

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКИХ ВИТРАТ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЇХ ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

© Когут У.І., 2004

Розглянуто існуючі ознаки класифікації витрат та їх групування, дано визначення поняттю класифікації витрат, запропоновано нову ознаку та визначено місце класифікації витрат в їх плануванні на підприємстві.

In this article existing features of expenses' classification and their grouping are considered, the definition of the notion of expenses' classification is given, new signs are offered and the place of expenses' classification in their planning in enterprise is determined.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Перехід до ринкових відносин вимагає радикального переосмислення змісту, методів та інструментарію планування діяльності. Особливо це стосується однієї із найважливіших ланок діяльності підприємства – планування витрат. Мова йде про новий підхід до планування виробничо-господарських витрат з врахуванням високого рівня конкуренції серед товаровиробників, швидkozмінної ринкової кон'юнктури та відсутності централізованого встановлення цін.

Аналіз останніх досліджень, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Планування виробничо-господарських витрат визначається шляхом техніко-економічних розрахунків величини витрат на виробництво і реалізацію всієї товарної продукції і окремо за кожним виробом.

З метою більш детального пізнання досліджуваних об'єктів, основними із яких в управлінському обліку є витрати, використовується метод класифікації. Класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Причому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищим є ступінь пізнання об'єктів [1].

Економічно обґрунтована класифікація витрат має велике значення для здійснення планування, організування, контролювання, аналізу та ефективного управління виробничо-господарськими витратами і сьогодні є особливо необхідною.

Існує безліч класифікацій виробничо-господарських витрат за різними ознаками. Класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як ними керувати [3]. Система керування витратами містить нормування витрат ресурсів, планування витрат за їхніми ознаками, облік і аналіз витрат та шляхи зниження величини витрат.

Отже, зрозуміло, що в плануванні витрат дуже важливе місце займає їх класифікація.

При опрацюванні літературних джерел було розглянуто існуючі ознаки класифікації витрат та їх групування, наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємства

Ознаки класифікації	Види витрат
1	2
За центрами відповідальності	Виробництво, цех, технологічний переділ
За місцем виникнення	Витрати виробництва, цеху, підрозділу, служби
За видами продукції	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
За видами витрат	За статтями калькуляції та економічними елементами
За видами діяльності	Витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, а також основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розробка нових технологій, маркетинг, управління

1	2
За способом перенесення вартості на собівартість продукції	Прямі, непрямі
Відносно обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані
За періодичністю виникнення (вкладень) або за календарним періодом	Поточні, одноразові, довгострокові
Відносно технологічного процесу	Основні, накладні
За складом	Прості (одноелементні), комплексні
Від ролі в процесі виробництва або за сферою виникнення	Виробничі, невиробничі
Згідно з порядком віднесення витрат на період генерування прибутку	Витрати на продукт, витрати на період
Відносно собівартості продукції	Ті, що включаються і ті, що не включаються до собівартості продукції
Відносно форм праці	Витрати живої і уречевленої праці
Відносно форм вартості	Трудові, матеріальні, грошові
За призначенням	Технологічні, організаційні
За можливістю (ступенем) охоплення планом	Плановані, неплановані
Відносно звітнього періоду	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
Відносно діючих норм	Нормовані і ненормовані або за нормами, відхиленнями від норм, змінами норм
За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні
За можливістю впливу менеджера на витрати	Підконтрольні, непідконтрольні
Залежно від прийняття рішення	Релевантні, нерелевантні
Відносно готового продукту	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт
За обсягом	Фактичні, планові
Споживання ресурсів	Вхідні, спожиті
Порядок обчислення	Середні, граничні
За терміном обчислення	Капітальні, поточні
Залежно від термінів, до яких належать рішення	Поточні та довгострокові

Важливе значення в плануванні і обліку витрат має класифікація витрат за центрами відповідальності. Вказане групування використовується для оперативного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, матеріали, покупні вироби тощо). До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (загальновиробничі, загальногосподарські та ін.), які включаються в собівартість за допомогою спеціальних методів.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва (сировина, матеріали, заробітна плата основних робітників та ін.) [3]. Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати поділяють на пропорційні і непропорційні. Пропорційні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягу виробництва. Це можуть бути витрати на сировину, основні матеріали та інші, тобто прямі витрати. Непропорційні витрати поділяються на прогресивні і дегресивні. Прогресивні витрати зростають в темпах більших, ніж обсяг виробництва. До них належать доплати за роботу у святкові дні, оплата простоїв та ін. Дегресивні витрати зростають в темпах значно менших, ніж обсяг виробництва (витрати на допоміжні матеріали, заробітна плата допоміжних робітників та ін.).

