

Розділ 2
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ
ГОСПОДАРЮВАННЯ

УДК 657: 658.871

**СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ:
 ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**

Верига Ю.А

В статті розглядається точка зору науковців-економістів щодо визначення категорії „витрати” та їх класифікації за різними ознаками з урахування специфіки підприємств торгівлі, включаючи торгівлю споживчої кооперації. Запропоновано визначення витрат та доповнено класифікаційні ознаки, що буде сприяти формуванню достовірної інформації для користувачів.

Ключові слова: витрати, класифікаційні ознаки, класифікація торгівлі.

ВСТУП

Важливою складовою економіки України, яка на теперішній час перебуває у динамічному трансформаційному стані розвитку є торгівля. Підприємства торгівлі – це та галузь торгівлі, яка забезпечує споживача необхідними товарами і вона представлена різними типами підприємств – від супермаркетів до приватного підприємства. Розвиток і ефективність діяльності підприємств торгівлі неможливе без удосконалення системи управління витратами, адже витрати є основним фактором впливу на отримання доходів, а відповідно прибутковості підприємств, що забезпечує стабільність та конкурентоспроможність в ринкових умовах.

Організація та методологія обліку витрат діяльності підприємств висвітлювалася у численних працях вчених-економістів: Білухи М.Т., Голова С.Ф., Сфименко В.І., Ластовецького В.С., Лігоненко Л.О., Мазаракі А.А., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Озерана В.О., Ткаченко Н.М., Ушакової Н.М., Шкарабана С.І., Шевчука В.О., Цал –Цалко Ю.С. та інших.

Але питання обліку витрат діяльності підприємства роздрібної торгівлі потребує подальшого дослідження тому, що існуюча система обліку не задовольняє в повній мірі усіх цілей управління і це, не забезпечує зменшення їх рівня і абсолютної суми. Тобто, облік витрат підприємств роздрібної торгівлі не адаптовано до менеджменту і потребують дослідження і удосконалення.

Метою даної статті є оцінка сучасної класифікації витрат підприємств роздрібної торгівлі з метою її удосконалення для потреб управління витратами.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для правильної організації обліку витрат підприємств роздрібної торгівлі важливе значення має їх сутність і класифікація.

Серед вчених-економістів як в зарубіжних країнах, так і в Україні не має однозначного визначення витрат.

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наведено визначення цієї категорії “витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками)” [1, с. 341].

С.Ф. Голова, В.І. Сфименко трактують витрати як зменшення активів або збільшення зобов’язань в процесі господарської діяльності для отримання вигоди у майбутніх періодах (не спожиті витрати) або для отримання доходів у звітному періоді (спожиті витрати) [2, с. 215], що в цілому відповідає нормативному визначенню.

Н.М. Ткаченко трактує витрати як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому з відповідними на неї нарахуваннями та інші) [3, с. 611], але, з нашої точки зору, таке визначення витрат є неповним тому, що крім спожитих у процесі діяльності підприємств виникають понаднормові витрати, втрати від нестач, стихійних лих та інші.

А.А. Мазаракі та співавтори зазначають, що витрати торговельних підприємств за економічною сутністю є затратами живої і уречевленої праці на здійснення господарської діяльності, а за натурально-речовим складом є спожитою частиною ресурсів [4, с. 367].

Ю.С. Цал-Цалко дає визначення витрат з двох точок зору:

- перша – це витрати підприємства в цілому, як суму зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток);
- друга – це витрати структурного підрозділу, як вартість використаних в технологічному процесі ресурсів, що складає виробничу собівартість продукції, створеної у даному структурному підрозділі [5, с. 11]

Проаналізувавши точки зору окремих вчених-економістів слід зазначити, що вони є різними, але їх об'єднує те, що це спожиті ресурси, які були понесені в процесі діяльності.

На нашу думку, витрати підприємств роздрібної торгівлі це зменшення ресурсів або збільшення зобов'язань підприємства, яке відбулося в процесі діяльності з метою отримання доходу і зростання власного капіталу.

