

УДК 657

Скрипник М. І.

Національна академія статистики, обліку та аудиту

ОБЛІК ВИТРАТ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ У РОЗРІЗІ ЇХ КЛАСИФІКАЦІЇ

© Скрипник М. І.

Досліджується необхідність та призначення класифікації витрат за економічними елементами, статтями калькуляції, технологічними ознаками та за відношенням витрат до обсягу виробництва з метою їх відображення у системі обліку витрат, забезпечення їх оптимального рівня та зниження собівартості продукції

Ключові слова: класифікація, витрати, облік витрат, собівартість продукції.

The article investigates the necessity and setting of costs classification according to economic elements, calculation items, technological features, as well as in relation to a production volume with the purpose of their reflection in the costs accounting system, provision of their optimal level and decline of production prime cost.

Key words: classification, costs, costs accounting, prime cost.

Исследуется необходимость и назначение классификации затрат за экономическими элементами, статьями калькуляции, технологическими признаками, а также по отношению к объёму производства с целью их отражения в системе учёта затрат, обеспечения их оптимального уровня и снижения себестоимости продукции

Ключевые слова: классификация, затраты, учёт затрат, себестоимость продукции.

Постановка проблеми. Облік витрат на промислових підприємствах тісно пов'язаний з технологією виробництва та системою управління. Це завдання виконує класифікація витрат за технологічними ознаками, тобто їх поділ на основні і накладні. За статтями цього розподілу у тому числі здійснюється поточний облік і контроль за технологічними та господарськими операціями. Саме навколо такого поділу витрат у середині ХХ століття і сформувалась дискусія, а пізніше відбувся розподіл єдиної методики калькулювання собівартості продукції та визначення результатів господарської діяльності підприємств на основі загальних витрат.

Мета дослідження. Дослідити та з'ясувати порядок обліку витрат у розрізі класифікації за різними ознаками, визначити взаємозв'язок між ними.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості постійно знаходиться в центрі досліджень. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання. Так, деякі вчені вважають, що в основу поділу витрат на основні та накладні покладений економічний зміст [1, с. 63; 2, с. 31; 3, с. 31]. Інші вчені витрати на основні та накладні класифікують за відношенням до технологічного процесу [1, с. 43]. Професор В. Сопко та ряд інших вчених поділяють витрати на основні та накладні у залежності від їх ролі в процесі виробництва [4, с. 10]. Д.Г.Васильєв пише: "За своїм цільовим призначенням витрати поділяються на основні та з обслуговування виробництва і управління господарством, або, як прийнято називати, накладні витрати" [5, с. 206]. Основні витрати характеризують потреби технології виробництва, а накладні - потреби управління цим виробництвом. Технологія виробництва та управління - ось що виражає природу вказаного поділу витрат" [6, с. 28].

Викладення основного матеріалу дослідження. Основні витрати пов'язані з виконанням виробничого завдання, а накладні витрати пов'язані з обслуговуванням виробництва та управлінням.

На промислових підприємствах до основних відносять витрати сировини, основних та допоміжних матеріалів, вартість пакувальних матеріалів і тари; вартість технологічних палива та електроенергії; основну і додаткову заробітну плату працівників, зайнятих у виробництві.

Накладні витрати можна поділити на:

1) виробничі накладні витрати (загальновиробничі):

- змінні виробничі накладні витрати;
- постійні виробничі накладні витрати;

2) невиробничі накладні витрати [7].

До виробничих накладних витрат включаються витрати на утримання і експлуатацію устаткування і виробничих приміщень, праця допоміжних робітників, адміністративного й обслуговуючого персоналу, витрати на опалення, освітлення та інші витрати, пов'язані з функціонуванням виробничого підрозділу компанії.

