

Ключевые слова: финансовая отчетность, управленческий учет, аудит, информационная база.

Annotation

The article deals with the theoretical foundations of audit statements under uncertainty. Solved question reflect the financial performance of companies in market conditions. Committed development proposals on methods of verification procedures on the basis of improving the presentation of the results of the audit of the financial statements based on objective factors. The appropriateness of audit reports and financial performance of the company and offered suggestions to develop their technique. An approach to the translation of statements formed functional equations and conditions to be complied with.

Key words: financial accounting, management accounting, auditing, information base.

УДК 338.512

Шашенко О.О.,
асистент кафедри обліку і аудиту,
Державний ВНЗ «Національний гірничий університет»

ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ: СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ, ВИДИ

Постановка проблеми. Основу економіки України складає виробнича діяльність промислових підприємств. Необхідною умовою її розвитку є ефективне використання та відтворення виробничих ресурсів, що передбачає свідоме управління процесом мінімізації виробничих витрат. Цей процес завжди відбувається в умовах неповної визначеності, що є особливо характерним для гірничодобувних підприємств (шахт, рудників), які споруджуються і функціонують у вкрай неоднорідному геологічному середовищі. Виробничі витрати формують собівартість продукції, впливають на її конкурентоспроможність. Таким чином, пошук шляхів мінімізації на промисловому підприємстві виробничих витрат є важливим науково-практичним завданням в контексті вирішення актуальної проблеми підвищення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств гірничодобувної галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливим для обґрунтування факторів процесу формування виробничих витрат є дослідження їх загальної сутності. На основних етапах розвитку економічної теорії пропонувались різні підходи, щодо визначення сутності виробничих витрат, які пов'язувались з вартістю, ціною та цінністю кінцевої продукції. Так, наприклад, за основу вартості та витрат трудова виробнича теорія А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса приймала працю [1, с. 5-6]. Споживча теорія Ж.-Б. Сея, Ф. Бастія, У. С. Джевонса вважала за основне споживчу корисність, додатково включаючи у витрати виробництва працю, землю, капітал [2]. Приєднавши фактор підприємницьких здібностей, це вчення існує і на цей час. Згодом обидва погляди були об'єднані у роботах А. Маршалла [3]. В українській економічній літературі уперше поєднав трудову та споживчу теорії вартості М. Туган-Барановський. Ним було введено поняття «вартість», як результат витрат засобів та предметів виробництва, і «трудова вартість», як результат витрат живої праці [4, с. 35-36].

Економічна теорія визначає виробничі витрати, як економічні відносини між суб'єктами господарчої діяльності у результаті перетворення, формування і привласнення вартості, що під час обміну виражається у ціні [1, с. 6-7]. В англійській літературі виробничі витрати мають позначення «expenses» [5, с. 131], в російськомовних виданнях – «затрати» [6], у нормативних актах України [7-10] – «виробнича собівартість», що в цілому не змінює їх суті.

Однак, поряд з фундаментальними теоріями витрат, які були розроблені декілька десятиріч тому, їх сутність, властивості, характеристики потребують удосконалення з урахуванням сучасних економічних реалій, а саме інновації виробничих процесів та появи нематеріальних активів, впровадження нових форм розрахунків між контрагентами. Існуюча класифікація витрат виробництва потребує доповнення новими видами та упорядкування за більш загальними ознаками.

Постановка завдання. Таким чином, завдання даного дослідження, результати якого викладено у статті, полягає у визначенні нових характеристик витрат, які повинні бути враховані під час управління, а також у групуванні витрат за новими класифікаційними ознаками, за допомогою чого підвищиться ефективність управління витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Природа виробничих витрат полягає у грошовому вираженні виробничих ресурсів, що були використані у процесі виробництва продукції (рис. 1). Згідно з [9, с. 24-26], виробничі витрати - це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття виробничих активів, пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу. Виробничі витрати

реалізованої продукції відображаються у звіті про фінансові результати одночасно зі зменшенням активів у балансі та визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [10]. При цьому прямі матеріальні витрати, що зменшують виробничі запаси в активі балансу, включаються у виробничу собівартість реалізованої продукції звітного періоду і відображаються у складі отриманої виручки від реалізації.

