

УДК 657.22:56.77

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Півнюк О. П.

В статті досліджено сутність витрат та запропоновано нове трактування поняття витрат підприємства в сучасних умовах господарювання.

Розглянуто економічну сутність витрат, їх визнання в бухгалтерському обліку у відповідності до П(С)БО 16. Систематизовано класифікацію витрат, яка дасть можливість з точки зору фінансового та управлінського обліку формувати собівартість та управляти витратами.

Ключові слова: витрати, економічна думка, управлінські рішення, фінансовий облік, управлінський облік, собівартість продукції.

ВСТУП

Рівень конкурентоспроможності продукції та загальний результат господарської діяльності підприємства багато в чому залежить від рівня витрат. Облік виробничих витрат займає центральне місце в бухгалтерському обліку, який відіграє значну роль в системі управління підприємством. Використовуючи дані про розмір та види витрат, управлінський персонал підприємства має можливість реагувати на зміни, регулювати фінансово-господарську діяльність і приймати важливі управлінські рішення.

Від ефективності і якості обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції залежать загальні результати діяльності.

Аналіз основних досліджень та публікацій

Історично склалося так, що представники різних шкіл економічної думки поглиблену увагу приділяли сутності витрат. На жаль, уже протягом кількох сторіч не вщухають дискусії щодо цієї економічної категорії

Велика кількість публікацій, серед яких статті, монографії, підручники, навчально-методичні посібники, кандидатські і докторські дисертації. Велику увагу проблемі витрат приділяли такі вітчизняні вчені, як П. Атамас, І. Білоусова, Ф. Бутинець, П.Гарасим, С. Голов, М. Грещак, В. Добровський, А. Загородній, Ю. Кілочко, В. Лень, Л. Нападівська, І. Парасій-Вергуненко, Г. Партиї, М. Пушкар, В.Сопко, О. Терещенко, Н. Ткаченко, А. Череп, М. Чумаченько[5]. Окрім науковців питанням витрат приділяють увагу і українські практики, серед яких можна назвати Т. Каменська, Н. Шандова, К. Юрченко[6].

У російських наукових колах проблемами витрат займається велика кількість вчених, серед яких В. Івлєв, О. Каверіна, Т. Карпова, В. Керімов.

Такий значний інтерес до теми витрат пов'язаний із великим колом питань, що стосуються дефініції витрат, класифікації витрат, процесу формування собівартості продукції та сутності калькуляції собівартості товарів (робіт або послуг).

Методологія дослідження В основу дослідження покладено принципи діалектичного методу, який передбачає вивчення економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку та взаємозалежності, відображаючи в результаті об'єктивні закони дійсності.

Постановка завдань

В статті досліджено сутність витрат та запропоновано нове трактування поняття витрат підприємства в сучасних умовах господарювання. Розглянуто економічну сутність витрат, їх визнання в бухгалтерському

обліку у відповідності до П(С)БО 16 . Систематизовано класифікацію витрат, яка дасть можливість з точки зору фінансового та управлінського обліку формувати собівартість та управляти витратами.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах розбудови ринкових відносин в Україні якісно змінюються економічні важелі управління, в тому числі і облік.

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити два основоположних підходи.

Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури.

Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати - це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції.

Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції.

Існують різні теорії трактування сутності витрат діяльності підприємства за своєю економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками, які відображені в таблиці 1.1.

За економічною сутністю поточні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Таблиця 1.1 Визначення поняття витрат підприємства

№	Джерело	Поняття
1	2	3
1	“Економічна теорія” під редакцією Сірома Н.	Витрати - це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів
2	П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. З „Звіт про фінансові результати”, 16 „Витрати”[1]	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 власниками)
3	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. №145[3]	Поточні витрати підприємства в торгівлі - це грошове відбиття живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів
4	Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. №283/97-ВР зі змінами та доповненнями[2]	Валові витрати виробництва та обігу - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності

З проведеного дослідження визначення витрат підприємства можна сформулювати таке визначення витрат підприємства .Витрати підприємства – це грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємством своєї виробничої і реалізаційної діяльності.

