

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

У статті досліджено і систематизовано чинні у зарубіжній та вітчизняній практиці класифікації витрат підприємства. Розроблено класифікацію витрат, яка здатна забезпечувати інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління з урахуванням його функцій.

Ключові слова: витрати, підприємства торгівлі, критерії класифікації, функції управління.

Розуміння економічної сутності і ролі витрат у торговельному процесі має важливе значення для ефективного управління ними і є основою науково-обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Слід зазначити, що питання класифікації витрат підприємств торгівлі до тепер залишається дискусійним у дисертаційних дослідженнях, наукових та навчальних виданнях, у спеціальній літературі економічного напрямку. Теоретична база з цього питання є достатньо опрацьованою, але різноманітні підходи фахівців до класифікації витрат та різні критерії їх розмежування викликають певні труднощі для організації ефективного управління ними. Відтак науковий та практичний інтерес викликає узагальнення наявних у зарубіжній та вітчизняній практиці класифікацій витрат підприємств торгівлі з метою виявлення найбільш типових класифікаційних ознак.

Вивчаючи наведені дослідниками класифікації витрат у підприємствах торгівлі, ми можемо стверджувати, що вони відрізняються за ступенем охоплення. Докладну класифікацію витрат наведено у працях Вериги Ю. А. [3], Керимова В. Е., Іванової Е. В., Сухова Р. А. [8, с.10], Кудінова Е. [7, с. 411], Мазаракі А. А. [10, с. 376], Поливанової Л. А. [13, с. 7]. Їх класифікації найбільш повно відображають сучасні потреби окремих функцій управління й відповідають вимогам організації ефективної системи управління витратами.

Чітка класифікація витрат сприяє вирішенню завдань, що стоять перед підприємством. Виділення економічно однорідних видів витрат повинно сприяти реалізації завдань оперативного управління, побудови раціональної організації бухгалтерського обліку, слугувати інформаційною базою для всебічного аналізу.

Мета статті полягає в удосконаленні класифікації витрат. Для досягнення визначеної мети передбачені наступні завдання:

- дослідити і систематизувати чинні класифікації витрат на основі наукового і творчого осмислення досягнень зарубіжних та вітчизняних вчених і практики;
- обґрунтувати перелік класифікаційних ознак витрат та окреслити можливі напрями щодо їх удосконалення.

Проведений аналіз дозволив зробити висновок, що міжнародна та вітчизняна теорія і практика передбачають різні ознаки класифікації, що залежить від поставлених завдань, наявності чинних нормативно-правових документів, організаційно-технологічних особливостей підприємства.

З наведених фахових джерел класифікацій найбільш часто виокремлюються ознаки за економічним змістом, за ступенем реагування (еластичності) на зміну обсягів діяльності (товарообороту), за ступенем однорідності (за складом), за можливістю (ступенем) контролю в конкретному структурному підрозділі, за ступенем доцільності (раціональності) понесених витрат, за способом віднесення витрат на об'єкти калькулювання витрат, за участю у створенні вартості.

Так усі автори єдині у думці, що за економічним змістом витрати слід поділяти, спираючись на економічні елементи та статті витрат [1-15].

За економічними елементами склад витрат визначається Методичними рекомендаціями [11] та П(С)БО 16 «Витрати» [12], згідно з якими витрати операційної діяльності підприємств торгівлі поділяються на матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизацію, відрахування на соціальні заходи та інші операційні витрати. Ми вважаємо, що групування витрат за економічними елементами допомагає знайти відповідь на запитання, що витрачено на конкретний об'єкт у процесі операційної діяльності і має важливе значення для аналізу ефективності витрат. Разом з тим це групування не характеризує цільовий напрямок витрат. Визначити призначення, місце їх виникнення, організувати контроль за процесом формування витрат, виявити якісні показники господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів, установити напрями дії щодо їх зниження дозволяє групування витрат за їх статтями. Перелік номенклатури статей витрат у розрізі видів діяльності регламентується Методичними рекомендаціями [11] та П(С)БО 16 «Витрати» [12]. Вважаємо, що регламентоване групування за статтями витрат не може задовольняти різноманітні потреби управління. Враховуючи, що внутрішнє інформаційне забезпечення управлінських рішень з витрат залежить від індивідуальних умов господарської діяльності

підприємства, вважаємо за доцільне з метою підвищення ефективності внутрішньої системи управління рекомендувати кожному підприємству самостійно формувати номенклатуру статей витрат, спираючись на відповідні нормативно-правові акти.