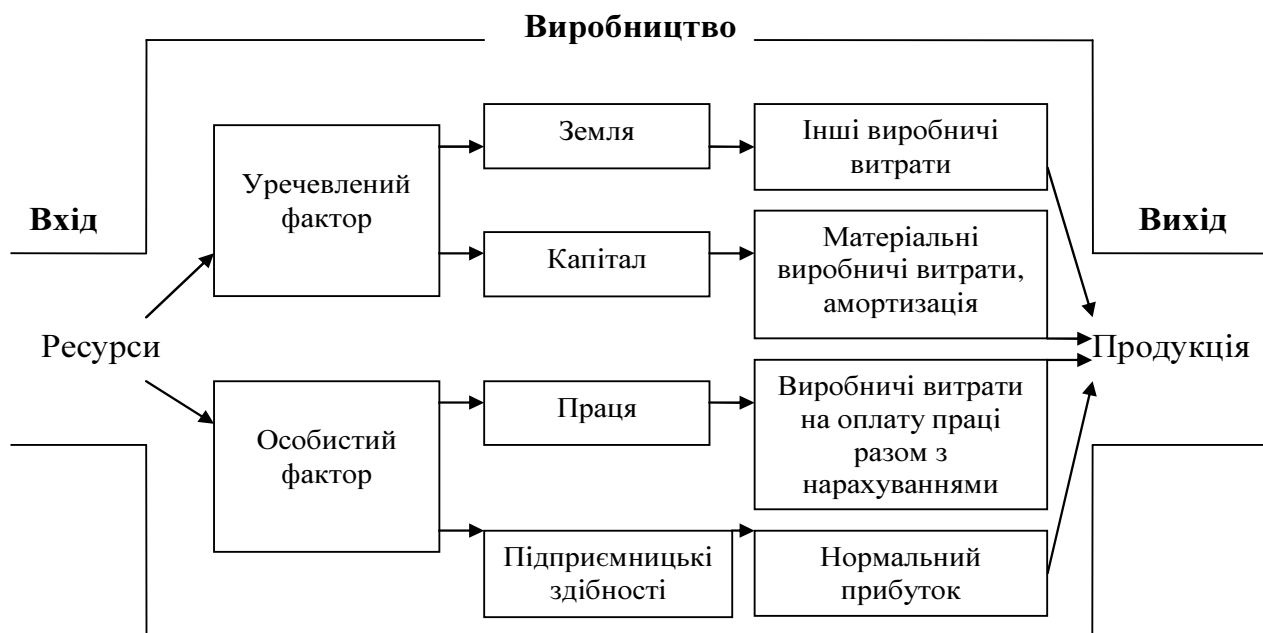


Рис. 1. Виробництво як перетворююча система

Джерело : розроблено автором на основі [11]

Аналіз свідчить, що існуючі критерії оцінки виробничих витрат не враховують їх характер, рівень невизначеності та час компенсації, від чого суттєво залежить рівень та час відтворення використаних ресурсів. Важливо й те, що прогнозований рівень витрат за різних причин може суттєво розбігатися з фактичним, і наявність цієї різниці потребує її компенсації за рахунок зовнішніх або внутрішніх додаткових фінансів.

Таким чином, розраховані за звітними даними показники ефективності гірничодобувного виробництва відрізняються, іноді суттєво, від планових, і не відображають фактичний рівень реалізації підприємством потенційної можливості отримання грошових коштів від використання виробничих ресурсів, оскільки не враховують специфіку функціонування підприємства, рівень компенсації виробничих витрат та відтворення виробничих ресурсів, і прибутку, отриманого у грошових коштах, чинник ймовірності появи додаткових витрат. Тому врахування факторів не тільки процесу формування (прогнозування) виробничих витрат, але й процесу їх наступної компенсації сприяє ефективному управлінню відтворенням виробничих ресурсів.

Виробничі витрати доцільно класифікувати для встановлення зв'язків між елементами класифікації. Класифікацією витрат займалися Дл. М. Фелс, Е. Гарке, які розподілили їх на змінні та постійні. Ж. Г. Курсель-Сенелем довів, що витрати можуть бути прямими і непрямими. О. І. Гуляєв, В. І. Ліхачов, Р. Я. Вейцман, Е. О. Гольдштейн зробили більш досконалою структуру калькуляційних статей собівартості [12]. Класифікація витрат продовжує удосконалюватись і на цей час в останніх економічних дослідженнях.

