

КРИТЕРІЇ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Ó Когут У.І., 2008

Досліджено поділ витрат на певні види за відповідними ознаками класифікації та напрями класифікації витрат. Запропоновано класифікацію витрат за критеріями та ознаками.

In the article the division of charges is explored on certain prospects after the proper signs classifications and directions of classification of charges. Classification of charges is offered after criteria and signs.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. В управлінні підприємством важливе місце займає обґрунтована класифікація витрат. Класифікація витрат має велике значення для планування, контролювання, регулювання витрат, тобто для ефективного управління витратами та управління діяльністю підприємства відіграє важливу роль, оскільки дає можливість визначати особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Поділ витрат на різноманітні види за відповідними ознаками класифікації спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління. Внаслідок цього в літературі зустрічаються різноманітні групування витрат за ознаками їх класифікації. Різноманітні групування витрат покликані вирішити переважно аналогічні завдання управління, при цьому акцентується увага тільки на окремих видах витрат та залишаються поза увагою інші види витрат та їхня роль в ефективному управлінні діяльністю. В управлінні ж багатосторонньою діяльністю підприємства використовується класифікація витрат за різноманітними ознаками, зокрема, при прийнятті управлінських рішень щодо ефективності управління витратами, при аналізуванні витрат з метою інформаційного забезпечення та контролю за витратами в системі управління витратами, при визначенні собівартості одиниці продукції, фінансових результатів та ефективності діяльності тощо, в маркетинговій діяльності підприємства при формуванні цінової політики, при вкладанні коштів у різноманітні проекти і т.п. Це зумовлює необхідність групування видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відобразатимуть та характеризуватимуть різні сторони діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми. Питання класифікації витрат з метою ефективного управління витратами розглядається багатьма авторами, такими, як Г.М. Богославець, М.А. Вахрушина, М.О. Данилюк, Н.С. Довгаль, К. Друрі, З.Б. Живко, О.В. Карпенко, Ю.Б. Кравчук, В.Р. Лещій, Л.Ю.Мельниченко, Л.О. Меренкова, Н.Є. Селюченко, А.М. Турило [1, 3–6, 7, 8, 13, 15] та ін. У працях цих авторів висвітлюється поділ витрат на певні види за відповідними ознаками класифікації, розглядаються напрями класифікації витрат та наводяться окремі аспекти щодо використання тієї чи іншої класифікації витрат для певних управлінських завдань. Класифікацію витрат доцільно розглядати з позицій системного підходу, оскільки поділ витрат на різні види використовується в управлінні різноманітними сферами (ланками) діяльності підприємства.

Цілі статті. Основними цілями статті є дослідження існуючих класифікацій та напрямів класифікацій витрат, а також можливостей використання цих класифікацій з метою удосконалення управління витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для детальнішого 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 вищий ступінь пізнання об’єктів [10].

Існує безліч класифікацій витрат за різними ознаками. Класифікація витрат є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. Враховуючи те, що поділ витрат спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління, в літературі зустрічаються різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації.

Найпоширенішою є класифікація витрат залежно від цілей управління за трьома напрямками, що представлено в табл. 1 [1, 4, 5, 16].

Таблиця 1

Напрями класифікації витрат

<i>Напрями класифікації</i>	<i>Види витрат</i>
1. Витрати для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінки запасів	Вхідні, спожиті; витрати на продукцію, витрати періоду; основні, накладні; прямі, непрямі; одноелементні, комплексні та ін.
2. Витрати для прийняття управлінських рішень і планування	Постійні, змінні; продуктивні, непродуктивні; релевантні, нерелевантні (безповоротні); середні, граничні та ін.
3. Витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання	Регульовані, нерегульовані; постійні, змінні; нормовані, ненормовані; ті, що плануються, ті, що не плануються та ін.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються залежно від зміни обсягу виробництва (на сировину, матеріали, комплектуючі вироби, заробітну плату робітників та ін.). Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати поділяють на пропорційні і непропорційні. Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно стосовно 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 більшими темпами, ніж обсяг виробництва (доплати за роботу у святкові дні, оплата простоїв, додаткові торгові і рекламні витрати та ін.) Дегресивні витрати зростають меншими темпами, ніж обсяг виробництва (витрати на допоміжні матеріали, заробітна плата допоміжних робітників та ін.). Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними із зміною обсягу виробництва (витрати на оплату праці управлінського персоналу, оренду приміщень та ін.). Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат (оплата за телефон та ін.).

Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за місяць). Одноразові витрати – це витрати, які здійснюються з періодичністю понад раз на місяць і можуть скеровуватися на забезпечення процесу 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) [14].