В економічній літературі існують також різні підходи щодо класифікації витрат. Так, В.Ф. Палій виділяє шість класифікаційних груп

- за впливом обсягу виробництва;
- за способом віднесення на собівартість;
- за періодичністю;
- за віднесенням до виробничого процесу;
- за терміном розрахунку;
- за терміном агрегування [6, с. 92].

М.Т. Білуха класифікує витрати підприємства за трьома ознаками

- за технологічним призначенням;
- за способом віднесення на собівартість;
- за принципом зв'язку з технологічним процесом) [7, с. 95-96].

С.Ф. Голова рекомендує для цілей управлінського обліку класифікувати витрати за принципом „різні витрати для різних цілей”, що передбачає їх класифікацію за трьома ознаками:

- за їх оцінкою та визначенням фінансового результату;
- за рівнем прийняття управлінських рішень;
- за можливістю контролю [2, с. 213-214].

Ю.С. Цал-Цалко наводить найбільш широку класифікацію витрат за восьми ознаками:

- за центрами відповідальності;
- за однорідністю витрат;
- за видами витрат;
- за способом перенесення на вартість продукції;
- за ступенем впливу виробництва на рівень витрат;
- за календарними періодами;
- за доцільністю витрачання;
- за визначенням відношення до собівартості продукції [5, с. 19-21].

Таким чином, підходи до класифікації витрат діяльності підприємств різні і ми підтримуємо точку зору С.Ф. Голова, щодо класифікації витрат за напрямками, які підпорядковуються різним цілям обліку, та вважаємо слушним пропозицію Ю.С. Цал-Цалко щодо введення класифікаційної ознаки за центрами відповідальності, яка є надзвичайно важлива в умовах широкого запровадження управлінського обліку підприємствами торгівлі.

Щодо класифікації витрат підприємств роздрібної торгівлі, то в економічній літературі класифікації витрат приділяється значно менше уваги.

Загалом класифікація витрат торговельних підприємств наведена в “Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності”, які затверджені наказом Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. № 145 [8].

Цим нормативним документом виділяються дев'ять наступних ознак:

- за видами діяльності;
- за економічними елементами;
- за статтями витрат;
- за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності;
- за періодами;
- за центрами відповідальності;
- за ступенем однорідності;
- за можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі;

- за принципами організації управління.

Методичні рекомендації також передбачають групування витрат за статтями, але воно не може задовольняти різноманітні потреби управління, які залежать від індивідуальних умов господарської діяльності підприємств роздрібної торгівлі. З метою внутрішнього управління номенклатура статей витрат повинна встановлюватися кожним підприємством самостійно. Індивідуально розроблена номенклатура статей витрат, яка ставить за мету організацію внутрішнього інформаційного забезпечення, буде створювати умови для підвищення ефективності господарювання торговельного підприємства [9].

З нашої точки зору, найбільш обґрунтованою та приближеною до потреб практичної діяльності торговельних підприємств є класифікація наведена А.А. Мазаракі та його співавторами (за 15-ма ознаками):

- за економічним характером;
- за метою обліку і планування;
- за підгалузями (ланками) торгівлі;
- за торговельно-технологічними операціями;
- за окремими видами діяльності;
- за об'єктами калькулювання;
- за характером віднесення витрат на об'єкти калькуляції;
- залежно від виду ресурсів, споживання яких призводить до витрат;
- за ступенем однорідності;
- залежно від часу одержань результатів від витрат;
- залежно від порядку віднесення витрат на витрати обігу конкретного підрозділу;
- за ступенем доцільності й економічної віддачі;
- для обґрунтованого контролювання;
- залежно від методу оцінки витрат;
- залежно від ступеня реагування на зміну обсягів товарообігу [4, с.376-380].

Дана класифікація є найбільш повною і пристосованою до діяльності торговельних підприємств. Але ми вважаємо, що не доцільно об'єднувати класифікаційну ознаку за підгалузями з класифікацією їх за ланками торгівлі.

Розглядаючи План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій слід зазначити, що ним передбачено 8-й клас рахунків для накопичення інформації за економічними елементами витрат та 9-й клас рахунків, який призначається для обліку витрат за видами діяльності у такому аспекті: собівартість реалізації, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати та витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, витрати фінансової та інвестиційної діяльності та витрати і втрати від надзвичайних подій.

