

Хомяк Т. Р.,
аспірант, Львівська комерційна академія, м. Львів

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Анотація. У статті обґрунтовано доцільність формування та використання підприємствами лікєро-горілочаної промисловості системи класифікації виробничих витрат, яка передбачає врахування специфічних особливостей їхньої виробничої діяльності. З цією метою досліджено класифікаційні ознаки, які використовують у процесі облікового формування витрат на підприємствах США, окремих країн пост-радянського простору та висвітлено погляди українських і зарубіжних науковців, що досліджують такі питання. З урахуванням галузевої специфіки та сучасних умов господарювання рекомендовано ознаки, які доцільно застосовувати в процесі системного групування виробничих витрат на лікєро-горілочаних підприємствах. Подальші дослідження мають бути спрямовані на розроблення рекомендацій щодо класифікації загальноновиробничих витрат лікєро-горілочаних підприємств.

Ключові слова: витрати, виробничі витрати, класифікація витрат, ознаки класифікації витрат, витрати лікєро-горілочаних підприємств.

Khomyak T. R.,
Postgraduate, Lviv Academy of Commerce, Lviv

PROBLEMATIC ASPECTS OF ACCOUNTING CLASSIFICATION OF PRODUCTION COSTS AT THE ENTERPRISES OF ALCOHOLIC BEVERAGES INDUSTRY

Abstract. The article substantiates the expediency of formation and use by the enterprises of alcoholic beverages industry of the classification system of production costs, that takes into account the specific characteristics of their production activities. For this purpose, classification criteria that are used in the process of forming of costs at the US companies and in some post-Soviet countries were studied and the views of Ukrainian and foreign scientists who study that issue were highlighted. Taking into account the industry's specificity and current economic conditions the features were recommended, which should be applied in the systematic grouping of production costs at the enterprises of alcoholic beverages industry. Further research should be directed at developing of recommendations considering the classification of total production expenditures at the enterprises of alcoholic beverages industry.

Keywords: expenses, operating expenses, cost classification, cost classification criteria, expenses of alcoholic beverage enterprises.

Постановка проблеми. Нині в Україні питання щодо визнання, визначення та обліку витрат регулюються системою законодавчих та нормативних документів. Основними з них є Податковий кодекс України [1], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [2], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3]. Проте важливо адаптувати наведені у зазначених законодавчо-нормативних документах традиційні підходи щодо класифікації операційних витрат до особливостей сучасного рівня управління та розвитку виробництва лікєро-горілочаних підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемні питання класифікації витрат для цілей обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств постійно перебувають у полі зору як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. У своїх працях ці питання розглядали: А. С. Бакаєв, П. С. Безруких, І. А. Белобжецький, Н. Д. Врублевський, М. А. Вахрушина, В. Б. Івашкевич, В. Е. Керімов, М. І. Кутер, І. Г. Кондратова, Н. К. Мар'їн, Д. Міддлтон, Е. А. Мізіковський, С. А. Ніколаєва, В. Д. Новодворський, В. Ф. Палій, В. Т. Слабинський, Я. В. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, Л. З. Шнейдман, Г. Шмален, А. Яругова та інші. Проте у лікєро-горілочаній галузі багато підприємств і досі застосовують "котловий" метод обліку витрат, і не встановлено чіткого визначення складу витрат,

моменту їх визнання, класифікації та системного аналітичного відображення в бухгалтерському обліку.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо класифікації виробничих витрат підприємств лікеро-горілчаної промисловості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Класифікація витрат, власне як і самі витрати підприємств, що випускають лікеро-горілчану продукцію, має багатоаспектний характер. Її використовують як з метою організації аналітичного обліку, калькулювання собівартості продукції, формування бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів та внутрішніх потреб, так і в системах планування, контролювання, аналізування поведінки витрат та управління ними. Класифікація витрат, зважаючи на зазначені цілі, має бути багатогранною та сприяти формуванню ефективної системи управління всією господарською діяльністю лікеро-горілчаних підприємств.