Невиробничі витрати зазвичай складаються з маркетингових витрат, витрат, пов'язаних з реалізацією, і адміністративних витрат. Ці витрати є накладними, тому що не складають безпосередньо

субстанцію продукту [8]. Вони виступають як небажані, однак на підприємстві для ефективної діяльності необхідно виконувати близько тридцяти функцій управління, забезпечення та обслуговування виробництва. В умовах ринкової економіки підприємство самостійно вирішує, які функції управління й обслуговування виробництва та в якому обсязі воно буде виконувати. Невиправдане зниження витрат на ці цілі приводить до погіршення організації та управління виробництвом, зниження конкурентоздатності підприємства та економічних результатів його діяльності [9, с. 33].

Складність організації виробництва, його характер, номенклатура продукції вимагають достатньо аналітичної класифікації витрат, яка повинна давати можливість здійснювати роботи з обліку витрат і калькулювання вартості продукції з відповідним рівнем складності. Тому для підприємств промисловості однією з найбільш важливих ознак класифікації є групування витрат за способом включення їх у собівартість продукції. За цією ознакою витрати поділяються на прямі, які без попереднього групування і подальшого розподілу, можуть бути віднесені на собівартість виготовлення того чи іншого виду продукції, та непрямі, котрі є загальними для цілої групи продукції, що виробляється, і які неможливо прямо віднести на собівартість її елементів, а потрібно розподіляти за видами продукції (робіт, послуг) пропорційно певній базі розподілу.

Більша частина основних витрат (витрати сировини, матеріалів, палива та енергії на технологічні цілі, заробітна плата робітників) на виробництві може, як правило, відноситися на собівартість продукції за прямою ознакою, а витрати на обслуговування виробництва та управління (за умови визначення собівартості декількох видів продукції) - в порядку розподілу, тобто непрямим шляхом. У цих випадках групування витрат за способом їх віднесення на собівартість продукції буде одночасно означати групування витрат за їх економічним змістом (основні та накладні витрати).

Поділ витрат на прямі і непрямі є важливим з огляду вибору на сучасному етапі методу обліку і калькулювання собівартості продукції. При цьому треба зазначити, що достовірність і точність в обчисленні собівартості забезпечується тим більше, чим ширше використовується принцип максимальної локалізації витрат, тобто прямого віднесення їх на собівартість окремих видів продукції. Тому чим менше

використовуються прийоми непрямого розподілу витрат між окремими видами продукції (так як це неминуче веде до перекручувань у калькулюванні собівартості продукції), тим достовірніше і точніше є обчислення собівартості продукції. При неможливості уникнення непрямих способів розподілу важливо використовувати такі, які допускають мінімальний перерозподіл і забезпечують найбільшу точність у калькулюванні собівартості виробів.

У вітчизняній практиці при плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції.

Елемент витрат - це сукупність економічно однорідних витрат незалежно від специфіки виробництва продукції. За П(с)БО 16 "Витрати" передбачені елементи витрат, наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Витрати у розрізі економічних елементів

Елементи витрат	Склад елементів витрат
Матеріальні витрати	- сировина та основні матеріали - купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби - паливо й енергія, запасні частини, будівельні матеріали - тара й тарні матеріали - допоміжні матеріали
Витрати на оплату праці	- заробітна плата за окладами і тарифами - премії та заохочення - матеріальна допомога та компенсаційні витрати - оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу - інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	- відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття - відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства - відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів

Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вище значених елементів: - витрати на відрядження - послуги зв'язку - плата за розрахунково-касове обслуговування тощо
-------------------------	--

Структура витрат за економічними елементами відображає матеріалоемність, трудомісткість та фондомісткість виробництва. У фондомісткому виробництві використовується багато складного, а отже, дорогого устаткування, у зарплатоємному виробництві, навпаки, переважає в основному ручна праця. Матеріалоемність більш характеризує саму продукцію підприємства. Якщо підприємство використовує орендовані приміщення та устаткування або робота з управління підприємством пов'язана з відрядженнями персоналу, то в його витратах буде велика частка інших витрат. Зміна структури підприємства за економічними елементами відбувається повільно та пов'язана із змінами у номенклатурі продукції, технології її виробництва, вартості спожитих матеріалів, палива, енергії, оплати праці та іншими наслідками структурних змін в економіці. Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях економіки. Це дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів використано, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, і характеризує структуру витрат. Однак класифікація за економічними елементами не дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції.