Ми погоджуємося з точкою зору В. Хліпальської, яка зазначає, що така класифікація витрат не враховує специфіку торгівлі, не передбачає отримання та накопичення витрат на придбання, зберігання, передпродажну підготовку товарних запасів, а це в свою чергу унеможливило розрахунок взаємозв'язку витрат з обсягом продаж та прибутком [10, с. 37].

У вітчизняних вчених-економістів класифікація витрат підприємств торгівлі орієнтована на приближеність до потреб обліку, планування і звітності, та до потреб зовнішніх користувачів.

Узагальнивши існуючі підходи щодо визначення витрат та їх класифікації вважаємо, що не слід віддавати перевагу одному автору, а розглядати різні джерела їх походження, які взаємно не виключають, а доповнюють один одного.

Дослідивши класифікацію витрат торговельних підприємств слід зазначити, що вона в цілому задовольняє потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, але, ми пропонуємо такі уточнення.

Так, в зазначених класифікаціях ніде не відображено розподіл витрат за основною діяльністю та її функціями, а саме:

- виробництво (торгівля, надання послуг);
- управління;
- збут.

Дана класифікаційна ознака забезпечить накопичення інформації з урахуванням функцій, які виконуються в межах основної діяльності.

Для підприємств роздрібної торгівлі споживчої кооперації України пропонуємо ввести класифікаційну ознаку - за ланками, а саме:

- споживчі товариства;
- підприємства і організації споживспілки;
- госпрозрахункові відособлені підрозділи.

Ця класифікація витрат є надзвичайно важливою для підприємств системи споживчої кооперації, яка має тільки їй властиву організаційну структуру та забезпечить інформацію необхідну для складання внутрішньовідомчої звітності. Але, на нашу думку, кожне підприємство повинно використовувати тільки йому притаманне групування витрат, яке буде сприяти покращенню управління підприємством в цілому

ВИСНОВКИ

- Торговельна діяльність в умовах зростання конкурентної боротьби та глобалізації потребує удосконалення методів управління витратами.
- Теперішній рівень торговельної діяльності вимагає розширення ознак класифікації витрат для цілей управління.
- Уточнення класифікаційних ознак пристосовані до практичних потреб торговельних підприємств і спрямовані на отримання більш точної, повної та достовірної інформації, як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.
- Доповнені класифікаційні ознаки надають можливість менеджерам отримати більш деталізовану інформацію для ефективного управління витратами та підвищення ефективності діяльності підприємства загалом.

Дана проблема нами розкрита частково і може бути розвинута в подальших наукових дослідженнях.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: Навч. пос. (для студ. вищ. навч. зал.) / Ю.А. Верига, Г.І. Зима – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 656 с.
2. Голов С.Ф., Єфименко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервік”, 1996. – 544 с.
3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік, оподаткування і звітність: Підручник. / Н. М. Ткаченко. –К.: Алерта, 2006, – 1080 с.
4. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства: підручник / А.А. Мазаракі, Н.М.Ушакова; за ред. Н.М. Ушакова. / К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. Посіб. / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр навчальної літератури, 2002, - 656 с.
6. Палій В.Ф. Організація управлінського обліку / В.Ф. Палій, - М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
7. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник, / М.Т. Білуха – К.: Київський державний торгово-економічний університет, 2000. – 692 с.
8. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Затв. 22.05.2002 р. № 145 // ВІСТІ. Діловий випуск. – 2/8/2002. – С. 11 – 20.
9. Верига Ю.А. Особливості фінансового обліку витрат в торговельних підприємствах споживчої кооперації / Ю.А. Верига., Н.В. Фірсова // фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ. – 2006. – С. 105-112.
10. В. Хліпальська. Вплив витрат на придбання та зберігання запасів на взаємозв'язок „витрати-продаж-прибуток” / В. Хліпальська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. –№12. –С. 37-43.

Верига Юстина Андріївна, к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету споживчої кооперації України, тел. 0502856191, e-mail: buhoblik@uccu.org.ua