Витрати за їх економічним змістом групуються за наступними елементами (рис. 1.1.):

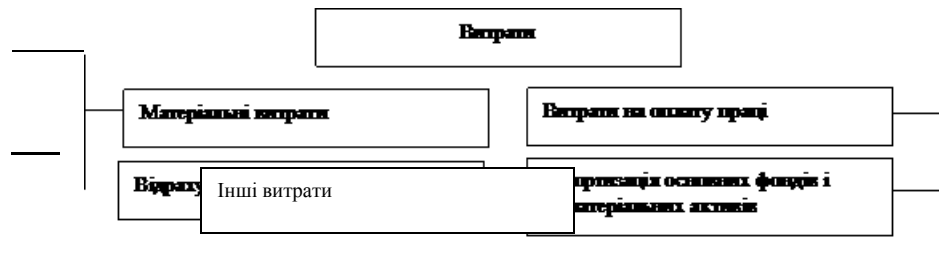


Рис.1.1. Класифікація витрат за економічними елементами [4]

Також у практиці західних підприємств витрати класифікують в залежності від обсягу товарообігу. Це поділ витрат на змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні.

Якщо розглядати витрати з точки зору оцінки запасів можна згрупувати їх за такими ознаками - вичерпані та невичерпані.

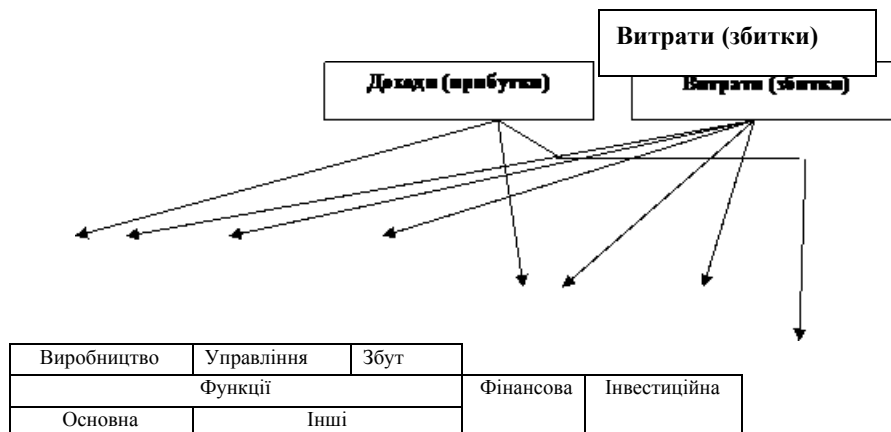
Витрати, за якими приймаються рішення, можна згрупувати за такими ознаками:

- 1) релевантні і нерелевантні витрати, тобто ті що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень, і ті що не залежать від прийняття рішень;
- 2) дійсні та можливі витрати (можливі виникають внаслідок прийняття альтернативного рішення);
- 3) маржинальні (граничні), інкрементні (приростні) - це додаткові витрати, які з'являються внаслідок продажу додаткових товарів. Маржинальні - це ті, які розраховуються на одиницю товару [6.с.24].

Витрати, за якими здійснюється контроль і регулювання, групуються за ознаками – контрольовані та неконтрольовані витрати.

Вся діяльність підприємства поділяється на звичайну і надзвичайну. У свою чергу, звичайна діяльність включає в себе операційну, інвестиційну, та іншу звичайну діяльність.

У зв'язку з цим, усі витрати поділяються на операційні, інвестиційні, фінансові та інші витрати звичайної діяльності, а також надзвичайні витрати (рис. 1.2) [6.с.54].



Операційна	Інша	
Звичайна		Надзвичайна
Види діяльності		

Рис. 1.2 Класифікація доходів, витрат, прибутків і збитків

Основну частину витрат підприємства складають операційні витрати. Тому далі ми зосередимо увагу на розгляді саме цього виду витрат.

Класифікація витрат за різними класифікаційними групами подано на рис.1.3.

Непрямі витрати - витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення, тощо).

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, характеру виробленої продукції, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обгрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість виробів.

На рисунку 1.3 було наведено типові статті калькуляції для виробничих підприємств.