М.А. Вахрушина вважає, що "організація обліку витрат за їх видами дозволяє підприємству побачити склад і структуру собівартості, визначити напрямки її зниження шляхом впливу на окремі елементи" [10, с. 134]. Таким чином, фактична собівартість продукції складається з окремих статей витрат, номенклатура яких визначається підприємством самостійно та закріплюється обліковою політикою.

За П(с)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі

витрати. У методичних рекомендаціях [11] запропоновано витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групувати за більш детальними статтями. Однак кожне підприємство у складі виробничої собівартості може встановлювати власний перелік статей. Їх склад може залежати від питомої ваги кожної статті у загальній сумі витрат, а також від їх економічного значення.

На думку Л.М. Бабич, витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва, які мають чітко виражене цільове спрямування, вимагають індивідуального підходу до нормування, планування і контролю з боку інженерних і економічних служб, у той час як витрати на управління - накладні, пов'язані з утриманням персоналу та технічних засобів управління. Ці принципово різні за складом і цільовим призначенням витрати об'єднує лише те, що за способом віднесення на собівартість окремих видів продукції вони є непрямими [12, с. 7].

Класифікацію витрат за статтями застосовують в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій та обчислення собівартості окремих виробів. Ряд вчених і особливо бухгалтери-практики вважають, що калькулювання потрібне для обґрунтування ціни і цінової політики підприємства, визначення рентабельності виробів, оцінки економічної ефективності технічних і організаційних рішень, аналізу роботи підприємства у цілому та його структурних підрозділів зокрема. Справедливість наведеного вище твердження щодо формування ціни в умовах ринку є досить дискусійним, адже один з його основних законів обґрунтовує формування ціни під впливом попиту й пропозиції. Однак практика свідчить, що на підприємствах промисловості здійснюються розрахунок планової ціни промислових виробів, виходячи із витрат на їх виробництво.

Такий підхід не суперечить вимогам П(с)БО 16 "Витрати", проте вимагає ретельного перегляду складу адміністративних витрат, адже рівень цін має враховувати також їх, і бути достатнім для покриття інших операційних, а також інвестиційних та фінансових витрат.

Особливість групування за статтями калькуляції полягає в наявності низки комплексних статей. Витрати, що об'єднуються в комплексні статті, в більшості випадків не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретні види продукції, що й призводить до

неточності визначення собівартості продукції. Крім того, відображення комплексних статей не дає можливості здійснювати оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат (в умовах використання нормативного методу), оскільки узагальнення приводить до того, що негативні відхилення за одними статтями поглинаються позитивними відхиленнями за іншими, внаслідок чого, в цілому за статтею дані можуть бути викривлені, а зроблені висновки – неправильні.

Для економіки підприємства важливою ознакою класифікації є відношення витрат до обсягу виробництва. Дослідники стверджують, що поділ витрат на змінні та постійні вирішує дві проблеми: по-перше, усуває вплив зміни обсягів виробництва на собівартість продукції, по-друге, вибір продукції, рекомендованої до виробництва, визначається не різницею між ціною та повною собівартістю, а лише тою частиною постійних витрат, яка відшкодовується [13, с. 90].

Зазвичай, поділяти витрати на змінні і постійні більшість авторів [10, 14, 15] вважають доцільною з точки зору прийняття управлінських рішень. Проте, на нашу думку, така класифікація необхідна для вибору методу калькулювання з позиції підходів до відображення постійних витрат. Втім, поділ витрат на змінні і постійні поданий, поданий у П(с)БО 16 "Витрати", стосується лише загальновиробничих витрат і є обов'язковим для визначення виробничої собівартості продукції.