Велика кількість класифікаційних ознак витрат призвела до необхідності їх ієрархічного упорядкування (табл. 1). Виділимо три рівні ідентифікації витрат. Початковий рівень включає ті класифікаційні ознаки витрат, які визначають їх за походженням. Середній – маніпулятивний – рівень містить ознаки для спостереження, обліку, калькулювання, групування, формування витрат за правилами зовнішньої звітності. І, нарешті, вищий рівень витрат відповідає за аналіз, синтез, прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень. Роль останнього рівня суттєво підвищується для виробництв, що функціонують в умовах невизначеності, як, наприклад, гірничодобувні підприємства.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємства

Рівні виконуваних операцій над витратами	Класифікаційні ознаки	Види
Початковий (базовий)	Предмет (джерело) витрат	Матеріальні витрати, собівартість реалізації, втрати від знецінення (джерело – виробничі запаси)
		Амортизація, собівартість реалізації, знецінення (джерело – основні фонди, нематеріальні активи)
		Оплата праці (джерело – трудовий ресурс)
		Відсотки по залученому капіталу, собівартість реалізації інвестованого капіталу, знецінення (джерело – фінансові активи)
		Економічні відносини: – з державою – податки, відрахування; – з іншими господарюючими суб'єктами – орендна плата, страхові платежі, банківські внески за обслуговування, штрафи тощо; – з суб'єктами в рамках підприємства.
		Надзвичайні втрати (джерело – стихійні лиха)
Середній (маніпулятивний)	Види діяльності	Виробничі; операційні; звичайні; надзвичайні
	Види витрат	Економічні елементи; калькуляційні статті
	Центри виникнення (місце виникнення)	Витрати виробництва; цеху; дільниці; технологічного переділу; служби
	Види продукції, робіт, послуг	Витрати виробів; типових представників виробів; групи однорідних виробів; одноразових замовлень; напівфабрикатів; товарної, реалізованої, валової продукції
	Склад	Одноелементні; комплексні
	Характер віднесення на собівартість продукції	Прямі; непрямі
	Роль в технологічному процесі виробництва	Основні; накладні
	Зв'язок з обсягом виробництва	Змінні; постійні
	Відношення до виробничого процесу	Продуктивні (виробничі); непродуктивні (невиробничі)
	Періодичність виникнення	Поточні; одночасні
	Зв'язок з часом виникнення та відображенням у звітному періоді	Поточні; майбутні; наступні
Зв'язок з часом	Короткострокові; середньострокові; довгострокові	
Вищий (управлінський)	Залежність від прийнятого рішення	Релевантні; нерелевантні
	Методика обчислення витрат на одиницю продукції	Маржинальні; середні
	Реальність	Дійсні (явні); можливі (альтернативні)
	Ефективність	Ефективні; неефективні
	Передбачуваність	Плановані; неплановані
	Контрольованість	Контрольовані; неконтрольовані
Аналітичність	Фактичні; базові; планові; стандартні	

Джерело : упорядковано автором

У економічній літературі нерідко поняття витрат ототожнюється з поняттям «собівартість». Вперше цей термін з'явився у роботах О. П. Рудановського, М. П. Тер-Давидовича, М. Ф. фон Дітмара [12] і на цей час є загальноприйнятим. За складом витрат розрізняють собівартість технологічну, виробничу, реалізації і повну; за зв'язком з обсягом виробництва – на весь обсяг продукції та на її одиницю. У нормативних актах України вживаються терміни «виробнича собівартість», «собівартість реалізованої продукції» [9, с. 24-26; 10]. Термін «повна собівартість» використовується під час планування витрат. Її метою є встановлення цін для компенсації не тільки собівартості реалізованої продукції, але й адміністративно-збутових витрат. Виробничі витрати складають собівартість реалізованої продукції (рис. 2).



Рис. 2. Виробничі витрати у складі собівартості реалізованої продукції згідно П(С)БОУ 16 «Витрати»

Джерело : розроблено автором на основі [13]

Виробнича собівартість реалізованої продукції складається з економічних елементів виробничих витрат, а виробнича собівартість одиниці продукції – статей калькуляції виробничих витрат [9; 10] (рис. 3, рис. 4).

