на об'єкт калькулювання
	– непрямі.	пов'язані з декількома об'єктами віднесення витрат і тому розподіляються пропорційно до економічно обґрунтованої бази
За відношенням до технологічного процесу	– основні;	пов'язані з процесом виготовлення продукції;
	– накладні.	на здійснення процесу управління та обслуговування процесу виготовлення продукції
За періодичністю виникнення	– поточні;	менше місяця
	– разові;	більше місяця (спрямовуються на забезпечення виробництва)
	– періодичні.	носять періодичний характер
За відношенням до основної функції підприємства	– виробничі;	пов'язані із процесом виробництва
	– комерційні (невиробничі);	пов'язані із процесом реалізації продукції
	– адміністративні.	пов'язані із забезпеченням внутрішньої адміністративно-господарської діяльності на підприємстві
За місцем виникнення	– витрати цеху; – витрати ділянки; – витрати підрозділу; – витрати цеху.	витрати конкретної структурної одиниці підприємства
За доцільністю витрат	– продуктивні; – непродуктивні.	пов'язані з нормальним, ефективним процесом виробництва чи з недоцільною виробничою діяльністю
За видами продукції (робіт, послуг)	– на одиницю продукції;	загальна сума та склад витрат на виробництво та реалізацію одиниці певного виду продукції
	– на валову продукцію;	загальна сума та склад витрат на виробництво валової продукції;
	– на товарну продукцію;	загальна сума та склад витрат на виробництво товарної продукції
	– на реалізовану продукцію.	загальна сума та склад витрат на виробництво реалізованої продукції
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	– змінні;	сума витрат змінюється зі зміною обсягів виробництва
	– постійні.	сума витрат змінюється дуже повільно (майже не змінюється) зі зміною обсягів виробництва
За ступенем охоплення планом	– планові; – непланові.	пов'язані із включенням/не включенням до загальних планових витрат підприємства
За ступенем контрольованості	– контрольовані; – неконтрольовані.	витрати, що використовуються у процесі контролю та регулювання та вибору альтернативного рішення.
За ступенем регулювання	– регульовані; – нерегульовані.	
За ефективністю використання ресурсів	– ефективні; – неефективні.	пов'язані зі здійсненням ефективного/неефективного процесу виробництва

Витрати на виробництво як об'єкт пізнання добре вивчені в теорії обміну та аналізу виробничої діяльності. Класифікація витрат має практичне значення. Проте вона є наслідком не тільки практичної потреби управління витратами, але й одним з інструментів теоретичних досліджень у цій сфері.

Облік витрат виробництва є визначальним у загальній системі бухгалтерського обліку. При цьому управлінський облік не обмежується лише обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованих у відповідних документах. Його зміст набагато ширший, а серед основних структурних елементів одним з найважливіших є класифікація витрат відповідно цілям їх управління для визначення собівартості продукції й отриманого прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю і регулювання [2, с. 43].

Класифікація витрат підприємства та її основні критерії вчора та сьогодні – досить різні. Класифікація витрат в адміністративно-централізованій економіці була спрямована на «обслуговування» показника «собівартість виробленої продукції», оскільки саме цей показник був основним у планах підприємств із собівартості. Кількість критеріїв у цій класифікації була порівняно невеликою, що відображало незначні можливості підприємства в сфері управління витратами. Відповідно до класифікації витрат, що існувала, у структурі собівартості виробленої (товарної) продукції виділялися прямі і непрямі витрати. Витрати також класифікували за елементами, статтями, однорідністю, можливістю віднесення на одиницю продукції і залежно від обсягу продукції, що випускається.

Однак значення такого поділу витрат для управління ними з часом знизилося, і така класифікація витрат сьогодні більшою мірою становить теоретичний інтерес [3, с. 82].

Групування витрат за окремими ознаками є основою обліку, аналізу та калькулювання собівартості продукції. До того ж групування витрат допомагає знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, у нових сферах діяльності [4, с. 4].

Інформація про витрати, згрупована різними способами, потрібна для ефективного управління підприємством. З одного боку, виявлені і сформульовані потреби управління витратами обумовлюють вибір критеріїв класифікації, поділ сукупності витрат відповідно до них. З іншого боку, дослідження класифікації витрат дає змогу виявити нові розрізнення та групи витрат і тим самим удосконалювати інформаційне забезпечення прийняття рішень [5, с. 103].

Відомий науковець П.Й. Атамас вважає, що в основу класифікації витрат в обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику та склад окремих груп витрат [6, с. 3].

