

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

*Досліджено особливості класифікації витрат виробництва та розглянуто
їх вплив на прийняття управлінських рішень*

Постановка проблеми. В умовах розвитку економічних відносин постає проблема пошуку нових методів управління для забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку збуту. Тому ефективна організація бухгалтерського обліку витрат діяльності дозволить задовольнити інформаційні потреби користувачів щодо їх здійснення та шляхів оптимізації. Витрати не є однорідними ні за своїм складом, ні за значенням в діяльності підприємства, тому для їх обґрунтування важливим є формування науково обґрунтованої класифікації. Визначальними факторами, які впливають на складність встановлення класифікації витрат підприємства, є масштаб виробництва, різні технології та різноманітність самих витрат.

Таким чином, необхідність проведення досліджень витрат виробництва з позиції управління ними, а також зростаюча потреба удосконалення обліку виробничих витрат на підприємстві в умовах розвитку економічних відносин визначили актуальність даної теми.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різні аспекти проблеми класифікації витрат для потреб управління знайшли відображення в роботах провідних вчених економістів України: Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, О.А. Грішнєвої, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та зарубіжних країн: П.С. Безруких, П. П. Новиченка, І.І. Поклада, С. Брю, К. Макконелла, Й.С. Мацкевічюса, П. Семюелсона, С.А. Стукова, Р. Ентоні, А. Яругової та інших. Однак кожен із авторів має своє уявлення про поняття "витрати виробництва", і досі, незважаючи на тривалість його існування, немає єдиної думки щодо тлумачення даного поняття.

Метою дослідження є обґрунтування витрат в працях науковців та узагальнення основних підходів до класифікації витрат діяльності.

Викладення основного матеріалу. Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є головними складовими підприємства в цілому. Досить важко оцінити те значення, яке має наявність інформації про виробничі витрати для діяльності підприємства.

Метою обліку витрат виробництва є своєчасна, повна, достовірна оцінка та відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів.

Витрати, які несе підприємство у процесі виробництва своєї продукції, і є витратами виробництва. Ці витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб. Але тоді вона не замислювалась над їх існуванням, над тим, що була затрачена сировина, її час та праця. Не була зрозуміла необхідність відрізняти витрати, затрачені на виробництво продукції, та витрати, здійснені під час її продажу. Метою діяльності

була торгівля, виробництво працювало на ринок, тому і результати господарської діяльності визначалися в цілому на підприємстві шляхом зіставлення усіх витрат з усіма доходами.

Поява подвійного запису, засновником якого був математик Лука Пачолі (1445-1515), стала першим етапом в розвитку виробничих витрат, яка призвела до виникнення спроб класифікації витрат. Так, Л. Пачолі [6] виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару і господарського процесу. На підставі цих груп усі витрати поділялися на торгові і домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. Хоча це була класифікація витрат обігу, але вона містила в собі виробничі витрати.

Розвиток промислової революції на початку XIX ст. став другим етапом розвитку виробничих витрат і створив переломний момент в історії виробничих витрат. У цей час майже всі вчення були присвячені проблемі класифікації виробничих витрат, їх розподілу та обліку. Вже тоді замислювались що, крім витрат на сировину та працю, до складу виробничих витрат необхідно включити витрати на устаткування та ренту. З'явився такий термін, як собівартість виробленої продукції, який втілював у собі всі виробничі витрати, затрачені на виробництво конкурентного продукту.

Із появою додаткових витрат виробництва (знос, рентні платежі) з'явилося розуміння, що не всі витрати повністю мають відноситись на собівартість продукції, що стало третім етапом розвитку виробничих витрат. Що призвело до появи різних вчень з різними теоріями формування собівартості готової продукції.

Виробничі витрати, проходячи всі етапи, поступово змінювалися, доповнювалися, але саме витрати на придбання сировини, матеріалів, витрати на оплату праці, витрати на обов'язкові платежі, витрати на амортизацію, що є основними та найголовнішими на цей час, залишилися незмінними у складі виробничих витрат.

Що стосується поняття "виробничі витрати", то історія економічних вчень свідчить, що вперше поняття "витрати виробництва" починає більш чітко формуватись в XVII ст. у творах І. Петті. Його "Трактат про податки та збори" (1662 р.) розкриває теорію складу витрат виробництва та формує закон вартості. Пізніше, у 1776 р. реформатор феодалізму Жак Тюрго у своїх "Роздумах про створення та розподіл багатств" розглядає питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в облікових системах тих часів таких об'єктів, як витрати, результати тощо та стала основою для роздумів вчених-послідовників.

Щодо визначення змісту витрат виробництва Карл Маркс [2] зазначав, що з точки зору суспільства, вони розглядаються як дійсні витрати виробництва, які складаються із витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції. А з точки зору капіталіста – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові.

