

Критерії та ознаки класифікації витрат на виробництво продукції як елемент управління діяльністю підприємств

У статті доведена необхідність економічно обґрунтованої класифікації витрат, розглянуто дискусійність щодо визначення ознак, розкрито особливості класифікації витрат на гірничу–збагачувальних підприємствах. Класифікацію витрат доцільно розглядати з позиції системного підходу, оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами діяльності підприємства.

В статье доказана необходимость экономически обоснованной классификации расходов, рассмотрена дискуссионность по определению признаков, раскрыты особенности классификации затрат на горно–обогатительных предприятиях. Классификацию расходов целесообразно рассматривать с позиций системного подхода, поскольку разделение затрат на различные виды используется в управлении различными сферами деятельности предприятия.

In the article the need for cost-based classification of expenses dyskusyinist examined to determine characteristics peculiarities classification costs of mining and processing enterprises. The classification of costs should be considered from the perspective of a systematic approach, since the division of costs for various types used in the management of various activities of the enterprise.

Постановка проблеми. Зважаючи на роль витрат у розвитку підприємства і в забезпеченні інтересів його власників, постає потреба побудови ефективної системи управління витратами підприємства. Тому для подальшого розвитку підприємств України необхідним є напрацювання досконалої стратегії управління процесом витрат на підприємстві. Методологія та методика дослідження ефективності управління витратами має базуватися насамперед на обґрунтованій цілеспрямованій класифікації витрат за певними ознаками, що дасть змогу забезпечити виокремлення різновидів витрат залежно від встановлених цілей обліку на підприємстві та сформувати базу для планування, контролювання і регулювання відповідних пріоритетних груп витрат. Під впливом змін потреб управління витратами, розвитку теорії витрат і окремих практичних аспектів управління ними класифікація витрат постійно розвивається, еволюціонує шляхом введення нових критеріїв.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питання класифікації витрат з метою ефективного управління витратами розглядається багатьма авторами, такими як Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушіна, С.Ф. Голов, К. Друрі,

В.Е. Керимов, В.О. Ластовецький, С.Ф. Покропивний, В.В. Сопко, В.І. Стоцький, А.М. Турило [3–14] та ін. У працях цих авторів висвітлюється поділ витрат на певні види за відповідними ознаками класифікації, розглядаються напрями класифікації витрат та наводяться окремі аспекти щодо використання тієї чи іншої класифікації витрат для певних управлінських завдань. Класифікацію витрат доцільно розглядати з позиції системного підходу, оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами (ланками) діяльності підприємства.

Основною **метою статті** є дослідження існуючих класифікацій та напрямів класифікації витрат, можливостей використання цих класифікацій з метою удосконалення управління витратами, а також особливості їх застосування на гірничу–збагачувальних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Дослідження складу витрат, що формують собівартість продукції, дозволяє зробити висновок про неоднорідність їх характеру та значення у виготовленні продукту. З огляду на це постає потреба в їх обґрунтованій класифікації. Класифікація є одним із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей та закономірних зв'язків між ними. Що більше об'єкт має класифікаційних ознак, то більше ступінь його аналітичного дослідження. Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою їхньої успішної організації, планування, обліку та контролю; а також необхідна при калькулюванні собівартості продукції та ефективному управлінні. Аналіз витрат починається з побудови їх класифікацій, які допомагають отримати комплексну уяву про властивості й основні характеристики витрат [10].

Якщо виходити з посилання, що в системі управління витратами на підприємстві на першому місці перебуває причинно–наслідковий зв'язок, то й види витрат мають групуватися так, щоб чітко було помітно залежність величини витрат від прийняття певних рішень і тим самим створювалася можливість прийняття правильних рішень з управління витратами. Класифікація витрат, що задовольняє цій цілі, є основним принципом організації системи управління витратами [7]. Найбільш загальною класифікацією витрат є їх поділ на поточні і довгострокові [13]. Під поточними розуміють такі витрати, що пов'язані з тактичними задачами, які розв'язуються підприємством у процесі господарської діяльності. До цієї групи витрат належать: закупівля сировини і матеріалів, транспортування і збереження придбаних

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

сировини і матеріалів, обслуговування матеріально-технічної бази, утримання персоналу.