Важливим питанням для організації обліку, аналізу, прогнозування і контролю в торгівлі є розподіл витрат за ступенем їх еластичності до товарообороту на змінні та постійні. Однак на практиці виникають труднощі, бо цей розподіл залежить від тривалості періоду та розміру зміни обсягу товарообороту. Тому рідко можна зустріти витрати, які за своєю суттю є винятково постійними або змінними. У своїй більшості витрати є умовно-постійними або умовно-змінними, бо містять як постійні, так і змінні складові. Такий розподіл витрат вважається дуже ефективним не тільки в практиці фінансового планування, а й у теорії фінансового менеджменту. Застосування групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє використати систему «директ-кост», яка дозволяє оптимізувати фінансові результати діяльності підприємства.

За ступенем однорідності більшість авторів [4, с. 42; 10 с. 378; 3; 13, с. 9] виділяють одноелементні (прості) та комплексні (складні) витрати. Водночас інші автори такі витрати пропонують виокремлювати за складом [14, с. 177]. Таку позицію можна вважати доцільною лише з точки зору формування інформації про витрати, оскільки одноелементні витрати складаються з одного елемента і не підлягають розкладанню (витрати на заробітну плату, амортизацію основних засобів тощо), а комплексні містять декілька економічних елементів (адміністративні витрати, витрати на збут та ін.). Через це вказаний критерій розподілу, на наш погляд, має називатися за характером формування.

Згідно з Методичними рекомендаціями [11] та поглядами науковців [4, с. 42; 8, с. 24; 10, с. 379; 3] важливим для контролю діяльності окремих підрозділів є поділ витрат за можливістю (ступенем) контролю на контрольовані та неконтрольовані. Це групування має за мету, насамперед, виокремити ті види витрат, які дозволять контролювати діяльність окремих підрозділів і давати оцінку роботи їх керівників.

Вважаємо, що поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера конкретного центру відповідальності і обумовлює можливість альтернативних рішень з управління витратами. Відтак ця класифікаційна ознака логічно пов'язується з іншою кваліфікаційною ознакою, яка наводиться у багатьох дослідженнях – це поділ витрат за ступенем управління на керовані та некеровані [2, с. 192; 6, с. 81; 13, с. 9]. З нашої точки зору, як і у випадку розподілу витрат за ступенем залежності від товарообороту, неможливо чітко визначити ті чи інші витрати, які є повністю керованими. Вважаємо, що більш коректно за ознакою ступеня управління витрати розподіляти на повністю керовані, обмежено керовані та некеровані. Запропонований поділ має значення для ефективного реалізації окремих функцій управління витратами (організація, аналіз, стимулювання зменшення витрат) і обґрунтовує розмежування витрат за ступенем регульованості на повністю регульовані, частково регульовані, слабо регульовані,

нерегульовані [6, с. 817; 8, с. 25; 13, с. 9].

За ступенем доцільності (раціональності) понесених витрат науковці [1, с. 207; 4, с. 42; 6, с. 81; 10, с. 379; 3] виокремлюють корисні та безкорисні (марні) витрати. Таке угруповання перш за все залежить від ступеня використання ресурсного потенціалу підприємства і має вагоме значення, на наш погляд, для визначення напрямків усунення марних витрат у межах побудови ефективної системи управління витратами.

За способом віднесення витрат на об'єкти калькулювання найчастіше виділяють прямі і непрямі [6, с. 81; 7, с. 413; 10, с. 377; 5, с. 195; 13, с. 9; 14, с. 178]. При цьому об'єктами калькулювання можуть бути витрати, що формуються загалом по підприємству, за структурними підрозділами, комерційними угодами та товарними групами [10, с. 377].