До змінних витрат належать витрати, розмір яких збільшується із збільшенням обсягу продукції і зменшуються з його зменшенням.

Постійні витрати - це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До них належать постійні загально виробничі витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Поточні - це витрати, періодичність яких менше одного місяця.

Довгострокові - це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору, який не планується закінчити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові - це витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Продуктивні витрати - це витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва.

Непродуктивні - необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології.

В цілях управління вони поділяються за принципом: різні витрати для різних цілей.

З цієї метою виділяють такі три напрямки класифікації витрат (рис. 1.4.).

- оцінка запасів, визначення фінансових результатів;
- прийняття рішень;
- контроль.

Ознака класифікації	Групування витрат
1. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)

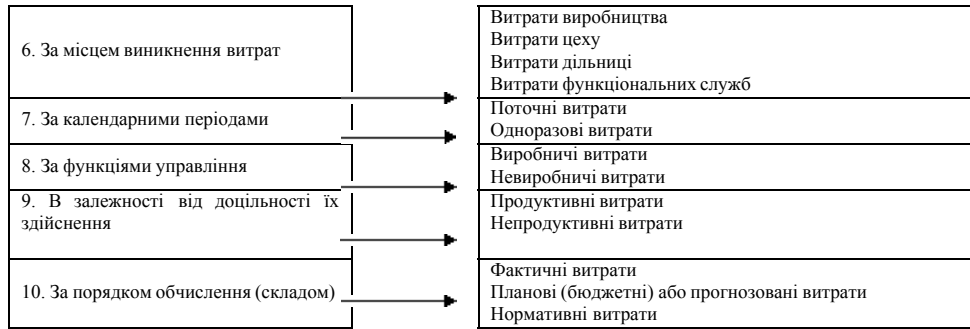


Рис. 1.3 Групування витрат за класифікаційними ознаками [4]

Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

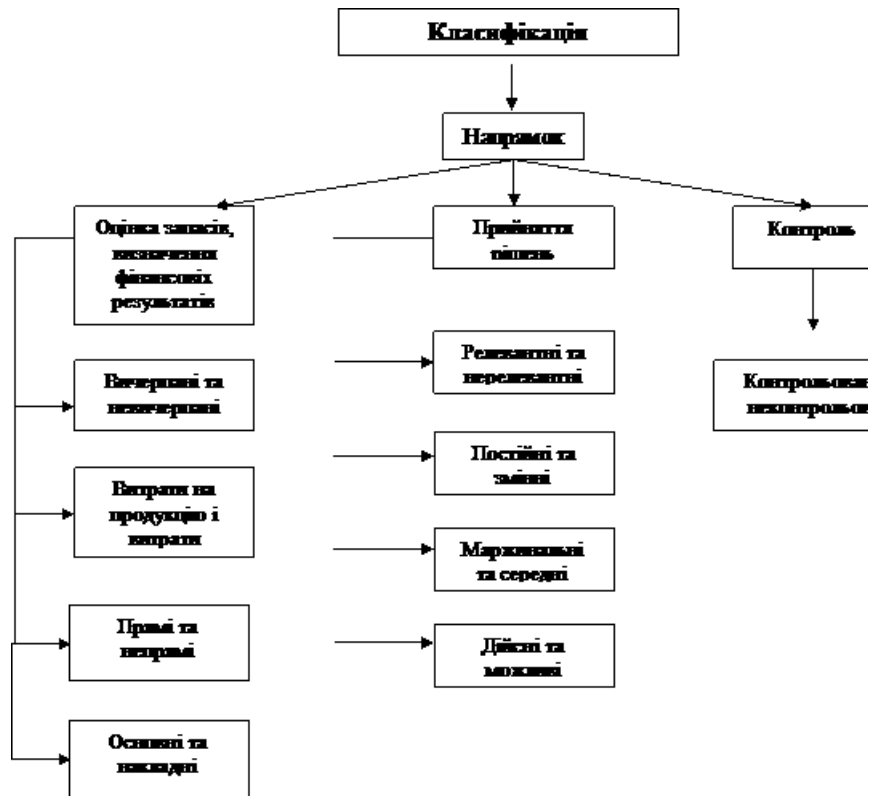
Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані витрати - у звіті про фінансові результати.