Ці категорії використовувались для характеристики простого відтворення на відповідному рівні абстракції. Незважаючи на таку обставину, дана теорія витрат виробництва була покладена в основу практичного застосування такої категорії, як собівартість у соціалістичній економіці [8, с. 134-140]. Таким чином, можна відзначити, що під витратами виробництва розуміють всі ті витрати, що виникають при здійсненні виробничого процесу, а витрати підприємства – поняття більш загальне, що включає в себе виробничі витрати, а також інші види витрат.

Витрати виробництва ж, на думку Вільяма Сеніора, представника англійської школи політичної економії, включають два елементи – працю і капітал. Вони є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність та корисність блага суттєво впливають на його оцінку. Вартість формується під впливом витрат виробництва, які включають прибуток, процент та заробітну плату і є факторами ціни.

З одного боку, на думку Сеніора, витрати на виробництво є регулятором ціноутворення, але таким, що лише окреслює приблизну ціну, а не визначає її. Теорія Сеніора зводить витрати виробництва до грошового вираження і робить їх у такий спосіб порівнянними. Він стверджує, що витрати виробництва є лише “регулятором” цін, а остаточне визначення їх залежить від попиту та пропозиції [7, с. 108].

Отже, як бачимо з вище розглянутих трактувань економічне розуміння витрат виробництва дещо змінювалося упродовж розвитку економічної думки. Узагальнюючи різні наукові погляди на сутність витраті виконуваних ними функцій, нами запропоноване власне трактування. На нашу думку, поняття “витрати” необхідно трактувати в більш широкому значенні. Проаналізуємо наступне визначення: “Витрати на виробництво продукції – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції”. Це визначення, на нашу думку, включає два важливі положення: по-перше, витрати відображають скільки і яких ресурсів було використано, по-друге величина використаних ресурсів представлена в грошовому виразі.

В останні роки значення виробничих витрат сильно виросло. Нині існує велика кількість підходів до класифікації витрат, більш детальний розгляд яких дозволить краще дослідити сутність виробничих витрат зокрема.

Витрати діяльності є якісним показником діяльності підприємства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства.

Для того щоб виготовляти товари і надавати послуги, використовують різноманітні ресурси, або чинники виробництва, це – сировина, паливо та енергія, машини і механізми, різні типи праці будь-якої кваліфікації. Для отримання готового продукту чинники виробництва мають бути певним чином поєднані між собою. Спосіб такого поєднання дуже багато навіть для одного виробника. Скажімо, можна використати більше живої праці, тоді менше знадобиться машин і механізмів. І навпаки, збільшення кількості та якості технічних засобів приведе до зменшення використовуваної живої праці. Оскільки кожен виробник прагне бути ефективним виробником, то із багатьох альтернативних способів поєднання чинників виробництва вони мають вибрати такий, який би був ефективним як з технологічної, так і з економічної точки зору.

Технологічно ефективним спосіб виробництва буде тоді, коли з чітко визначеного обсягу ресурсів одержано максимально можливий обсяг продукції [7, с. 343]. Це означає, що не існує жодного іншого способу поєднання певних чинників виробництва, за якого було б вироблено більший обсяг продукції. Технологічно ефективний спосіб виробництва буде і тоді, коли для виготовлення заданого обсягу продукції затрачається найменша кількість принаймні одного чинника виробництва за умови, що кожного іншого виду ресурсу затрачається не більше, ніж при альтернативних способах виробництва [7, с. 344].

В результаті впливу зовнішніх та внутрішніх факторів формується розмір і рівень витрат підприємства, і, відповідно, виникають їх різні види.

Питанням класифікації витрат виробництва в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Тому в практичній діяльності використовуються різні класифікації витрат. При цьому є певні відмінності при обґрунтуванні таких класифікацій в різних країнах світу. Проблема полягає в тому, що важливо вибрати класифікацію витрат виробництва, яка найбільш повно відповідала б завданням дослідження та напрямкам їх реалізації в системі управління.

Класифікація, в загальному понятті, – це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Її суть у розподілі досліджуваних об'єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними.

Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Розглянемо групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції (табл. 1).

Таблиця 1. Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групування витрат
1	2
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат) Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробу (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації) Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
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 (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів). Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства) Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці) Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів) Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)

Продовження табл. 1

1	2
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця) Одноразові витрати витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу)
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва) Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

Дані таблиці свідчать, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим.

Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення, для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей.

З цієї метою виділяють такі три напрямки класифікації витрат (рис. 1).