Довгостроковими вважаються витрати, що пов'язані з розв'язуваними підприємством стратегічними задачами, зокрема витрати на придбання необоротних активів, витрати інвестиційної та фінансової діяльності.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різні варіанти класифікації витрат залежно від кінцевої мети, напрямів обліку витрат. Споживачі внутрішньої інформації визначають такий напрям обліку, який їм потрібен для забезпечення інформацією з досліджуваної проблеми.

Відповідно заслуговує на увагу класифікація витрат, запропонована К. Друрі [6]. На його думку, в обліку накопичується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються за такими напрямами: для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції; для планування і прийняття управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання. Крім того, у кожному з перелічених трьох напрямів, у свою чергу, відбувається по- дальша деталізація витрат залежно від цілей управління [6]. Аналогічні напрями класифікації витрат наведені в роботах Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.І. Єфіменко [3, 5].

У радянській науці одним із перших класифікацію витрат на виробництво здійснив В.І. Стоцький, який розподілив їх на прямі і непрямі, змінні й постійні, основні й накладні, пропорційні й фіксовані [12]. В.Ф. Папій визначає, що витрати виробництва групуються і відображаються на підставі категорій витрат і за підрозділами підприємства [9, с. 13].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості в промисловості №373 [2] наведено дев'ять класифікаційних ознак витрат, які автором конкретизовано для їх використання в діяльності гірничо-збагачувальних комбінатів. Ця класифікація не універсальна, тому в економічній літературі є багато доповнень.

Прагнення пізнати характер витрат на виробництво вимагає шукати нових класифікаційних ознак, що розкривають призначення й зміст окремих витрат. Сучасна теорія витрат понад двадцять класифікацій витрат за різними ознаками.

С.Ф. Покропивний серед основних ознак класифікації відзначає «...ступінь однорідності витрат, спосіб обчислення для окремих різновидів продукції, зв'язок з обсягом виробництва» [14, с. 406].

М.А. Вахрушина дотримується цільового підходу до класифікації витрат і вважає за потрібне групи витрат поділяти за такими напрямами: для цілей калькулювання; для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень [4, с. 197].

В.Е. Керимов в основі класифікації витрат виділяє такі процеси управління, як прийняття рішень, прогнозування, планування, нормування, організація, облік, контроль, регулювання, стимулювання, аналіз [7].

На думку В.О. Ластовецького [8], витрати виробництва слід групувати залежно від виробничого споживання тих факторів, якими вони зумовлені, у розрізі чотирьох груп статей:

- витрати на утримання й експлуатацію засобів праці;
- витрати матеріальних ресурсів для технологічних цілей;
- витрати на оплату праці і здійснення соціальних заходів;
- витрати на організацію, обслуговування й управління.

До того ж перші три групи витрат автор зараховує до основних, а четверту – до накладних.

В.В. Сопко визначив взаємозв'язок поділу витрат у фінансовому та управлінському обліку і здійснив поглиблена класифікацію затрат підприємства.

У роботах А.М. Турило запропоновано доповнити класифікацію витрат залізорудних підприємств за ознакою належності до ресурсів:

- ресурсні, тобто пов'язані з придбанням, використанням та утриманням ресурсної бази підприємства;
- нересурсні, що не мають відношення до використання ресурсів суб'єктів ринкових відносин.

У свою чергу, ресурсні витрати поділяються на податкові і неподаткові [13].

Для здійснення облікових та контрольних процедур, на думку економістів-практиків, яку поділяємо, суттєвим є поділ витрат за видами: економічними елементами та статтями калькуляції.

Згідно [1] з під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами. В.Е. Керимов визначає економічний елемент як первинний однорідний вид витрат на виробництво й реалізацію продукцію, який на рівні підприємства не можна розкласти на складові [7]. П(с)БО 16 «Витрати» встановлений єдиний для всіх підприємств перелік економічно однорідних витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [1]. Групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створення вартості та дозволяє виділити перенесену й заново створену вартість [9].