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. До прямих належать ті витрати, які можна безпосередньо пов’язати з об’єктом калькулювання (наприклад, вартість сировини, матеріалів, покупних виробів тощо для виробництва продукції), вони можуть бути прямо введені до собівартості певних видів продукції. Непрямими витратами вважаються ті, які зумовлені виробничою діяльністю, але не можуть бути безпосередньо пов’язані з об’єктом калькулювання (заробітна плата майстрів з ремонту обладнання, загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на допоміжні матеріали та ін.). Такі витрати пов’язані з виробництвом декількох видів продукції та вводяться до собівартості непрямим шляхом, за допомогою спеціальних методів розподілу. Накладні витрати розподіляються на виробничі і

невиробничі. До виробничих належать витрати, які пов'язані з виробництвом продукції. Тоді до виробничих накладних витрат належатимуть витрати на допоміжні матеріали, ремонт виробничого обладнання, заробітну плату обслуговуючого персоналу та ін. Невиробничі витрати – це всі інші витрати, які несе підприємство та які не пов'язані з виробництвом продукції. Отже, невинробничі накладні витрати містять адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Одноелементні витрати складаються з одного елемента витрат і не підлягають розкладанню. До них належать витрати на заробітну плату, амортизацію основних засобів тощо. До комплексних належать витрати, які містять декілька економічних елементів, наприклад, адміністративні витрати, загальновинробничі витрати, витрати на збут та ін.

Витрати на продукт містять витрати, пов'язані з виробництвом продукції, тоді як витрати періоду – це витрати, що не входять до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати на управління, збут тощо). Класифікація витрат за відношенням до звітного періоду необхідна для визначення собівартості продукції, виробленої у звітному періоді, хоча до собівартості продукції звітного періоду входять не тільки ті витрати, що мали місце в даному періоді, але й ті, що не здійснені у цьому періоді, але до нього віднесені.

Розподіл витрат на плановані і неплановані дає змогу визначити плановий розмір витрат та планову собівартість продукції, а також виділити в фактичних витратах незаплановані винробничі втрати. Розподіл витрат на нормовані і ненормовані зумовлений нормативним методом обліку витрат винробництва та покликаний забезпечити контроль за цими витратами шляхом виявлення відхилень від норм (безпосередньо в технологічному процесі) з метою раціонального використання ресурсів.

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

Контрольовані витрати – це такі витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати та контролювати їх (використання сировини, матеріалів тощо). Неконтрольовані – це такі витрати, на які менеджер не може безпосередньо впливати та контролювати їх (комунальні платежі, амортизаційні відрахування та ін.). Таке групування витрат є важливим для контролю діяльності окремих підрозділів.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена в результаті прийняття відповідного рішення. Нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття певного рішення.

Технологічні витрати обумовлені (передбачені) технологією винробництва та безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (витрати сировини, матеріалів тощо). Організаційні витрати – це витрати на управління винробництвом (витрати на організацію винробництва, праці, контроль за дотриманням показників винробництва).

Вхідні витрати – це засоби, які були придбані, є в наявності і очікується, що вони повинні принести дохід в майбутньому (запаси матеріалів, напівфабрикатів, основні засоби тощо). Якщо ці засоби були витрачені для одержання доходу і втратили властивість приносити дохід в майбутньому, то вони перетворюються у спожиті і враховуються на рахунок прибутків і збитків [16, с. 12].

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає можливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за витратами винробництва і реалізації

продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

Свою чергою, Л.О. Меренкова групує витрати залежно від таких цілей надання інформації [8]:

- 1) для визначення собівартості та фінансового результату (основні, накладні; прямі, непрямі; вхідні, вихідні; витрати на продукцію, витрати періоду);
- 2) для стратегічного і поточного планування діяльності підприємства (обов'язкові, дискреційні; напівпостійні, напівзмінні; загальні, питомі; релевантні, нерелевантні; реальні, альтернативні, маржинальні, інкрементні, витрати, що не повертаються);
- 3) для планування поточних витрат (постійні, змінні, змішані; по елементах, по статтях калькуляції; одноелементні, комплексні);
- 4) для контролю поточних витрат (контрольовані, неконтрольовані; регульовані, нерегульовані).

С.В. Мних класифікує витрати для досягнення цілей управління, а саме [9]:

1. Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів на:
 - вичерпані та невичерпані; на продукцію і витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні.
2. Для раціоналізації витрат та їх планування на:
 - релевантні та нерелевантні; дійсні та можливі; маржинальні та середні; постійні та змінні.
3. Контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності на:
 - контрольовані та неконтрольовані.

Виділяють також види витрат за певними ознаками для цілей їх планування [14]:

- за місцем виникнення витрат на підприємстві – витрати по цехах, дільницях, центрах відповідальності, структурних підрозділах та 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 економічним змістом – за елементами витрат;
- за цільовим призначенням – за статтями калькуляції витрат;
- 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 чинних норм – нормовані, ненормовані.