Окремі дослідники пропонують класифікацію витрат за участю у створенні вартості, згідно з якою вони розподіляються на чисті та додаткові [6, с. 81; 7, с. 413; 5, с. 195; 13, с. 9].

Поряд з вищевикладеними критеріальними ознаками розподілу витрат у науковій літературі зустрічається ще безліч класифікаційних ознак. Так наводиться розподіл витрат на поточні та одноразові [11; 2, с. 192; 4, с. 44; 13, с. 9], планові та непланові [2, с. 192; 6, с. 81; 7, с. 413; 5, с. 195], продуктивні та непродуктивні [13, с. 9], релевантні та нерелевантні [7, с. 414; 8, с. 11; 13, с. 9], явні та альтернативні [13, с. 9], короткострокові та довгострокові [2, с. 193; 4, с. 44; 6, с. 81]. Інші автори класифікацію витрат доповнюють за потребами аналізу (планові, фактичні, прогнозні, кошторисні, стандартні, загальні, структурні, нормативні, повні і часткові) [6, с. 81; 8, с. 26]. Поливана Л. А. виокремлює такі класифікаційні ознаки витрат: за швидкістю усунення відхилень, за етапами торговельної діяльності, за обсягом нормування, залежно від характеру повернення [13, с. 9]. Сопко В. В. визначає, що в основу будь-якої класифікації повинен бути покладений принцип: різні витрати для різної мети [15 с. 494].

На наш погляд, усі ці класифікації мають право на життя як у практичному плані, так і в науковому, бо чим більше виділено ознак класифікації, тим вище ступінь пізнання об'єктів. Вони дозволяють більш докладно представити витрати та більш детально проводити аналіз з метою підвищення ефективності управління ними. Але жодна класифікація не відповідає потребам усіх підприємств. Тому завдання полягає в розробці такої класифікації, яка відповідала б діяльності цієї галузі бізнесу, організаційній структурі самого підприємства та забезпечувала б інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень з урахуванням функцій управління.

Узагальнення практичного досвіду та поглядів вітчизняних і зарубіжних науковців щодо складу функцій управління витратами в різних системах управління дозволило не лише виявити найбільш типові з них, але й встановити їх логіку і визначити хронологію реалізації, а саме: прогнозування, планування, нормування, організація, облік, регулювання, координація, калькулювання виробленої та реалізованої продукції, економічний аналіз, контроль, стимулювання зменшення витрат.

На думку Г. В. Козаченко, Г. А. Макухіна, Ю. С. Погорелова, Л. Ю. Хлап'юнова, усі функції управління витратами можна поділити залежно від

Критерії класифікації витрат підприємств розділено відповідно до функцій управління витратами