При побудові максимально універсальної та гнучкої класифікації витрат слід ретельно вивчити досвід як вітчизняних підприємств лікеро-горілчаної промисловості, сучасні підходи науковців до вирішення даної проблеми, так і, по можливості, враховувати передовий досвід зарубіжних фірм. Це сприятиме формуванню якісних пропозицій щодо управління лікеро-горілчаними підприємствами як учасниками внутрішніх та міжнародних ринків.

Варто зазначити, що вагомий внесок у питання класифікації витрат підприємств зробили представники американської бухгалтерської школи. Так, у США, де на законодавчому рівні відсутні обов'язкові загальностановлені норми щодо класифікації

витрат, підприємства відповідно до потреб управління здійснюють їх самостійно. Це й дозволяє вченим проводити різноваріантні дослідження поведінки витрат підприємств. Зокрема, на багатьох підприємствах США використовують такі класифікації витрат: 1) за економічним змістом: основні, накладні; 2) за способом віднесення на собівартість: прямі, непрямі; 3) за обсягом: змінні, постійні; 4) за методом списання: витрати періоду, витрати виробництва; 5) за термінами виникнення: фактичні, планові; 6) за управлінськими функціями: виробничі, витрати реалізації, адміністративні; 7) за місцями виникнення: за центрами витрат, за зонами відповідальності; 8) за доцільністю: релевантні, нерелевантні.

Якщо йдеться про країни пострадянського простору, до яких входить й Україна, класифікацію витрат передбачено в основних нормативних актах із регулювання облікової діяльності. У табл. 1 представлені результати дослідження нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат на підприємствах Росії, Білорусі, Казахстану та Молдови.

Таким чином, можна констатувати, що класифікація витрат у нормативних актах зазначених країн сформована насамперед для забезпечення складання показників форм фінансової звітності та здійснення податкових розрахунків. Управлінські аспекти класифікації витрат формують на внутрішньому рівні, тобто на рівні підприємств.

Для визначення напрямів класифікації витрат лікеро-горілчаних підприємств досліджено наукові публікації наступних вчених: А. Й. Атамас [4], О. Бородкін [5], Ф. Ф. Бутинець [6], С. Ф. Голов [7], З. В. Задорожний [8], В. С. Лень [9], М. С. Пушкар [10], В. Палій [11], К. Друрі [12], В. Б. Івашкевич [13], В. Индукаев [14], Т. Карпова [15], Л. В. Нападовська [16], Ю. С. Цал-Цалко [17], Ч. Хорнгрен, в яких розглядалися питання такої класифікації. Результати дослідження узагальнено у табл. 2.

Таблиця 1

Класифікація витрат відповідно до законодавства окремих країн пострадянського простору

Країна	Нормативний акт	Класифікація
1	2	3
Росія	ПБО 10/99 "Витрати організації", галузеві інструкції з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати поділяють на витрати від звичайних видів діяльності та інші витрати, в податковому обліку – витрати, що враховуються при розрахунку оподаткованого прибутку, та витрати, що не враховуються при розрахунку
Білорусь	Інструкція по бухгалтерському обліку "Витрати організації"	Витрати поділяють на витрати за видами діяльності, операційні витрати та позареалізаційні витрати
Молдова	Закон Республіки Молдова "Про бухгалтерський облік", НСБО 2 "Товарно-матеріальні запаси", НСБО 3 "Склад затрат і витрат підприємства"	Витрати групують на: витрати операційної діяльності, собівартість продаж, комерційні витрати, інші операційні витрати, витрати неопераційної діяльності, витрати інвестиційної діяльності; витрати фінансової діяльності, надзвичайні витрати, витрати по податку з доходів
Казахстан	Стандарт бухгалтерського обліку №7 "Облік товарно-матеріальних запасів"	Витрати групуються на: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрати періоду, які класифікуються на витрати по реалізації, загальні та адміністративні. Затрати на виробництво групуються за елементами: матеріальні затрати; затрати на оплату праці; відрахування на страхування; знос засобів; інші затрати

Представлена систематизація підходів вчених до класифікації витрат вказує на багатоманітність класифікаційних ознак. Це обумовлено особливостями і метою дослідження, а також галузевими особливостями. Крім того, ряд виділених ознак носять суто теоретичний характер, наприклад за агрегованістю продукту, за відношенням до форм праці тощо.