Ступінь реагування витрат на зміну обсягу виробництва продукції може бути оцінено за допомогою коефіцієнта реагування витрат (Кр.в.), який розраховується за формулою:

$$\text{Кр.в.} = \frac{\Delta V}{\Delta Q} \quad [1, \text{ст.127}],$$

де ΔV – зміна витрат за період, %;

ΔQ – зміна обсягу виробництва за аналогічний період, %.

Значення цього коефіцієнта для різних видів витрат подано в табл. 2.

Таблиця 2

Коефіцієнт реагування та види витрат

Значення коефіцієнта реагування витрат	Характер витрат залежно від зміни обсягу виробництва
$K = 0$	Постійні
$0 < K < 1$	Дегресивні
$K = 1$	Пропорційні
$K > 1$	Прогресивні

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва (адміністративні витрати, витрати на збут та ін.) [3]. В свою чергу, постійні витрати поділяють на корисні і безкорисні. Величина цих витрат розраховується за формулами:

$$V_{п(к)} = Nф * V_{п} / N_{m},$$

$$V_{п(х)} = (N_{m} - Nф) * V_{п} / N_{m},$$

де $V_{п}$ – постійні витрати;

$V_{п(к)}$ – постійні витрати корисні;

$V_{п(х)}$ – постійні витрати холості (безкорисні);

$Nф$ – фактичний обсяг виробництва продукції;

N_{m} – максимальний обсяг виробництва продукції.

Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат (плата за телефон і т.п.).

Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за місяць).

Одноразові витрати – це витрати, які здійснюються з періодичністю більшою за місяць і можуть забезпечувати процес виробництва протягом тривалого часу. Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати) [7].

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Накладні витрати поділяються на виробничі і невиробничі. До виробничих накладних витрат відносять допоміжні матеріали, заробітну плату обслуговуючого персоналу тощо. Невиробничі накладні витрати містять адміністративні витрати, витрати на збут та ін. витрати діяльності.

Одноелементні витрати складаються з одного елемента і не підлягають розкладанню. Це можуть бути витрати на заробітну плату, амортизація основних засобів тощо. До комплексних витрат належать витрати, які містять декілька елементів. Наприклад, загальногосподарські, загальновиробничі витрати та ін.

До виробничих витрат належать витрати, які пов'язані з виробництвом продукції. Невиробничі витрати – це всі інші витрати, які несе підприємство і які не пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукт – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції. Витрати періоду – це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати на управління, збут і т.п.). Витрати основних цехів та інших підрозділів, що безпосередньо забезпечують процес виробництва – це витрати, що включаються до собівартості продукції. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не включаються в собівартість продукції.

Поділ витрат на планові і непланові дозволяє визначити плановий розмір витрат та планову собівартість продукції, а також виділити в фактичних витратах незаплановані виробничі витрати.

Класифікація витрат відносно звітного періоду необхідна для визначення собівартості продукції, виробленої у звітному періоді, хоча в собівартість продукції звітного періоду включаються не тільки ті витрати, що існували в даному періоді, а й ті, що не здійснені в цьому періоді, але до нього віднесені.

Групування витрат на нормовані і ненормовані обумовлено нормативним методом обліку витрат виробництва і спрямоване на впровадження обліку і контролю цих витрат виявленням

відхилень від норм (безпосередньо в технологічному процесі) та покликане аналізувати причини нераціонального (неефективного) використання ресурсів.

Продуктивні витрати – це витрати, які передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні – не обов'язкові, що виникають в результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Підконтрольні витрати – це такі витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати та контролювати їх (заробітна плата, використання сировини тощо). Непідконтрольні витрати – це такі витрати, на які менеджер не може безпосередньо впливати та контролювати їх (комунальні платежі, амортизаційні відрахування). Дане групування витрат є суттєвим для контролю діяльності окремих підрозділів.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.

Вхідні витрати – це засоби, які були придбані, є в наявності і очікується, що вони повинні принести доходи в майбутньому (запаси матеріалів, основні засоби). Якщо ці засоби були витрачені для одержання доходу і втратили властивість приносити дохід в майбутньому, то вони перетворюються у спожиті і враховуються на рахунку прибутків і збитків.

