

## ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ Й ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

### COST OF ENTERPRISE AND CLASSIFICATION FOR THE MANAGEMENT AND ECONOMIC ANALYSIS

УДК 657.471

**Коба О.В.**

к.т.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Полтавський національний технічний  
університет імені Юрія Кондратюка

**Миронова Ю.Ю.**

к.е.н., старший викладач кафедри  
обліку і аудиту  
Полтавський національний технічний  
університет імені Юрія Кондратюка

*У статті проаналізовано проблеми класифікації витрат промислових підприємств. Досліджено і узагальнено підходи вітчизняних і іноземних науковців до групування витрат за різними напрямками. Визначено пріоритетні критерії класифікації витрат для потреб управління та економічного аналізу. Запропоновано класифікацію витрат за організаційно-управлінським, обліково-аналітичним та фінансово-економічним критеріями.*

**Ключові слова:** витрати, групування витрат, класифікація витрат, управління витратами, класифікаційні ознаки, види витрат.

*В статье проанализированы проблемы классификации расходов промышленных предприятий. Исследованы и обобщены подходы отечественных и иностранных ученых к группированию расходов по различным направлениям. Определены приоритетные критерии классификации расходов для по-*

*требностей управления и экономического анализа. Предложена классификация расходов по организационно-управленческому, учетно-аналитическому и финансово-экономическому критериям.*

**Ключевые слова:** расходы, группирование расходов, классификация расходов, управленческие расходы, классификационные признаки, виды расходов.

*The problems cost industry classification . Investigated and generalized approaches to domestic and foreign scientists to group costs in different areas. Priority criteria for the classification of expenses for management and economic analysis. The classification of expenditure on the following criteria: organization and management, accounting and analytical, financial and economic.*

**Key words:** expenses, group expenses, costs classification, cost management, classification features, types of expenses.

**Постановка проблеми.** Створення впорядкованої структури витрат підприємства вимагає здійснення економічно обґрунтованої їх класифікації за окремими ознаками. Це передбачає розподіл та узагальнення витрат за групами для представлення інформації у зручній для управління та аналізу формі. Класифікація потрібна для організації економічної роботи підприємства, визначення вартості продукції та ціноутворення, нормування, планування, контролю й аналізу витрат. Обрані класифікаційні ознаки мають забезпечувати комплексне вивчення і групування витрат у потрібному розрізі. Чим більше виділяється ознак класифікації, тим вища ступінь пізнання об'єктів. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою одержання необхідної та достовірної управлінської інформації, що забезпечує ефективність рішень, які приймаються на основі аналізу витрат підприємства.

#### **Аналіз основних досліджень і публікацій.**

Дослідження поглядів на класифікацію витрат, які висвітлюються у сучасній економічній літературі [10, с. 123; 11, с. 76; 12, с. 342; 7, с. 46; 8, с. 106; 9, с. 26; 15, с. 146; 16, с. 38; 19, с.102], дає змогу зробити висновок про відсутність єдиного підходу до її проведення. Крім того, результати аналізу наукових розробок із цього питання свідчать про різну кількість напрямів класифікації даного об'єкту обліку та аналізу.

Так, В.В. Сопко [20, с. 233] визначає 10 напрямів економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства:

- за економічними елементами (елементах затрат);

- за місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно-структурний підрозділ, дільниця, бригада та ін.);
- за видами продукції (вироби, роботи, послуги);
- за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);
- за способом включення елементів затрат в об'єкт обліку й об'єкт калькуляції (прямі, непрямі);
- за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);
- за елементами собівартості (статті затрат);
- за сферою виникнення (довиробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));
- за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);
- за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні – складні).

На думку В.Ф. Палія [17, с. 12], класифікувати витрати підприємства варто за: фазами кругообігу; відношенням до технології; впливом на обсяг виробництва; способом включення до собівартості; періодичністю виникнення; відношенням до виробництва; способом отримання; ступенем узагальнення; охопленням плануванням і нормуванням; відношенням до продажу; доцільністю.

Найпоширенішою в економічній літературі (М.С. Атамас [2, с. 109], Ф.Ф. Бутинець [3, с. 145], С.Ф. Голов, В.І. Єфименко [4, с. 245], А. Іванов [7, с. 47], Л.А. Ільків [8, с. 107], О.В. Олійник [15, с. 149], Є.В. Мних [14, с. 122]) є класифікація витрат за трьома напрямками:

1. Для оцінки запасів, визначення собівартості продукції і прибутку (спожиті та неспожиті, витрати на продукцію та витрати періоду, основні та накладні, прямі та непрямі, односторонні та комплексні, продуктивні та непродуктивні, ін.).

2. Для здійснення процесу контролювання і регулювання (регульовані та нерегульовані, нормативні та комплексні, продуктивні та непродуктивні, ін.).

2. Для здійснення процесу контролювання і регулювання (регульовані та нерегульовані, нормативні та комплексні, продуктивні та непродуктивні, ін.).

