

Література

1. Арутюнов В.Х., Свінцицький В.М. Філософія глобальних проблем счасності: Навч.-метод. посіб. для самост. вивчення дисципліни. — К.: КНЕУ, 2003.
2. Головатий М. Обережно — глобалізація // Уряд. кур'єр. — 2002. — № 176.
3. Гальчинський А.С. Суперечності реформ у контексті цивілізаційного прогресу. — К.: Українські пропілеї, 2001.
4. Глобальні трансформації й стратегії розвитку. — К.: Ориане, 2004.
5. Глобалізація й безпека розвитку / О.Г. Білорус, Д.Г.Лук'яненко та ін. — К.: КНЕУ, 2005.
6. Діалог цивілізацій: протиріччя глобалізації: Матеріали II Всесвітньої конф. Київ, 23 травня 2003 р. — К.: МАУП, 2003.
7. Іноземців В. Розколота цивілізація. — М.: Academia-Наука, 2004.
8. Маркова В.Д. Стратегический менеджмент. — М.: Инфра, 2010.

Статтю подано до редакції 10.10.2012 р.

УДК 657

В. В. Качалай, аспірант кафедри обліку та аудиту
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

АЛЬТЕРНАТИВНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИДІВ КАЛЬКУЛЯЦІЙ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

АНОТАЦІЯ. Закцентовано увагу на ключовій ролі повної, точної та достовірної обліково-аналітичної інформації про виробничі витрати промислового підприємства в умовах глобалізації. Ідентифіковано альтернативні підходи до класифікації витрат виробництва на основі проведеного ретроспективного аналізу літературних джерел з окресленої проблематики. Досліджено методику групування видів калькуляцій для потреб виробництва.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: класифікація, напрям класифікації, класифікаційна ознака.

АННОТАЦИЯ. Акцентировано внимание на ключевой роли полной, точной и достоверной учетно-аналитической информации о производственных затратах промышленного предприятия в условиях глобализации. Идентифицированы альтернативные подходы к классификации производственных затрат путем проведения ретроспективного анализа литературных источников по обозначенной проблематике. Исследовано методику группирования видов калькуляций для потребностей производства.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: классификация, направление классификации, классификационный признак.

ABSTRACT. The paper focuses on a key role of full, accurate and reliable accounting-analytical information on manufacturing costs of an industrial enterprise under globalization. The study identifies alternative approaches to manufacturing costs classification by conducting a retrospective analysis of extensive body of literature on the subject. Techniques of the calculation types classification are examined for the purposes of production.

KEYWORDS: classification, type of classification, classification feature.

Постановка проблеми. «Палітра різноманітних можливостей вибору та взаємодії глобального та національного на сьогодні надзвичайно багатогранна» [4, с. 465]. В умовах посилення конкуренції керівники промислових підприємств намагаються вишукувати шляхи мінімізації витрат на виробництво своєї продукції з метою максимізації прибутку. Менеджери з витрат вдаються до впровадження та подальшого застосування найефективніших методик калькулювання собівартості промислової продукції задля оптимізації системи обліку витрат. Проте, беззаперечним залишається той факт, що лише володіння повною, точною та достовірною обліково-аналітичною інформацією про виробничі витрати дає можливість адекватно визначати як величину цільового доходу, так і рівень бажаної рентабельності виробництва. У свою чергу отримання такої інформації стає можливим лише за умови належного методичного забезпечення джерел інформаційних потоків.

Одним із ключових факторів, що впливає на релевантність обліково-аналітичної інформації про витрати на виробництво промислової продукції, є методика класифікації виробничих витрат. Саме сукупність прийомів і способів групування різного роду витрат формує основу для подальшого прийняття рішення щодо їх управління і, відповідно, максимізації прибутку підприємства. Одночасно актуалізується проблема вибору найбільш універсального підходу до класифікації витрат, а також видів калькуляцій для потреб виробництва.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням групування витрат і видів калькуляцій в економічній теорії та практиці протягом тривалого часу приділялась велика увага, зокрема варто виокремити таких учених пострадянського простору: Ф. Ф. Бутинець, М. А. Вахрушина, С. В. Голов, Н. О. Гура, М. О. Данилюк, Н. С. Довгаль, З. Б. Живко, Б. А. Засадний, О. В. Карпенко, Г. Г. Кірейцев, Ю. Б. Кравчук, Л. О. Меренкова, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, Н. Є. Селюченко, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець; американських вчених: Р. Адлер (R. Adler), Р. Каплан (R. Kaplan), Р. Купер (R. Cooper), Р. Хансен (R. Hansen), Р. Хілтон (R. Hilton), Ч. Хорнгрен (Ch. Horngren).