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати:

– контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив;

– неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

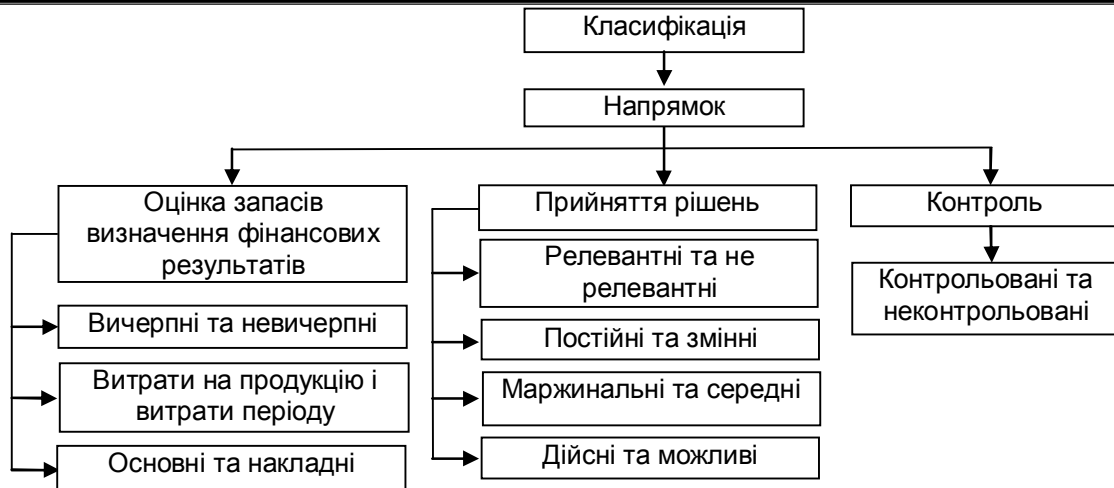


Рис 1. Класифікація витрат для потреб обліку для прийняття управлінських рішень [1, с.109]

В залежності від періоду отримання доходу від понесених витрат:

- 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 [1, с. 102].

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

- витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загально виробничі витрати);
- витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).
- основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції;
- накладні витрати, які пов'язані з процесом виробництва але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом [1, с. 102].

В залежності від прийняття управлінського рішення:

- релевантні витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- нерелевантні - це витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- постійні – це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску обсягу продукції істотно не змінюється;
- змінні – це витрати, які при змінні обсягу виробництва змінюються;
- маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;
- середні – це витрати, що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції поділена на кількість виготовлених виробів;
- дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах;
- можливі витрати – це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства.

Варто наголосити, що багатогранність ознак, за якими групують витрати в обліку для потреб управління, підтверджує необхідність ефективної організації їх облікового забезпечення для формування необхідної інформації з метою задоволення потреб користувачів.

Як було зазначено вище, класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Нашкерська В.Г. [4, с. 416] вважає, що формування витрат початкове здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань.

Що стосується західних класифікацій витрат, то характерною їх рисою є умовність, спрощеність, поєднання різних класифікаційних ознак, заміна одного поняття іншим. На відміну від вітчизняного, в західному обліку не має чіткої класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції. При цьому термін "елементи витрат", що використовуються в зарубіжній літературі, відповідає вітчизняному поняттю "статті калькуляції". Так, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що виробничі витрати складаються з трьох частин, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих накладних витрат. На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Тостера, є три основних елемента на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [3, С. 151].

Отже, система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження були розглянуті історичні тенденції щодо трактування та економічного змісту категорії витрат. Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного життя взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити такі основоположні підходи. Типовим тлумаченням витрат виробництва за першого підходу є наступне: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий 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.

Можна зробити висновок, що основою організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація обліку витрат. У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Подальші дослідження ефективно проводити у напрямку розроблення моделі впливу витрат на прийняття оптимальних управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Атамас П.Й.* Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. *Маркс К.* Капитал. Критика политической экономии. Том 1 – Государственное издательство политической литературы, 1952. – 794 с.
3. *Мочерний С.В.* Економічна теорія: [посібник для студентів вищих закладів освіти] / С.В. Мочерний – К.: Видав. Центр “Академія”, 2005. – 640 с.
4. *Нашкерська В.Г.*, Фінансовий облік / В.Г. Нашкерська. – К: Кондор, 2005. – 387 с.
5. *Ніколаєнко Ю.В.* Основи економічної теорії: [підручник 3-тє вид.] / Ю.В. Ніколаєнко. – К.: ЦУЛ, 2003. – 540 с.
6. *Пачолі Л.* Трактат о счетах и записях: [пер. с итал.] / Л. Пачолі. – Мн.: Ред. Журн. “Финансы, учет, аудит”, 1995. – 160 с.
7. *Шегда А.В.* Економіка підприємства: [навч.посіб.] / за ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2005 – 431 с.
8. *Ягмур К.А.* Еволюція категорії “витрати на виробництво”: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту (Ч.1) / Ягмур К.А. – Полтава: Полтавський університет споживчої кооперації України. – 2006. – с. 175

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України.

Стаття надійшла до редакції 15.01.12 р.