Залежно від того, чи враховують ці витрати для прийняття рішень, виділяють безповоротні і уявні витрати. Під безповоротними витратами розуміють вартість вже придбаних ресурсів, коли вибір на користь певної альтернативи не може вплинути на величину даних витрат. Уявні витрати характеризують можливість, яка втрачена або якою жертвують, коли вибір одного альтернативного напрямку дій потребує відмовитись від іншого.

Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей виділяють інкрементні та маргинальні витрати і доходи. Інкрементні витрати і доходи є додатковими і появляються в результаті виготовлення чи продажу групи додаткових одиниць продукції. Основна відмінність маргинальних витрат і доходів в тому, що маргинальні витрати і доходи розраховуються на одиницю продукції, а інкрементні, теж будучи за своєю суттю додатковими витратами (доходами), є результатом збільшення обсягу виробництва цілої групи одиниць продукту.

Існують ще витрати номінальної потужності, дискреційні витрати та спеціальні торгові вирахування.

Витрати номінальної потужності – це заплановані витрати, що можуть існувати при нульовому об'ємі виробництва. Ці витрати містять витрати на заробітну плату ядра підприємства, технічного та обслуговуючого персоналу для підтримки постійної готовності підприємства до роботи [5, с. 22].

Дискреційні витрати виникають протягом якогось певного періоду часу, (тобто це періодичні витрати) в результаті стратегічного рішення керівництва підприємства.

Спеціальні торгові вирахування – це витрати, що несе підприємство у випадку здійснення продаж. Ці витрати можуть містити комісійні, виплати авторам за користування патентом тощо.

Найбільш характерною для зарубіжного обліку є класифікація витрат, наведена у роботах С. Райборна [1, с. 134]:

- за термінами виникнення: минулі (історичні), поточні і майбутні;
- відносно обсягу виробництва: змінні, постійні, напівзмінні;
- відносно фінансової звітності: остаточні для використання в балансі, готові для використання при розрахунку прибутку, виробничі (прямі, зворотні) та періодичні;
- за впливом на прийняття того чи іншого рішення: відносно важливі витрати, які можуть використовуватись або не використовуватись у процесі добирання інформації, необхідної для прийняття рішення; грошові готівкові витрати; минулі безповоротні витрати, до яких належать грошові, матеріальні, трудові та інші ресурси на певні заходи, які не було завершено і відновлення яких в майбутньому не планується з будь-яких причин; минулі реальні витрати, тобто витрати, здійснені в минулому на закупівлю сировини та інших ресурсів, що не були своєчасно використані у виробничому процесі.

Існуюча класифікація витрат, що використовується у вітчизняному обліку, підпорядковується лише одній меті – достовірному обчисленню собівартості продукції і зовсім не відповідає процесу

прийняття управлінських рішень. Тому при плануванні виробничо-господарських витрат необхідно використовувати таку класифікацію витрат, яка є зручною у використанні і яка вирішує завдання, що стоять перед управлінцями. Ознак класифікації витрат має бути стільки, щоб з їх допомогою можна було одержати найбільш повну та необхідну інформацію про витрати.

Цілі статті. Основними цілями статті є дослідження існуючих ознак класифікації витрат та їх видів, значення цієї класифікації в плануванні та ефективному управлінні виробничо-господарськими витратами на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Початковим етапом будь-якої управлінської діяльності є процес планування.

В процесі планування та визначення альтернативних напрямків діяльності підприємства необхідно враховувати не тільки його внутрішні можливості, а й ситуацію, що склалась в зовнішньому середовищі. Жорстка конкуренція на ринку товаровиробників, боротьба за ринки збуту та зростання величини витрат на освоєння і випуск нових виробів вимагають дедалі докладнішої інформації про витрати виробничо-господарської діяльності.

Базою планування виробничо-господарських витрат є складання кошторисів витрат. На підприємстві можуть складатися різноманітні кошториси виробничо-господарських витрат, це зокрема: кошторис витрат на придбання та використання матеріалів; кошторис витрат на оплату праці; кошторис виробничо-господарських витрат; кошторис адміністративних і збутових витрат; кошторис витрат за центрами відповідальності та інші; зведений кошторис витрат загалом по підприємству, в який включаються, як правило, всі витрати на виробництво і реалізацію продукції, надання послуг, витрати на капітальний ремонт і капітальне будівництво.