Таблиця 1

**Класифікація витрат за організаційно-управлінським критерієм**

Напрями класифікації	Види витрат
1. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- постійні - змінні (пропорційні, прогресивні, регресивні) - напівзмінні - напівпостійні - змішані
2. За місцем здійснення контролю	- за місцями формування (виникнення) - за центрами відповідальності
3. За центрами відповідальності	- витрати виробництва - витрати цеху - витрати дільниці та ін.
4. За рівнем контролюваності	- контрольовані - неконтрольовані - частково контрольовані
5. За впливом на прийняття рішень	- релевантні (виправні, повторні, очікувані) - нерелевантні (невиправні, безповторні) - диференційні
6. За можливістю регулювання	- регульовані - нерегульовані
7. За відношенням до потужності підприємства	- обов'язкові - дискреційні
8. За методом обчислення	- маржинальні - середні
9. За функціональністю видів діяльності	- виробничі - невиробничі (загальнофірмові)
10. За порядком обчислення	- середні - граничні
11. За призначенням	- технологічні - організаційні
12. За характером виробництва	- основне виробництво - допоміжне виробництво - обслуговуюче виробництво
13. За сферами діяльності	- витрати виробництва - витрати невиробничої діяльності - витрати основного та допоміжного виробництва - витрати на матеріально-технічне забезпечення - витрати на розробку нових технологій
14. За спрямуванням для забезпечення цілей управління	витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування та ін. витрати поточної виробничо-господарської діяльності
15. За видами діяльності підприємства	- операційні - інвестиційні - фінансові
16. За терміном генерування прибутку	- спрямовані на розвиток підприємства - пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю
17. За відношенням до джерел покриття	- вхідні витрати (залишок готової продукції на початок звітного періоду) - поточні витрати (виробнича собівартість готової продукції звітного періоду) - вихідні витрати (собівартість реалізованої продукції)
18. За феноменом рідкості (обмеженості можливостей альтернативного використання ресурсів)	- явні (зовнішні) - неявні (приховані)
19. За відношенням до обсягу виробництва	- змінні - постійні - змішані

Джерело: розроблено авторами

мовані та ненормовані, заплановані та незаплановані, ін.)

3. Для прийняття управлінських рішень і планування (постійні та змінні, релевантні та нерелевантні (безповоротні), середні та граничні, ін.).

Актуальним питанням залишається визначення пріоритетних напрямів класифікації витрат для потреб управлінського обліку та економічного аналізу з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств.

**Постановка завдання.** Визначення напрямів класифікації витрат підприємства залежно від мети, завдань внутрішнього контролю, управління та аналізу, що дасть змогу уточнити функціональну роль в управлінні діяльністю різних видів витрат.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Залежність класифікації витрат від мети управління визнають практично всі науковці, що вивчають означену проблематику. Так, на думку К. Друрі [6, с. 245], у системі бухгалтерського обліку накопичується передусім інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Після цього узагальнені витрати розподіляються за напрямками обліку:

1. Для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції.

2. Для планування і прийняття управлінських рішень.

3. Для здійснення процесу контролю і регулювання.

Крім того, у кожному з перерахованих вище напрямів відбувається подальша деталізація витрат залежно від мети управління.

С.Ф. Голов та деякі зарубіжні автори [1, с. 266; 21, с. 221; 22, с. 211], вважають, що в основу класифікації витрат повинен бути покладений принцип «різні напрями класифікації – для здійснення різних функцій управління», оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами діяльності підприємства [5, с. 314].

Дослідження поведінки витрат на підприємстві свідчить, що більшість із них мають неоднозначний характер та їх поділ на окремі групи є досить умовним. Одні витрати можна прямо відносити на продукцію, інші – ні. Певні витрати можуть бути важливими для прийняття одного типу рішень і не мати значення для іншого. Витрати, які відносяться різними авторами до аналогічних напрямів класифікації витрат, відрізняються. Також немає однозначного групування витрат: певні види витрат включаються до різних напрямів.

Таблиця 2

**Класифікація витрат за обліково-аналітичним критерієм**

Напрями класифікації	Види витрат
1. За способом перенесення вартості на продукцію	- прямі - непрямі
2. За складом	- прості (одноеlementні) - комплексні
3. За відношенням до видів виробничих процесів	- основні - накладні
4. За відношенням до звітнього періоду	- витрати поточного періоду - витрати майбутнього періоду
5. За відношенням до готового продукту	- витрати періоду - витрати на готову продукцію
6. За економічним змістом (елементами витрат)	- матеріальні витрати - витрати на оплату праці - відрахування на соціальні заходи - амортизація - інші витрати
26. За цільовим призначенням (за статтями калькуляції)	- прямі виробничі витрати - витрати на утримання й експлуатацію машин та обслуговування - загальновиробничі витрати - адміністративні витрати - витрати на збут
27. За видами продукції (робіт, послуг)	- витрати на вироби - групи однорідних виробів - валову продукцію - товарну продукцію - реалізовану продукцію
28. За порядком обчислення	- фактичні - планові (бюджетні, прогнозні) - нормативні
29. За включенням до кошторису (калькуляції)	- планові - позапланові