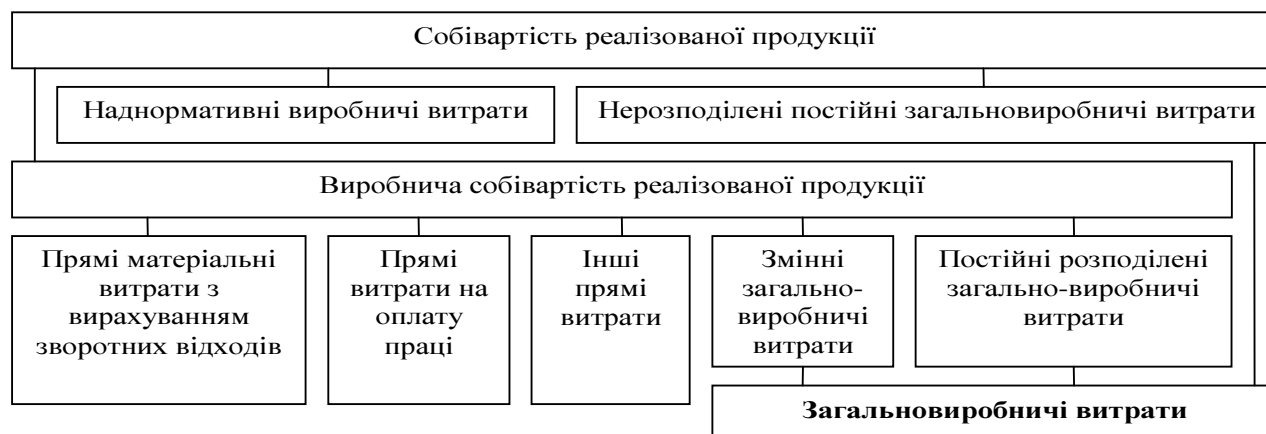


Рис. 3. Групування виробничих витрат реалізованої продукції за елементами
Джерело : розроблено автором на основі [13]

Виробничі витрати планового обсягу виробництва і реалізації продукції представляються у вигляді кошторису. Калькуляція – це форма внутрішньої звітності, де відображено калькулювання витрат з результатом у вигляді виробничої, повної собівартості та відпускної ціни одиниці продукції [13, с. 5].

Елементи операційних витрат звіту про фінансові результати підприємства характеризують кількісний склад понесених витрат на продукцію, що реалізована, без розподілу на види продукції, види діяльності, та без зазначення рівня їх компенсації виручкою та ймовірності виникнення. Статті калькуляції розкривають цільове призначення виробничих витрат та їх зв'язок з технологією. Вони

дозволяють обчислити витрати за видами продукції і місцем їх виникнення: цехом, дільницею, виробкою вугледобувного підприємства.



Рис. 4. Групування виробничих витрат одиниці продукції за статтями калькуляції
Джерело : розроблено автором на основі [13]

За допомогою попередільного і позамовного методів калькуляції виробничих витрат забезпечується інформація про обсяги понесених виробничих витрат.

Методи Direct-cost, Absorption-cost, AB-cost, JIT-cost, Target-cost та їм подібні дозволяють економічно обґрунтувати рішення оперативного, тактичного і стратегічного управління підприємством.

Обсяги виробничих витрат гірничодобувного підприємства підлягають прогнозуванню. Таким чином, економічно обґрунтовуються показники виробництва, дотримання яких при ефективному використанні виробничих ресурсів, призведе до планових економічних результатів з видобутку корисних копалин. Разом з тим, наявні функції і методи управління виробничими витратами не завжди забезпечують їх подальшу компенсацію. Зазвичай, у планових обсягах виробничих витрат враховуються організаційно-економічні фактори, що викликають перевитрати або економію матеріальних ресурсів: технічний рівень, управління та організація, обсяги та структура виробництва та інше, але при цьому, як правило, природні фактори, що погано прогножуються, випадають з поля зору.

Рівень відтворених виробничих ресурсів прямо залежить від рівня компенсації виробничих витрат виручкою від реалізації продукції, у тому числі і погано прогнозованих. Залучення інших джерел компенсації набуває особливої доцільності при загрозі невідтворення виробничих ресурсів внаслідок недоотримання грошових коштів від реалізованої продукції, або їх компенсації у недостатньому для покриття витрат обсязі. Враховуючи те, що використання внутрішніх резервів підвищення ефективності діяльності вітчизняних промислових підприємств має виняткове значення для розвитку економіки України, мінімізація виробничих витрат з метою відтворення виробничих ресурсів повинно спиратися на сучасні методи економічного аналізу, та прогнозування витрат, що особливо актуально для підприємств, які функціонують в умовах невизначених, або частково невизначених факторів, таких, наприклад, як гірничо-геологічні умови на вугільних і рудних шахтах.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, в результаті проведених досліджень обґрунтовано нові характеристики витрат, які повинні бути враховані під час управління. Вони полягають у ймовірності та невизначеності часу їх виникнення та обсягу, а також в існуванні певного терміну між моментом їх формування та моментом компенсації, що в цілому негативно впливає на економічні показники діяльності підприємства, зменшує об'єктивність процесу планування. Існуючі класифікаційні ознаки та види витрат згруповано за рівнем операцій, які відбуваються на підприємстві з витратами. Визначено базовий рівень, маніпулятивний та управлінський. Це дозволить підвищити