ні), за видами діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної), за можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані), стосовно передбачуваності (планові, позапланові), залежно від прийнятого рішення (релевантні, нерелевантні), за доцільністю використання (продуктивні, непродуктивні), за ступенем опосередкування (загальні, середні).

Таблиця 2

Підходи до класифікації виробничих витрат у працях вітчизняних та зарубіжних вчених

Класифікаційні ознаки	Автори														
	А.Й. Агамас	О. Борождін [738]	Ф.Ф. Бутинець	С.Ф. Голов	З.В. Задорожний	В.С. Лень	М.С. Пушкар	В. Палій	К. Друрі	В. Івашкевич	В. Індукаєв	Т. Карпова	Л.В. Нападівська	Ю.С. Цал-Цалко	Ч. Хорнгрен
За місцями виникнення	+	+	+	+	+	+				+	+	+			
За видами витрат	+	+		+	+		+			+	+	+	+	+	
За об'єктами витрат		+				+									+
За способом віднесення на собівартість	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+
За обсягом виробництва	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	
За календарними періодами		+			+		+						+		
За періодичністю виникнення						+	+	+			+		+		
За роллю в процесі виробництва					+			+	+			+			
За періодичністю обчислення								+							+
За ступенем агрегування продукту								+							+
Відношення до технологічного процесу	+											+			
За відношенням до діючих норм		+			+		+				+		+		
За видами продукції										+	+				
За можливістю впливу на витрати									+			+			
Для визначення фінансового результату	+		+	+	+	+			+				+		
Для прийняття рішень	+		+	+	+		+		+				+		
За структурою												+			
За функціями управління										+					
За доцільністю витрачання														+	+
За ступенем планування	+				+							+	+		
За єдністю складу витрат			+				+						+	+	

Зважаючи на специфіку галузі та сучасні умови господарювання, на лікєро-горілчанних підприємствах варто використовувати такі класифікаційні ознаки облікового формування витрат: за відношенням до виробничого процесу (накладні, основні), стосовно собівартості виготовлюваної продукції (прямі, непрямі), залежно від обсягів виробництва (постійні, змінні), за місцями виникнення (робоче місце, цех, відділ, бригада), за однорідністю (однорідні, комплексні), за видами виробництва (основне, допоміжне, обслуговуюче), за елементами витрат (матеріальні, на оплату праці, на соціальні заходи, амортизація, інші витрати), за відношенням до собівартості (виробничі, витрати періоду), за охопленням нормування (нормовані, ненормова-

Класифікація витрат лікєро-горілчанних підприємств повинна бути обумовлена системою бухгалтерського обліку та економічного аналізу, адже від класифікації, яка використовується, залежать елементи методу бухгалтерського обліку, управління господарськими процесами та видами діяльності.

Кожна класифікаційна ознака обумовлює наступне:

- по-перше, з точки зору бухгалтерського обліку здійснює вплив на методологію бухгалтерського обліку, адже визначає порядок документообігу на підприємстві, який зумовлений організаційними та технологічними особливостями; впливає на калькулювання собівартості у зв'язку з тим, що визначається обраним методом калькулювання; є осно-

Рекомендована номенклатура статей виробничих витрат

Типові статті витрат для виробничих підприємств	Рекомендовані для використання галузеві статті виробничих витрат
Основні матеріали	Сировина та спирт (за виключенням відновлювальних відходів)
Допоміжні матеріали	Втрати сировини і спирту
Покупні напівфабрикати	Основні та допоміжні матеріали (тара)
Інші допоміжні матеріали	Вода
Тара	Бій тари та втраченої продукції
Паливо	Паливо та енергія на технологічні цілі
Енергія	Витрати на утримання приладів автоматизованого обліку спирту
Заробітна плата	Заробітна плата основних працівників виробництва
Соціальні заходи	Відрахування єдиного соціального внеску
Загальновиробничі витрати	Витрати на якість
Загальногосподарські витрати	Акцизні марки
Інші витрати	Інші виробничі витрати