Відносно змінних витрат допускається, що вони змінюються "майже прямо пропорційно", а у п. 12 "Методичних рекомендацій по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості" визначено тільки напрямок зміни таких витрат (збільшуються із зростанням обсягу випуску продукції та зменшуються із його зниженням), але не характер такої залежності [11, с. 181].

Отже, більш правомірно говорити про умовно-постійні або про умовно-змінні загальновиробничі витрати. Зауважимо, що постійними або змінними можуть бути не тільки непрямі, а й прямі витрати. В якості прикладу можна привести оплату, яка може бути постійною (при погодинній оплаті) або змінною (при відрядній). Але навіть при погодинній оплаті однозначно говорити про те, що такі витрати є постійними некоректно, оскільки погодинна оплата праці охоплює тільки основну заробітну платню, в той час як

додаткова заробітна плата та заохочувальні виплати, встановлені у колективному договорі, можуть бути безпосередньо (або опосередковано) пов'язані з кінцевими результатами роботи, у т.ч. з обсягом виробництва.

За доцільністю здійснення виділяють продуктивні і непродуктивні витрати. Продуктивними називають витрати, які виправдані чи доцільні для даного виробництва. Відповідно, непродуктивні витрати утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, нестачі тощо) і, як правило, відображаються тільки у фактичній калькуляції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, основним призначенням класифікації витрат на продуктивні і непродуктивні є здійснення контролю за економним використанням різних видів ресурсів, а також для формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Враховуючи той факт, що величина витрат на виробництво продукції безпосередньо впливає на позитивний фінансовий результат, на перший план висувається питання забезпечення оптимального рівня витрат, зниження собівартості продукції, яка виробляється. Досягти цього можливо за допомогою чітко налагодженої системи обліку витрат.

Список використаних джерел:

1. Безруких П. С. Учёт затрат и калькулирование в промышленности / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223с.
2. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Кочерин Е. А. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
3. Поздняков С. В. Формування системи внутрішньої управлінської інформації підприємств та їх об'єднань / С. В. Поздняков // Університетські наукові записки. – 2006. - №1(17). – С.345- 349.
4. Сопко В. В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности / Сопко В. В. – К.: Техніка, 1976. – 123 с.
5. Васильев Д. Г. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве с основами учёта в других отраслях народного хозяйства / [Д. Г. Васильев, П. М. Малышев и др.]. – М.: Колос, 1970. – 528 с.
6. Белебева И. А. Учёт и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции / Белебева И. А. – Львов: ИО “Вища школа”, 1975. – 276 с.
7. Труфіна Ж. С. Основні підходи до побудови системи обліку витрат за

центрами відповідальності на хлібопекарних підприємствах споживчої кооперації / Ж. С. Труфіна // Вісник Львівської державної фінансової академії: зб. наук. пр. [ред. кол. Буряк П. Ю., Алексєєв І. В. та ін.]. – Львів: ЛДФА, 2006. - № 11. – С. 68 - 75.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10. 01. 2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журн.: <http://zakon.nau.ua>.

9. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие] / под общ. ред. Г. А. Краюхина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – Спб.: изд - ий дом “Бизнес-пресса”, 2006. – 352 с.

10. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт: [учебное пособие] / Вахрушина М. А. – ВЗФЭИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 359 с.

11. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ Держ. комітету промислової політики від 09. 07. 2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журн.:<http://yandex.ua/yandsearch?rdrnd=20&clid=50060&lr>.

12. Бабич В. В. Бухгалтерский учёт на предприятиях малого бизнеса в Украине / В. В. Бабич, Е. И. Свида. – [3 – е изд. испр. и доп.]. – К.: ОНПИ LIBRA, 1993. – 152 с.

13. Ткач В. И. Управленческий учёт: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

14. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / Голов С. Ф. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

15. Друри К. Управленческий и производственный учёт: [учебник] / Колин Друри; [пер. с англ.] – [5– е изд., перераб., и доп.]. – М: Юнити, 2002. - 1071 с.