Витрати виступають інструментом цінової політики підприємства, тому що попит визначає верхній рівень ціни, а її мінімальну величину – витрати. Отже, при управлінні маркетинговою діяльністю на певному етапі процесу ціноутворення, аналізуючи витрати, з метою визначення ціни продукції, їх класифікують на певні види за такими ознаками [2, с. 291, 302]:

- 1) залежно від функціональних видів діяльності, з якими пов'язані витрати:
 - виробничі;
 - невиробничі (загальнофірмові);
- 2) залежно від можливості простежити витрати до конкретного товару:
 - прямі;
 - непрямі;
- 3) залежно від ступеня усереднення витрат:
 - повні;
 - витрати, які входять до середньої собівартості;
- 4) залежно від динаміки, яка відповідає функціональним змінам:
 - змінні;

- постійні (фіксовані);
- валові;
- змішані.

Невиробничі (загальнофірмові) витрати розподіляються на:

- торгові (витрати на виготовлення реклами, виплату комісійних);
- загальні та адміністративні витрати (для здійснення загальних та адміністративних функцій – оклади керівників, судові витрати тощо) [2].

Валові (повні, загальні) витрати – сума змінних і постійних витрат за певного обсягу виробництва, а середня собівартість продукції – це сума змінних і постійних витрат на одиницю продукції [2].

Види витрат, які відносяться різними авторами до аналогічних напрямів класифікації витрат, є досить різними. Також в одних авторів певні види витрат зустрічаються в одному напрямі, а в інших – в іншому, наприклад, автори [5] класифікацію витрат за центрами відповідальності та за видами продукції, робіт, послуг відносять до напрямку класифікації витрат “визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінка запасів”, а автор [16] цю класифікацію витрат відносить до напрямку класифікації “здійснення контролювання і регулювання витрат”; класифікацію витрат за економічним змістом та цільовим призначенням автори [5] відносять до напрямку класифікації “прийняття управлінських рішень і планування”, тоді як автор [16] – “визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінка запасів” і т.п.

Таблиця 2

Класифікація видів витрат за критеріями та ознаками

<i>Критерії</i>	<i>Ознаки класифікації</i>	<i>Види витрат</i>
1	2	3
Організаційно-управлінський	За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, технологічного переділу
	За місцем виникнення	Витрати виробництва, цеху, підрозділу, служби
	За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні
	За рівнем контролюваності	Контрольовані, неконтрольовані
	Залежно від прийняття рішення	Релевантні, нерелевантні
	За терміном генерування прибутку	Спрямовані на розвиток підприємства, пов’язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства
	За видами діяльності	Витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, а також основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розроблення нових технологій, маркетинг, управління
	За спрямуванням для забезпечення цілей бюджетування	Витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування, фіскальні та інші витрати на забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності
	За сферами діяльності підприємства	Операційні, інвестиційні, фінансові
За можливістю (ступенем) охоплення планом	Плановані, неплановані	
Обліково-аналітичний	За порядком віднесення витрат на період генерування прибутку	Витрати на продукт, витрати на період
	За відношенням до діючих норм	Нормовані і ненормовані або по нормах, відхиленням від норм, змінами норм
	За порядком обчислення (складом)	Фактичні, планові (бюджетні) або прогнозовані, нормативні
	За відношенням до звітного періоду	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
	За призначенням	Технологічні, організаційні

1	2	3
	За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
	За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Прямі виробничі витрати Витрати на утримання і експлуатацію машин Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут
	За способом перенесення вартості на собівартість продукції	Прямі, непрямі
	За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
	За відношенням до собівартості продукції	Ті, що включаються і ті, що не включаються до собівартості продукції
	За відношенням до готового продукту	Витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт
	За складом	Прості (одноеlementні), комплексні
Фінансово-економічний	За видами продукції	Витрати на виробі, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
	За відношенням до обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані
	За відношенням до форм праці	Витрати живої і уречевленої праці
	За відношенням до форм вартості	Трудові, матеріальні, грошові
	За споживанням ресурсів	Вхідні, спожиті
	За порядком обчислення	Середні, граничні
Маркетинговий	Залежно від функціональних видів діяльності, з якими пов'язані витрати	Виробничі, невиробничі (загальнофірмові)
	Залежно від можливості простежити витрати до конкретного товару	Прямі, непрямі
	Залежно від ступеня усереднення витрат	Повні витрати Витрати, які входять до середньої собівартості
	Залежно від динаміки, яка відповідає функціональним змінам	Змінні, постійні (фіксовані), валові, змішані
Інвестиційний	За періодичністю виникнення (вкладень) або за календарним періодом	Поточні, одноразові, довгострокові
	За терміном обчислення	Капітальні, поточні

Здебільшого ці підходи передбачають функціональний принцип групування витрат, однак у цих підходах відображаються й інші завдання діяльності підприємства, наприклад, визначення собівартості, оцінка запасів та ін. Незрозумілим залишається також напрям класифікації витрат “прийняття управлінських рішень і планування”, адже управлінські рішення приймаються як під час планування витрат, так і при контролюванні та регулюванні витрат. Цей напрям класифікації доцільно розділити, окремо виділивши “прийняття управлінських рішень” та “планування витрат”.