вою організації аналітичного обліку витрат; визначає порядок формування інформаційного забезпечення на основі складових та структури форм внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності;

- по-друге, безумовний вплив класифікація має на систему економічного аналізу, адже, як зазначає С. І. Савченко: “Рівень витрат підприємства здійснює значний вплив на прийняття фінансових та управлінських рішень, як в короткостроковому періоді, так і в стратегічному плані. Виняткове значення важливості інформації про витрати обумовлене постійним її використанням в процесі управління підприємством. Аналіз витрат дає можливість визначити ефективність витрат, вияснити, чи не є вони надмірними, перевірити показники діяльності, обґрунтувати вибір цінової політики, планувати реальний рівень прибутку, оптимізувати взаємозалежність видів продукції і місць її виробництва.

Володіння точною інформацією про витрати дозволяє ефективно регулювати їх рівень, проводити постійний контроль відношення доходів і витрат. У витратах знаходять відображення всі сторони господарської діяльності підприємства, оскільки практично будь-яке рішення призводить до виникнення витрат. Нездатність управлінців визначити і проаналізувати витрати призводить до неможливості передбачити кризовий стан підприємства і розробити шляхи виходу з цього стану” [19, с. 58].

Наведені ознаки класифікації витрат забезпечують дотримання єдності класифікаційних ознак, більш повно враховують специфіку та особливості, характерні для підприємств лікєро-горілчаних підприємств, сприяють встановленню моменту визнання витрат витратами поточного періоду.

При калькулюванні собівартості продукції лікєро-горілчаних підприємств та, зважаючи на специфіку галузі, варто охарактеризувати витрати за такими ознаками класифікації, як: за економічними елементами (матеріальні, на оплату праці, на соціальні заходи, амортизація, інші), за видами виробництва, за відношенням до собівартості та за відношенням до періоду (табл. 3):

- класифікація витрат за економічними елементами обумовлює специфіку матеріальних витрат, які представлені витрачанням спирту, втрат спирту, допоміжних матеріалів, води, тари та акцизних марок. Відповідно до цього пропонуємо вдосконалити номенклатуру статей витрат;

- у межах видів виробництва варто виділяти витрати на виробництво основної, побічної, сполученої продукції; за відношенням до собівартості на виробничі (підготовку, освоєння, виробництва, скорочення, припинення випуску) та витрати періоду (процеси постачання, збуту, управління, забезпечення, підтримання, підвищення якості продукту);

- у межах ознаки за відношенням до поточного періоду: витрати поточного періоду – виробництво та випуск продукції, реалізацію продукції; майбутнього періоду – ліцензування, сертифікація, розробка та реєстрація рецептур, вартість акцизних марок.

Таким чином, сьогодні економічно невиправданим є підхід укрупнення складу матеріальних витрат, консолідації в одній статті різних за економічним змістом та призначенням. Величина витрат залежить від: сезонності заготівлі сировини; наявності в процесі зберігання і виробництва механічних і технологічних втрат; використання різних одиниць вимірювання при закупівлі сировини та визначенні випуску готової, побічної та сполученої продукції, розрахунку втрат; присутності в рецептурах води, численних найменувань допоміжних матеріалів; застосування технологічних енергоресурсів і тари. Все це вказує на необхідність на внутрішньому рівні лікєро-горілчаних підприємств затверджувати запропоновану номенклатуру витрат, яка матиме більш розширений вигляд у формуванні собівартості лікєро-горілчаної продукції.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Запропонований підхід щодо класифікації витрат доповнює теоретичні положення бухгалтерського обліку витрат, оскільки всі розглянуті класифікаційні ознаки розподілені за рівнем впливу на систему бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Практичне значення запропонованих підходів щодо класифікації витрат полягає у сприянні підвищенню ефективності системи управління ними та оперативного оцінювання їхньої поведінки в процесі виробничо-господарської діяльності підприємств.