ефективність управління витратами на підприємстві в цілому. Перспективою подальших досліджень є виявлення специфічних чинників процесу виробництва на гірничодобувному підприємстві, які найбільшою мірою впливають на рівень невизначеності та ймовірності виникнення додаткових витрат, а також їх обсяг.

Бібліографічний список

1. Калина А. В. Економічний аналіз / А. В. Калина. – К. : Університет «Україна», 2006. – 254 с.
2. Кириленко В. В. Економіка [Електронний ресурс] / В. В. Кириленко. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 193 с. – Режим доступу: http://buklib.net/component/option.com_jbook/task.view/Itemid.99999999/catid.67/i
3. Клебанова Т. С. Комплекс моделей гибкой финансовой системы предприятия / Т. С. Клебанова, Л. С. Гурьянова // Економічна кібернетика : [міжнародний економічний журнал]. – 2005. – № 5-6. – С. 4-9.
4. Нижник В. М. Управление ресурсами в Украине / В. М. Нижник, Б. Н. Игумнов. – Хмельницький : ТУП, 1995. – 36 с.
5. Акчурина Е. В. Управленческий учет / Акчурина Е. В., Солодко Л. П., Кази А. В. – М. : «Проспект», 2004. – 475 с.
6. Управление затратами на предприятии / [Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П. и др.] ; под ред. Г. А. Краюхина. – СПб. : «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 255 с.
7. Ильин А. И. Планирование на предприятии / А. И. Ильин. – Мн. : Новое знание, 2003. – 635 с.
8. История экономических учений / [под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашевой]. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 784 с.
9. Папазова Т. Ю. Влияние качества планирования на эффективность деятельности предприятия / Т. Ю. Папазова // Економіка, фінанси, право. – 2006. – № 1. – С. 24-26.
10. Баланс : П(С)БОУ 2 від 31.03.1999 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0396-99>.
11. Петруня Ю. Е. Основы экономической теории : [учеб. пособие] / Ю. Е. Петруня, А. А. Задоя. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – К. : Знання, 2008. – 420 с.
12. Волонцевич С. О. Оптимізація структури витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.01. «Економіка промисловості» / С. О. Волонцевич. – Харків, 2006. – 18 с.
13. Витрати : П(С)БО 16 від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>

Анотація

У статті досліджується актуальна проблема підвищення рівня конкурентоспроможності підприємств паливно-енергетичного комплексу, зокрема гірничодобувної промисловості України на основі мінімізації виробничих витрат. Розглянуто природу виробничих витрат. Проаналізовано рівні ідентифікації витрат для виробництв, що функціонують в умовах невизначеності. Обґрунтовано нові характеристики витрат, які повинні бути враховані під час управління витратами підприємства. Здійснено групування виробничих витрат за новою класифікаційною ознакою «залежно від виконуваних операцій з інформацією про витрати».

Ключові слова: витрати, гірничодобувне підприємство, управління витратами.

Анотация

В статье исследуется актуальная проблема повышения уровня конкурентоспособности предприятий топливно-энергетического комплекса, в частности горнодобывающей промышленности Украины на основе минимизации производственных затрат. Рассмотрена природа производственных затрат. Проанализировано уровни идентификации затрат для производств в условиях неопределенности. Обоснованы новые характеристики затрат, которые должны быть учтены во время управления затратами предприятия. Осуществлено группирование затрат согласно новому классификационному признаку «в зависимости от производимых операций с информацией о затратах».

Ключевые слова: затраты, горнодобывающее предприятия, управление затратами.

Annotation

The article investigates the current problem of increasing the competitiveness of enterprises in the fuel and energy sector, in particular the mining industry of Ukraine on the basis of minimizing of production costs. The problem of improving the competitiveness of mining industry in Ukraine on the basis of minimizing production expenses is investigated. The nature of production costs is investigated. The levels of identifying costs for industries that operate under uncertainty are analyzed. New characteristics of expenses that should be taken into account during accounting are proved. Grouping of expenses according to the new classification feature «depending on operations with information about expenses» is made.

Key words: expenses, mining company, accounting.