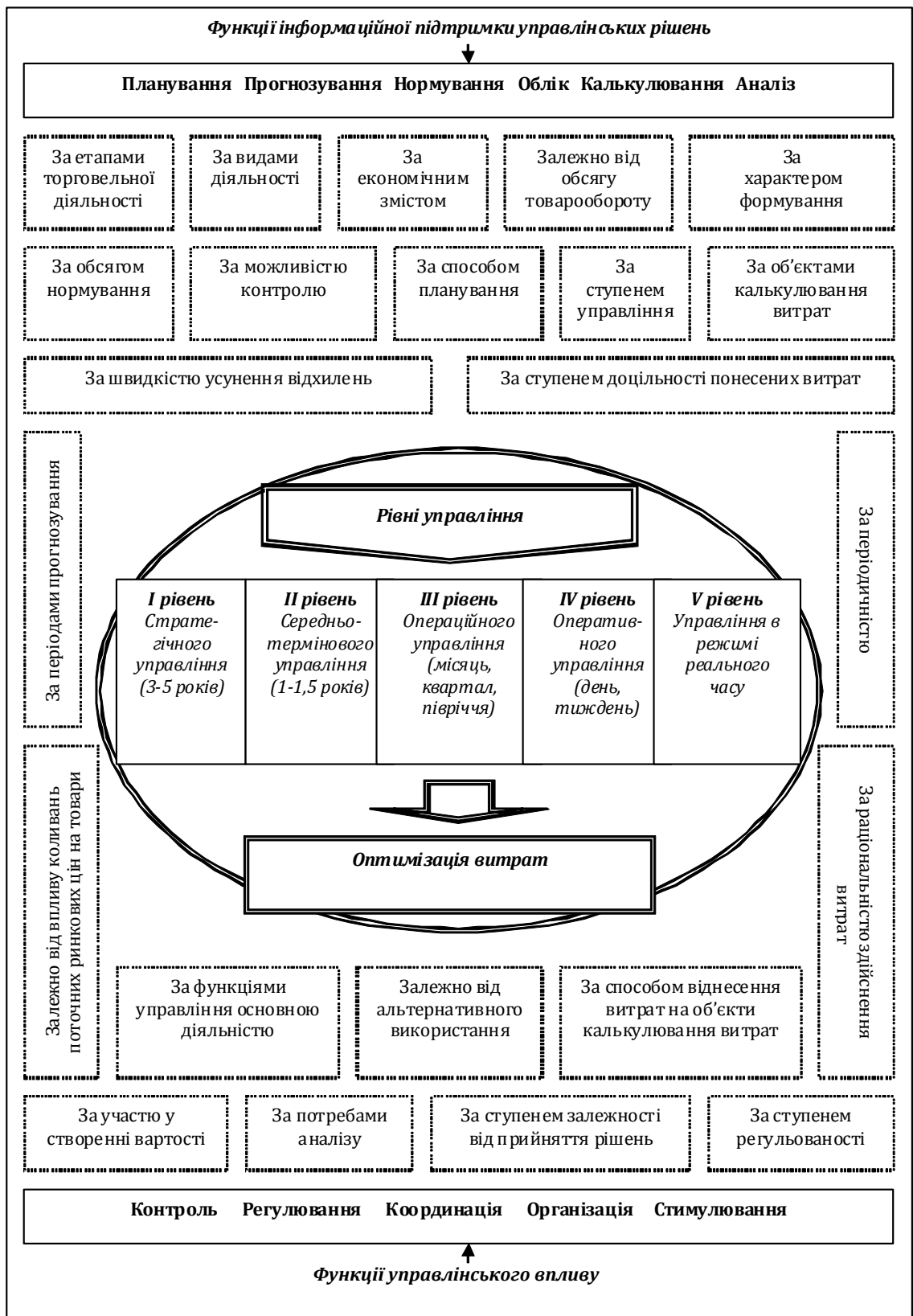


Рис. 1. Структурно-логічна схема взаємозв'язку класифікації витрат за функціями управління

характеру функцій (загальні та часткові), сутності функцій (управлінського впливу та інформаційної підтримки) та значення для систем управління витратами (першого і другого порядку) [9, с. 28]. Ми цілком згодні з такою думкою і вважаємо, що для побудови ефективної системи управління витратами на підприємствах роздрібно торгівлі їх класифікація має бути узгоджена відповідно до сутності функцій управління витратами, а саме - управлінського впливу та інформаційної підтримки.

З'ясування сутності кожної з функцій управління витратами та видів витрат за їх класифікаційними ознаками надало можливість розробити класифікацію витрат, яка здатна забезпечувати інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління з урахуванням його функцій (рисунки 1).

При побудові цієї класифікації пріоритетними принципами їх формування були:

- виокремлення функцій управління витратами;
- забезпечення управлінського персоналу своєчасною, повною та логічно згурпованою інформацією щодо витрат;
- простота практичного застосування та реалізованості функцій і цілей управління витратами.

Запропонована системна класифікація видів витрат, на відміну від розглянутих вище групувань витрат, сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат, надаючи можливість розглядати їх з позицій системного підходу для цілісного розуміння задля реалізації кожної з функцій управління.