Таким чином, залежно від мети класифікації витрат усі витрати підприємства можна поділити на групи, що містять відповідні класифікаційні групи:

1) оцінка запасів та визначення фінансових результатів (вичерпні та невичерпні, витрати на продукцію та витрати періоду, прямі та непрямі, основні та накладні);

2) прийняття управлінських рішень (релевантні та нерелевантні, постійні та змінні, маржинальні та середні, дійсні та можливі);

3) контроль виконання (планові та непланові, продуктивні та непродуктивні, контрольовані та неконтрольовані);

4) оподаткування, складання фінансової звітності (за економічним елементом);

5) обчислення собівартості (за статтями).

На практиці сьогодні можна зустріти найрізноманітніші класифікації витрат підприємства (таблиця 1).

Як свідчить практика, найбільш прийнятними та широко використовуваними є класифікації витрат підприємства за економічними елементами та статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами дає можливість відповісти на питання, що і скільки було використано на підприємстві за звітний період. Тобто до кожного елемента включають витрати на конкретний вид ресурсів. Це означає, що не має значення, на які цілі і з якою метою витрачені ресурси, важливо, що за звітний період взагалі було витрачено конкретно таку кількість грошових одиниць на сировину та матеріали і таку кількість на оплату праці.

У типовому положенні з планування, обліку на калькулювання собівартості [7] наводяться 5 економічних елементів, а саме:

1) Матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів):

– сировина й матеріали, що придбані у сторонніх організацій і надійшли до складу виготовленої продукції, крім поворотних відходів, вартість яких вираховується;

– покупні напівфабрикати й комплектуючі вироби;

– паливо й енергія, придбані в сторонніх організацій для технологічних цілей, опалення виробничих приміщень, транспортних робіт, пов'язаних з обслуговуванням виробництва власним транспортом;

– тара й тарні матеріали, використані при виробництві продукції, якщо це передбачено технологічним процесом;

– будівельні матеріали і запасні частини, витрачені на технологічні цілі, утримання і ремонт необоротних активів;

– запасні частини, використані для ремонту основних засобів, інших необоротних активів;

– товари, використані для виробничо-господарських потреб;

– малоцінні та швидкозношувані предмети;

– роботи й послуги, виконані сторонніми підприємствами;

– втрати внаслідок нестачі матеріальних цінностей в межах норм природних втрат.

2) Витрати на оплату праці:

– витрати на виплати основної та додаткової заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, що діє на підприємстві;

– гарантійні й компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затриманням виплати заробітної плати тощо;

– виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, передбачені законодавством;

– витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів;

– інші витрати на оплату праці, що визнані елементами витрат на оплату праці.

3) Відрахування на соціальні заходи:

– відрахування на пенсійне забезпечення;

– відрахування на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й витратами, обумовленими народженням і похованням;

– страхові внески на випадок безробіття;

– відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві й професійному захворюванні, що призвели за собою втрату працездатності.

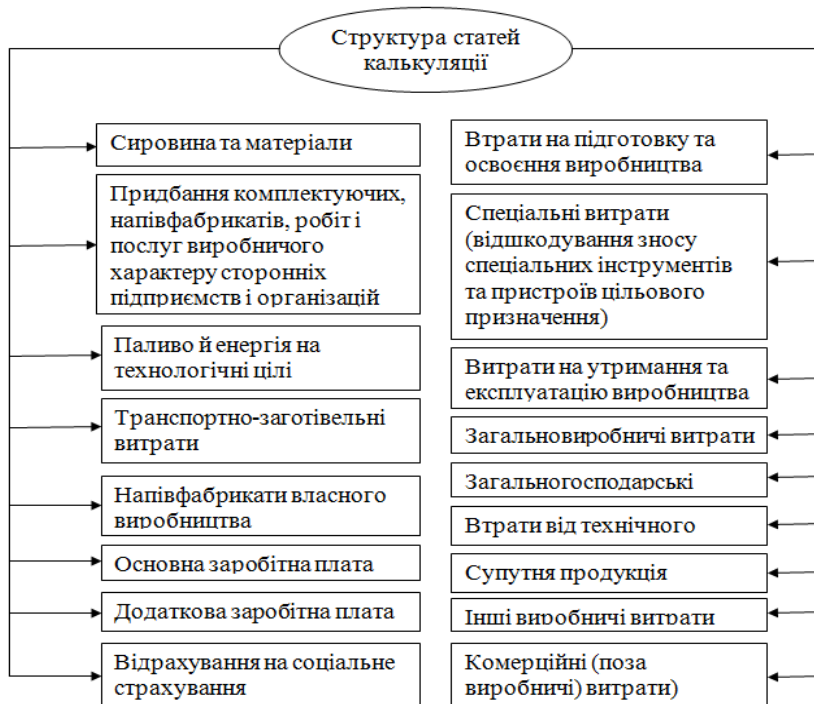


Рис. 1. Класифікація витрат за статтями калькуляції

4) Амортизація основних засобів та нематеріальних активів:

- амортизація основних засобів;
- амортизація інших необоротних матеріальних активів;

– амортизація нематеріальних активів.