На гірничо-збагачувальних підприємствах використовують деталізований перелік економічних елементів витрат. Застосування такого поділу витрат дає змогу сформувати за кожним укрупненим елементом витрат елементи нижчого рівня, що поєднують однорідну групу витрат, полегшуочи у такий спосіб проведення аналізу їх загальної суми. Так, за елементом «Матеріальні витрати» сформовано наступні елементи нижчого рівня: сировина й матеріали, допоміжні матеріали, електроенергія на технологічні цілі тощо.

Групування витрат за економічними елементами є об'єктом фінансового обліку та складовою частиною форми №2 «Звіт про фінансові результати». Однак така класифікація не дає змоги розрахувати собівартість окремих видів продукції, установлювати обсяг витрат конкретних цехів тощо. Для розв'язання перелічених задач використовується групування витрат за статтями калькуляції. Статті калькуляції показують,

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

як формуються витрати для визначення собівартості продукції. Поділ витрат за калькуляційними статтями допомагає визначити призначення витрат, організовувати контроль витрат, виявляти якісні показники господарської діяльності. Перелік й склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції згідно з [2] установлюється підприємством.

Статті калькуляції гірничо-збагачувальних комбінатів:

1. Сировина і основні матеріали.

2. Зворотні відходи.

3. Відходи.

Всього мінус відходи.

4. Паливо.

5. Енергія на технологічні цілі.

6. Допоміжні матеріали.

7. Основна зарплата робітників.

8. Інші прямі витрати, у т.ч.:

– відрахування на соцстрахування;

– амортизація основних засобів;

– витрати на ремонт;

– послуги з утримання ОЗ;

– інші.

9. Всього прямих по переділу (р. 5 + р. 6 + р. 7 + р. 8 + р. 9).

10. Цехові загальновиробничі витрати.

11. Собівартість переділу (р. 9 + р. 10).

12. Цехова собівартість.

13. Загальновиробничі витрати.

14. Адміністративні витрати.

15. Витрати на збут.

16. Повна собівартість.

Як видно з наведеного переліку, на комбінатах калькулюється не тільки виробнича (цехова) собівартість, а й повна.

Загалом склад статей калькуляції відповідає встановленому у Методичних рекомендаціях №373.

Необхідно зазначити, що в роботі [13] автор зазначає, що використовувати поділ витрат за калькуляційними статтями доцільно тільки в разі використання абсолютної величини витрат виробництва продукції або окремого її виду, оскільки собівартість одиниці продукції не належить до категорії витрат, а утворює новий показник. Погоджуючись з цією думкою, варто додати, що собівартість одиниці продукції є якісним відносним показником, що характеризує рівень ефективності діяльності підприємства.

Висновки

Таким чином, проведений аналіз дозволив дійти таких висновків.

Узагальнення літературних джерел зумовлює необхідність групування видів витрат за такими критеріями, які б найповні-

ше відображали та характеризували різні сторони діяльності підприємства, з максимальним відображенням видів витрат за ознаками їх класифікації, що використовуються у діяльності підприємства. Такий підхід сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі різних видів витрат в управлінні багатосторонньою діяльністю підприємства, надаючи можливість розглядати дані види витрат з позиції системного підходу для їх цілісного розуміння.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318. – <http://www.liga.net/>
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / Затв. наказом Міністерством промислової політики України від 09.07.2007 р. №373. – К.: Державне підприємство Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень Міністерства промислової політики України, 2007. – 305 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
4. Вахрушіна М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушіна. – М.: ЗАО «Фінстатінформ», 1999. – 359 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський бухгалтерський облік / С.Ф. Голов. – К.: «Скарби», 1998. – 378 с.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
7. Керимов В.Э. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / В.Э. Керимов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №1. – С. 29–34.
8. Ластовецкий В. Классификация затрат производства / В. Ластовецкий // Экономика Украины. – 1999. – №3. – С. 78–81.
9. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 189 с.
10. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В.П. Савчук. – К.: Издательский дом «Максимум», 2001. – 600 с.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
12. Стоцкий В.И. Теория и практика калькуляции / В.И. Стоцкий. – Л.: Госнаучтехиздат, 1931. – 149 с.
13. Турило А.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – №11(41). – 2004. – С. 85–88.
14. Економіка підприємства. – В 2 т. / За ред. С.Ф. Покропивного. – К.: «Хвиля-прес», 1995. – Т. 1. – 400 с.