Загальні фактори, що визначають розмір та рівень поточних витрат підприємства наведені на рисунку 1.5.

На внутрішні фактори в певній мірі може впливати керівництво підприємства своїми рішеннями. При стабільній економіці в країні саме внутрішні фактори є визначальними для рівня витрат підприємства.

Саме тому знання факторів, що впливають на розмір і рівень витрат підприємства, дає змогу визначити резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами підприємства.



↓

Рис. 1.4 Класифікація витрат з точки зору управлінського обліку

ВИСНОВКИ

Таким чином, ми розглянули економічну сутність витрат, їх визнання в бухгалтерському обліку у відповідності до П(С)БО 16. Класифікація витрат, яка наведена з точки зору фінансового та управлінського обліку, дає можливість формувати собівартість та управляти витратами.

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють затрати втрачених можливостей, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів/

Отже, роль витрат у господарській діяльності підприємств незаперечна. Але лише чітко налагоджена система управління витратами дасть відчутні результати в фінансово-господарській діяльності підприємства. Уважне ставлення до вибору класифікації витрат визначить, наскільки правильно організована система управління витратами. В кінцевому підсумку пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат за умов пошуку резервів їх зниження дасть можливість швидшими темпами розвиватися компанії. В кінцевому підсумку розвиток суб'єктів господарювання і це стане конкурентною перевагою на ринку.

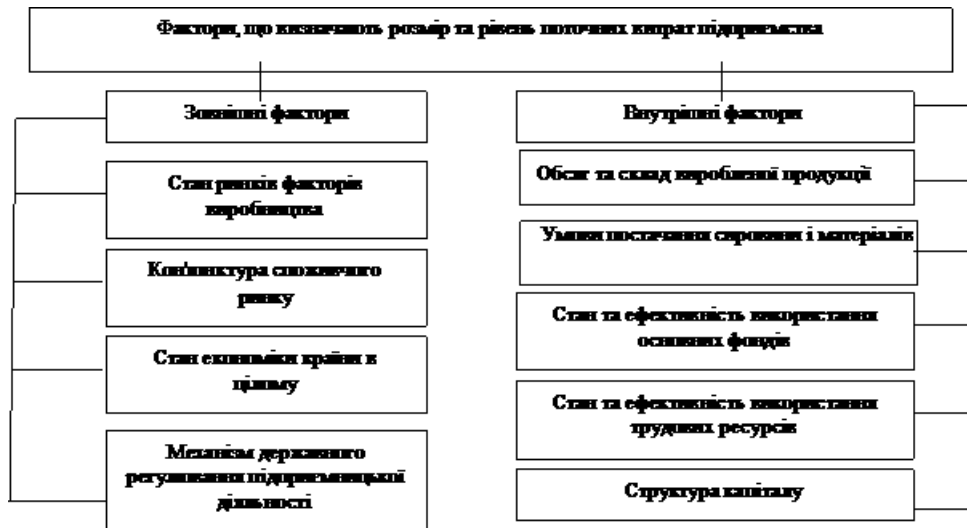


Рисунок 1.5 Загальні фактори, що визначають розмір і рівень поточних витрат підприємства

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. П(С)БО 16 "Витрати", затверджено Наказом Міністерства фінансів України, від 31.12.1999р. №318.
2. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97р. №283/97-ВР зі змінами та доповненнями
3. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. №145
4. Мачула О. Облік та аналіз витрат: управлінський аспект// Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал/Видавець: ТОВ «Екаунтинг». – 2008. - №10 – С.30-34.
5. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції//Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал./ ТОВ «Екаунтинг». – 2008. - №10. – С.3-7.
6. Бухгалтерський облік витрат на підприємстві. / Автори: Буханцева М.В., Каменська Г.О., Церетелі Л.Г. – К.: Ред. журнал "Вісник податкової служби України", 2005. – 80с.

[Півнюк Ольга Петрівна](#), викладач Луцького кооперативного коледжу, тел. 0977854233, e-mail: vllkvrn@rambler.ru