Розрізняють також кошториси витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції витрат. Ці обидва кошториси повинні бути повністю пов'язані між собою.

При раніше діючому механізмі господарювання, коли у підприємств не було реальних стимулів щодо зменшення величини виробничо-господарських витрат через управління ними, розроблялися зведені кошториси витрат на рік з розбивкою по кварталах. В теперішніх умовах, враховуючи невизначеність та високий ступінь змінності умов зовнішнього середовища, зведені кошториси витрат потрібно складати щоквартально, а щодо річних кошторисів, то доцільно робити лише прогнозний укрупнений розрахунок.

Можна виділити види витрат за певними ознаками для цілей їх планування:

- за місцем виникнення витрат на підприємстві – витрати по цехах, дільницях, центрах відповідальності, структурних підрозділах та зведені витрати загалом по підприємству;
- за об'єктами господарської діяльності – продукція, роботи, послуги;
- за характером виробництва – основне виробництво та допоміжне виробництво;
- за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат – постійні, змінні;
- за видами витрат – за елементами витрат, за статтями калькуляції;
- за можливістю регулювання – регульовані, нерегульовані;
- за видами діяльності – витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності;
- за єдністю складу – одноелементні і комплексні;
- за терміном обчислення – капітальні, поточні;
- відносно діючих норм – нормовані, ненормовані;
- за терміном генерування прибутку – витрати, спрямовані на розвиток, витрати, пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю.

Огляд літературних джерел дозволяє прокласифікувати витрати за терміном генерування прибутку на такі, що спрямовані на розвиток підприємства та витрати, що пов'язані з його поточною виробничо-господарською діяльністю.

Витрати, спрямовані на розвиток – це витрати, метою яких є підвищення прибутку. Це можуть бути витрати на рекламу, ціллю проведення якої є збільшення обсягу збуту; витрати на

розробку та дослідження нових видів продукції, витрати на запровадження нових технологій тощо. Сюди також можна віднести витрати на підвищення кваліфікації кадрів, які спрямовані на підвищення продуктивності праці, а в кінцевому підсумку – на зростання величини прибутку.

Витрати, пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю – це витрати понесені під час здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства (купівля сировини, матеріалів, малоцінних швидкозношуваних предметів, заробітна плата працівників, витрати на ремонт устаткування та ін.).

Завдання керівництва підприємства полягає в тому, щоб знайти оптимальну величину витрат, спрямованих на розвиток та витрат, що пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства, а також співвідношення між ними. Класифікація витрат за даною ознакою надасть змогу керівництву підприємства оперативно одержувати інформацію (дані) про прибуток та знаходити резерви його підвищення. За допомогою планування витрат, спрямованих на розвиток, можна буде спрогнозувати величину зростання прибутку. Для забезпечення підвищення прибутковості роботи підприємства необхідно, щоб темпи зростання величини доходу були вищими, ніж темпи зростання витрат.

Висновки. Виходячи з вищевикладеного, можна зробити висновок, що економічно обґрунтована класифікація витрат має велике значення для здійснення планування, організування, контролювання та аналізу витрат і сьогодні є особливо необхідною. Отже, для ефективного управління витратами необхідно добре знати існуючі ознаки класифікації та види витрат. При плануванні виробничо-господарських витрат необхідно використовувати таку класифікацію витрат, яка є зручною у використанні і яка вирішує завдання, що стоять перед управліннями. Тобто, ознак класифікації витрат має бути стільки, щоб з їх допомогою можна було одержати найбільш повну та необхідну інформацію про витрати.

1. Нападовська Л.В. *Управлінський облік: Монографія.* – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с. 2. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства: Навчальний посібник.* – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с. 3. Голов С.Ф. *Управлінський облік. Підручник.* – К.: Лібра, 2003. – 704 с. 4. *Управління витратами. Програма курсу, завдання і методичні вказівки до виконання самостійної і контрольної робіт для студентів спеціальностей „Менеджмент організацій”, „Економіка підприємства”, „Маркетинг” / В.В. Лук'янова.* – Хмельницький, ТУП, 2002. – 132 с. 5. Лень В.С. *Управлінський облік: Навч. посібник.* – К., 2002. 6. Орлов О.О. *Планування діяльності промислового підприємства: Підручник.* – К.: Скарби, 2002. – 336 с. 7. Тарасюк Г.М., Шваб Л.І. *Планування діяльності підприємства: Навч. посібник.* – К., 2003.