Джерело: розроблено авторами

На практиці для цілей фінансового обліку використовується класифікація, наведена у П(С) БО 16 «Витрати» [18], а для управлінських цілей (планування та калькулювання собівартості продукції) – представлена в Інструкції по плануванню обліку і калькулюванню собівартості продукції, дія якої припинена після введення в дію Наказу Міністерства промислової політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій і формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [13]. Вона не відповідає сучасній технології та організації виробництва. Окремі статті витрат застаріли («Цехові витрати», «Позавиробничі витрати»), натомість не знайшли своє відображення витрати на маркетинг та реалізацію. Збільшення питомої ваги напівфабрикатів у складі

собівартості продукції, групування витрат за центрами відповідальності та залежність витрат від обсягів виробництва також не відображено в даній класифікації. У зв'язку з цим необхідним є групування витрат за критеріями, які б характеризували різні сторони діяльності підприємства. Вбачаємо доцільним обрати такі критерії: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний та фінансово-економічний.

Організаційно-управлінський критерій (табл. 1) включає напрями класифікації, які забезпечують аналітичність інформації.

Це дає змогу оцінювати ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції і за кожним центром відповідальності окремо. Ефективною управлінська діяльність може бути лише



Рис 1. Класифікація витрат за фінансово-економічним критерієм

Джерело: розроблено авторами

тоді, коли менеджери отримують вичерпну інформацію про взаємозв'язок витрат за кожним їх елементом, від виробництва конкретних видів продукції до завершення виробничого процесу або до його початку – як прогнозу. Тому інформація про витрати виробництва в управлінському обліку має бути достатньо деталізованою й оперативною.

Залежно від напрямку статутної діяльності підприємства відрізняються між собою за технологічним процесом, організаційною структурою, взаємозв'язками з партнерами та контрагентами, а також за взаємодією між окремими структурними підрозділами. Характерні особливості підприємства насамперед виявляються в організації виробництва, яка обумовлюється технологією виготовлення продукції, тому зміст, обсяг, вид і форму надання інформації, необхідної для управління процесом виробництва, кожне підприємство визначає самостійно. При цьому особливе значення мають правильна організація та своєчасність обліку витрат за видами продукції і підрозділами, тобто належна організація аналітичного обліку. Класифікація витрат за обліково-аналітичним критерієм (табл. 2) об'єднує напрями, які враховують характер виробничого процесу, особливості продукції, що випускається підприємством. Дані аналітичного обліку використовуються під час складання внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

Фінансово-економічний критерій (рис. 1) класифікації характеризує витрати з точки зору їх обчислення, доцільності витрачання та включення до кошторису.

**Висновки з проведеного дослідження.** Представлений підхід до класифікації витрат у цілому охоплює всі сфери діяльності та узагальнює види витрат, притаманні підприємствам промислового комплексу. Запропонована класифікація витрат дасть змогу підвищити ефективність управління ними; посилити контроль їх споживання; виявити резерви підвищення результативності діяльності; вдосконалити організацію та методику обліку витрат на промисловому підприємстві.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік : [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік : [підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна [та ін.] ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця ; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 480 с.

4. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфименко. – К. : Автоінтерсервіс, 1996. – 544 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік : [навч. посіб.] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебник] / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1017 с.
7. Іванов А. Класифікація витрат / А. Іванов // Бухгалтерія. – 2001. – № 24/1. – С. 45–50.
8. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю / Л.А. Ільків // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1–2. – С.105–108.
9. Ільченко Л.Б. Системний підхід до обліку витрат на виробництво / Л.Б. Ільченко // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – № 14. – С. 25–31.
10. Управлінський облік : [навч. посіб.] / М.Х. Корецький, Н.В. Дацій, Л.В. Пельп'як. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
11. Лень В.С. Управлінський облік : [навч. посіб.] / В.С. Лень ; 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
12. Макконнелл К. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Макконнелл, С. Брю ; пер. с англ. 11-го изд. – К. : Хагар-Демос, 1993. – 785 с.
13. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.07 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.
14. Мних Є.В. Економічний аналіз : [підручник] / Є.В. Мних. – К. : Центр навч. літератури, 2003. – 412 с.
15. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія «Економічні науки». – 2001. – № 14. – С. 146–152.
16. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Вісник Міжнародного слов'янського університету. Економічні науки. – 2007. – № 1. – С. 39–37.
17. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfu.gov.ua>.
19. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 102–110.
20. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
21. Хенсен Р. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков ; пер. с англ. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
22. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.