З метою забезпечення дієвого контролю формування повної фактичної собівартості готової продукції подальші дослідження мають бути спрямова-

ні на розроблення рекомендацій щодо аналітичної класифікації загальновиробничих витрат лікеро-горілчаних підприємств.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
4. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
5. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 32-41.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – С. 110, 197.
7. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
8. Задорожний З. В. Класифікація витрат управлінського обліку в будівництві / Задорожний З. В. // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 21. – С. 102-108.
9. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи і практика : навчальний посібник / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
10. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – С. 251.
11. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА – М, 2006. – С. 66.
12. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособие для вузов / Друри К.; [под ред. Н. Д. Эриашвили; предисловие проф. П.С. Безруких; пер. с англ.]. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
13. Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15-18.
14. Индукаев В. П. Организация оперативного учета и контроля издержек производства / В. П. Индукаев. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 143 с.
15. Карпова Т. П. Основы управленческого учета : учебное пособие / Т. П. Карпова. – М. : ИНФРА – М, 1997. – 392 с.
16. Нападівська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
17. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

18. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.; [под ред. Я. В. Соколова; пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

19. Савченко С. І. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат / Савченко С. І. // Вісник ЖДТУ. – 2006. – №3 (37). – С. 97-106.

REFERENCES

1. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755–VI.
2. Polozhennia (standart) bukhgalters'koho obliku 16 “Vytraty”: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318.
3. Instruksiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhgalters'koho obliku aktiviv, kapitalu, zobov'iazan' i hospodars'kykh operatsij pidprijemstv i orhanizatsij: zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291.
4. Atamas, P. J. (2009), *Upravlins'kyj oblik*, 2nd ed, Tsentr uchbovoi literatury, K.
5. Borodkin O. (2002), “Pro formuvannia i oblik sobivartosti produktsii za rynkovykh umov”, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, № 3.
6. Butynets', F. F. (2005), *Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik*, 3rd ed, PP “Ruta”, Zhytomyr.
7. Holov, S. F. (2003), *Upravlins'kyj oblik*, Libra, K.
8. Zadorozhnyj, Z. V. (2002), “Klasyfikatsiia vytrat upravlins'koho obliku v budivnytstvi”, *Visnyk ZhITI*, № 21.
9. Len', V. S. and Hlyvenko, V. V. (2004), *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: osnovy i praktyka*, Tsentr navchal'noi literatury, K.
10. Pushkar, M. S. (1999), *Tendentsii ta zakonmironosti rozvytku bukhgalters'koho obliku v Ukraini (teoretyko-metodolohichni aspekty)*, Ekonomichna dumka, Ternopil'.
11. Palij, V. F. (2006), *Upravlencheskij uchet izderzhok i dohodov (s jelementami finansovogo ucheta)*, INFRA – M, M.
12. Druri K. (1998), *Vvedenie v upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet*, 3rd ed, Audit, JuNITI, M.
13. Ivashkevich, V. B. (2000), “Organizacija upravlencheskogo ucheta po centram otvetstvennosti i mestam formirovanija zatrat”, *Buhgalterskij uchet*, № 5.
14. Indukaev, V. P. (1986), *Organizacija operativnogo ucheta i kontrolja izderzhok proizvodstva*, Finansy i statistika, M.
15. Karpova, T. P. (1997), *Osnovy upravlencheskogo ucheta*, INFRA – M, M.
16. Napadov'ska, L. V. (2000), *Upravlins'kyj oblik*, Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k.
17. Tsal-Tsalko, Yu. S. (2002), *Vytraty pidprijemstva*, TsUL, K.
18. Horngren, Ch. T. and Foster, Dzh. (1995), *Buhgalterskij uchet: upravlencheskij aspekt*, Finansy i statistika, M.
19. Savchenko, S. I. (2006), *Udoskonallennia vnutrishn'ohospodars'koho kontroliu vytrat*, *Visnyk ZhDTU*, №3 (37).