Наведені підходи щодо групування витрат є схожими та покликані вирішити переважно одні і ті самі завдання. За цими підходами витрати групуються лише для реалізації окремих цілей та завдань управління, виділяючи при цьому тільки окремі види витрат та залишаючи поза увагою інші види витрат оскільки класифікація витрат є досить різноманітною і їхню роль в ефективному управлінні діяльністю підприємства, що можна вважати недоліком цих підходів. В управлінні ж багатосторонньою діяльністю підприємства використовується класифікація витрат за різноманітними ознаками, зокрема, при прийнятті управлінських рішень, при аналізуванні витрат, при

визначенні собівартості одиниці продукції, фінансових результатів та ефективності діяльності, при формуванні цінової політики, при вкладанні коштів у різноманітні проекти тощо.

Вищенаведене та узагальнення літературних джерел [1–17] зумовлює необхідність групування видів витрат за такими критеріями, які б найповніше відображали та характеризували різні сторони діяльності підприємства, з максимальним відображенням видів витрат за ознаками їх класифікації, що використовуються у діяльності підприємства, а саме, організаційно-управлінський, обліково-аналітичний, фінансово-економічний, маркетинговий, інвестиційний. Класифікацію видів витрат за критеріями та ознаками представлено в табл. 2.

Запропонована системна класифікація видів витрат, на відміну від наведених групувань витрат, сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат, надаючи можливість розглядати ці види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

Висновки. Важливе місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. За таких умов необхідною є класифікація видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відображатимуть та характеризуватимуть різні сторони діяльності підприємства, а саме: організаційно-управлінський, обліково-аналітичний, фінансово-економічний, маркетинговий та інвестиційний, що сприятиме глибшому розумінню призначення та функціональної ролі різних видів витрат в управлінні багатосторонньою діяльністю підприємства, надаючи можливість розглядати дані види витрат з позицій системного підходу для їх цілісного розуміння.

1. Вахрушина М.А. *Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФЭИ.* – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 359 с. 2. Гаркавенко С.С. *Маркетинг: Підручник.* – К.: Лібра, 2002. – 712 с. 3. Данилюк М.О., Лециій В.Р. *Управління витратами на промислових підприємствах: Науково-практ. посібник.* – Івано-Франківськ: ПП Супрун, 2006. – 172 с. 4. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с. 5. *Економіка підприємства. Підручник / І.Ю. Чаюн, Г.М. Богославець, Н.С. Довгаль, Л.Л. Стасюк, І.Ю. Бондар; за заг. ред. проф. Н.М. Ушакової.* – К.: Київ. нац. тогр.-екон. ун-т, 2005. – 569 с. 6. Карпенко О.В. *Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія.* – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с. 7. Мельниченко Л.Ю. *Системний підхід до управління витратами підприємства у ринковій економіці // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”.* – 2001. – № 417. – С. 263–267. 8. Меренкова Л.О. *Управління витратами підприємства в ринковій економіці: Автореф. дис. ... канд. екон. наук / Харківський державний економічний університет.* – Харків, 2003 – 20 с. 9. Мних Є.В. *Економічний аналіз: Підручник.* – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с. 10. Нападівська Л.В. *Управлінський облік: Монографія.* – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с. 11. Приходько Н.С., Штепа Н.П. *Собівартість продукції і її аналіз // Торгівля, комерція, підприємництво: Зб. наук. праць Львівської комерційної академії.* – Львів: вид-во Львівської комерційної академії, 2002. – С. 211–217. 12. Савчук В.П. *Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент.* – К.: Издательский дом “Максимум”, 2005. – 884 с. 13. Селюченко Н.Є., Живко З.Б. *Врахування різних видів витрат при визначенні мінімальної ціни пропозиції // Проблеми економіки та управління. Вісник Національного університету „Львівська політехніка”.* – 2005. – № 533. – С. 80–83. 14. Тарасюк Г.М., Шваб Л.І. *Планування діяльності підприємства: Навч. посібник.* – К., 2003. 15. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. *Управління витратами підприємства: Навч. посібник.* – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с. 16. *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. 17. Ягмур К.А. *Класифікація витрат в будівельних організаціях // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць.* – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Вип. 209: В 4 т. Том IV. – С. 75–82.