5) Інші витрати:

- пов'язані з управлінням виробництвом;
- пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;

– по страхуванню ризиків, пов'язаних з виробничим процесом;

– на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств і організацій;

– податки, збори й інші обов'язкові платежі, що включають у виробничу собівартість продукції;

– пов'язані з утриманням й експлуатацією фондів природоохоронного призначення;

– інші витрати.

Класифікація за економічними елементами є загальною та єдиною для всіх підприємств. На її основі складається форма звітності підприємства. Така класифікація дає можливість проводити порівняльний аналіз собівартості продукції окремої галузі та на міжгалузевому рівні; є необхідною для вдосконалення ціноутворення, визначення трудомісткості та матеріаломісткості виробництва; дає змогу проаналізувати співвідношення використання трудових і матеріальних ресурсів у різних виробках, ефективність заміни одних продуктів іншими.

Проте таке групування не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, місцем виникнення, а також при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, а отже, в їх обґрунтованості; ускладнює виявлення резервів зниження собівартості; не передбачено воно і для визначення собівартості окремих видів продукції. Тому витрати групуються також за калькуляційними статтями, які самостійно встановлюються кожною галуззю народного господарства.

Принципова відмінність групування витрат за статтями калькуляції від групування за економічними елементами полягає в наявності в ній комплексних статей, які об'єднують різноманітні за економічним змістом елементи за призначенням витрат, за місцями їх виникнення і методами розподілу між окремими видами продукції залежно від обсягу виробництва кожного виду (рис. 1).

Групування витрат за статтями калькуляції дозволяє виділити витрати, безпосередньо пов'язані з технічним процесом, і витрати, які стосуються обслуговування виробництва й управління.

Отже, статті витрат та економічні елементи тісно взаємопов'язані. Деякі з них є частиною певного елемента витрат. Наприклад, стаття «Основна заробітна плата» є складовою елемента «Витрати на оплату праці». Інші ж включають кілька елементів витрат. Наприклад, до статті 91 «Загальновиробничі витрати» включаються всі елементи операційних витрат.

**Висновки з проведеного дослідження.**

На сьогодні, здійснюючи класифікацію витрат підприємства, використовують велику кількість критеріїв. Одні з них давно використовуються в плануванні й обліку витрат, інші ж з'явилися порівняно не так давно – як відповідь на швидкий розвиток потреб управління витратами; значна частина критеріїв відома в українській практиці управління витратами ще з часів адміністративно-централізованої економіки, а деякі запозичені із міжнародної теорії і практики.

Світова класифікація витрат виробництва є досить визначеною і практичною. Впровадження її в облікову систему України може значно посприяти розширенню можливостей управління різними видами витрат у конкретних виробничих ситуаціях.

Оскільки класифікація витрат є досить складною і відкритою системою, виникнення нових критеріїв не тільки не заважає користуватися раніше відомими, але й дає керівництву підприємств можливість виділення й управління новими групами витрат залежно від потреб та можливостей відповідної системи управління.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затвержене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Добикіна Е.К., Ровенська В.В., Рижилов В.С. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей заочної форми навчання і слухачів системи виробничо-економічної підготовки кадрів. – К. : Видавничий дім «Слово», 2005. – 272 с.
3. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С. Удосконалення класифікації витрат підприємства / Вісник економічної науки України. – 2008. – № 2(14). – С. 81-85.
4. Бондар І.Ю., Пахомов В.І. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції : навч. посібник. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2000. – 65 с.
5. Менеджмент : збірник наукових праць / Головний редактор А.І. Кредісов. – К., 2008. – Вип. 9. – 201 с.



6. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник. 2-ге вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
7. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 лип. 1996 р. № 830 // Урядовий кур'єр. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.
8. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник. – Київ : Видавництво «Центр навчальної літератури», 2006. – 632 с.
9. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. – К. : КНЕУ, 2001.