Перевагами запропонованої класифікації витрат підприємств роздрібно торгівлі відповідно до функцій управління витратами слід вважати інтегрованість функцій інформаційної підтримки управлінських рішень та функцій управлінського впливу на всіх рівнях управління щодо окремих видів витрат.

Насамкінець зазначимо, що класифікація витрат впливає не лише на вибір і подальше застосування методів управління витратами як інструментів управлінського впливу, але й сприяє більш глибокому вивченню факторного впливу чинників, які обумовлюють їх зміну. Саме їх дослідження і планується на перспективу.

Список літератури

1. Бланк, И. А. Управление торговым предприятием [Текст] / И. А. Бланк. - М. : Ассоциация авторов и издателей ТАНДЕМ. Издательство ЭКСМОС, 1998. - 416 с.
2. Ващенко, Н. М. Удосконалення класифікації витрат торгівлі [Текст] / Н. М. Ващенко // Регіональні перспективи. - 2003. - № 4-5 (29-30) - С. 192-193.
3. Верига Ю. А. Сутність та класифікація витрат підприємств торгівлі: теорія і практика [Електронний ресурс] / Ю. А. Верига. - Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_2/statti/25.htm>.
4. Гаркуша, Н. Н. Экономический анализ в предприятиях питания и торговли [Текст]: уч.-метод. пособие / Н. Н. Гаркуша, Н.Б. Кацена, О.В. Цуканова. - Харьков. гос. ун-т. пит. и торговли. - Харьков, 2007. - 200 с.
5. Головінов, М. І. Поточні затрати або витрати обігу в торговельній діяльності [Текст] / М. І. Головінов, К. С. Хараман // Торговля і ринок України: тематичний

збірник наукових праць. Випуск 19 Том 3. - Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. - С. 195-202.

6. Глубокова, Л. Г. Классификация видов издержек обращения в торговле [Текст] / Л. Г. Глубокова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. - № 11 (49), 2008. - С. 81.
7. Кудінов, Е. Удосконалення класифікації витрат підприємств торговельної галузі [Текст] / Е. Кудінов // Торговля і ринок України: тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 13 Том II. - Донецьк: ДонДУЕТ, 2002. - С. 411-417.
8. Керимов В. Э. Управленческий учет на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации [Текст]: учебное пособие / В. Э. Керимов, Е. В. Иванова, Р. А. Сухов ; под ред. В. Э. Керимова. - М.: Издательство «Экзамен», 2002. - 160 с.
9. Козаченко, Г. В. Управління затратами підприємства [Текст]: монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. - К. : Лібра, 2007. - 320 с.
10. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства [Текст]: підручник для вузів / А. А. Мазаракі; під ред. Н. М. Ушакової - К. «Хрещатик», 1999. - 800 с.
11. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності Затверджено наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 № 145 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства економіки № 226 від 02.03.2010) [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.110.2&nobreak=1>
12. Витрати : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року N 318 (із змінами і доповненнями), [електронний ресурс] - режим доступу <http://bukhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>
13. Полівана, Л. А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібно торгівлі [Текст]: автореф. Дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Л. А. Полівана. - К. - 2010. - 20 с.
14. Саталкіна, Н. И. Экономика торговли [Текст]: учебное пособие / Н. И. Саталкіна, Б. И. Герасимов, Г. И. Терехова. - М.: Форум, 2010 - 232 с.
15. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібник - [3-е вид., перероб. і доп.] / Сопко В. В. - К.: КНЕУ 2000. - 578 с.

РЕЗЮМЕ

Гаркуша Наталя

Классификация расходов как информационная база для принятия управленческих решений

В статье изучены и систематизированы существующие в зарубежной и отечественной практике классификации расходов предприятия. Разработана классификация расходов, которая способна обеспечивать информационную поддержку принятия управленческих решений на всех уровнях управления с учетом его функций.

RESUME

Garkusha Natalia

Classification of expenses as information basis for making economic decisions

The classifications of assets of the enterprise are studied and systematized in this article. The classification of assets has been worked out. This classification can give the informational support in making the managing decisions in all the levels of the management with the account of its functions.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.