Мета та методи дослідження. В контексті вищевикресленої проблематики метою даного дослідження є ідентифікація альтернативних методичних підходів до класифікації витрат виробництва та видів калькуляцій задля отримання повної, точної та достовірної обліково-аналітичної інформації про виробничі витрати, що сприятиме підвищенню рівня конкурентоспроможності промислового підприємства в умовах глобалізації.

Для досягнення поставленої мети використовуються такі загальнонаукові методи дослідження: індукція, дедукція та історичний метод — для розкриття сутності поняття «класифікація» та відстеження еволюції методичних підходів до групування витрат; систематизація і порівняння — для виокремлення основних класифікаційних ознак та видів калькуляцій; синтез та аналіз — для теоретичного узагальнення та оцінки результатів дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для правильного розуміння призначення витрат виробництва теорія обліку і калькулювання досліджує характеристику різних витрат за допомогою класифікації. Витрати, у зв'язку з їх важливою роллю та значенням у забезпеченні виробничих процесів на підпри-

емстві, потребують класифікації за різними характеристиками і ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення їх складу та характеру. Належна класифікація витрат дозволить використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат в обліку, контролі та управлінні.

Класифікація — це, перш за все, науковий метод пізнання. Під цим поняттям також слід розуміти групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні і формуванні собівартості продукції. Основне завдання класифікації полягає в забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Велике значення має класифікація витрат у здійсненні планування й обліку процесу виробництва за видами і напрямками, для формування центрів витрат, центрів відповідальності, калькуляційних об'єктів.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. запропонували ділити всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно-постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем. У радянській літературі одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив В. І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [2].

М. Х. Жебрак поповнив класифікацію витрат їх поділом на комплексні та одноелементні; виробничі і невиробничі; передбачені та непередбачені нормами і кошторисами. А. О. Додонов доповнив класифікацію плановими і неплановими витратами, І. А. Басманов — продуктивними і непродуктивними, В. Б. Івашкевич — за місцями і центрами витрат, за видами продукції, П. С. Безруких — за видами виробництва й етапами виробничого процесу.

З поглибленням досліджень кількість ознак класифікацій збільшувалося — у В. Ф. Палія їх 14; а самі схеми класифікацій відповідно до призначення інформації об'єднувалися в блоки. К. Друрі виділяє три основні цілі, для яких здійснюється збір інформації про витрати:

- оцінка запасів, калькулювання собівартості продукції, визначення фінансового результату
- планування та прийняття управлінських рішень
- контроль і регулювання.

Таким чином, класифікація виробничих витрат почала застосовуватись уже в перші роки існування обліку. Проте до теперішнього часу серед учених-економістів з цього питання немає єдиної думки. В економічній літературі пропонуються різноманітні варіанти класифікації витрат виробництва.

Традиційною для вітчизняної економічної науки є класифікація витрат, що узагальнено в табл. 1. Вчені розрізняють три напрями класифікації витрат, які у свою чергу сегрегуються на групи за класифікаційними ознаками.

Варто зауважити, що крім традиційного способу класифікації існують й альтернативні методичні підходи до групування витрат.

Є.В. Мних класифікує витрати для досягнення цілей управління, а саме:

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 [7].

Таблиця 1

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ [6]

№	Класифікаційна ознака	Характеристика витрат
Напрямок 1. Калькулювання собівартості продукції		
1	За економічним змістом	Основні
		Накладні
2	За способом віднесення на продукцію	Прямі
		Непрямі
3	За ступенем споживання	Вичерпані
		Невичерпані
4	За способом врахування при обчисленні фінансового результату	На продукт
		Витрати періоду
5	За однорідністю витрат	Одноелементні
		Комплексні
6	За елементами витрат	Матеріальні витрати
		Витрати на оплату праці
		Відрахування на соціальні заходи
		Амортизація
		Інші операційні витрати
7	За статтями калькуляції	Прямі матеріальні витрати
		Прямі витрати на оплату праці
		Інші прямі витрати
		Загальновиробничі витрати
Напрямок 2. Планування та прийняття управлінських рішень		
8	За формою залежності від обсягів виробництва	Постійні
		Змінні
9	За строками виникнення	Минулі
		Кошторисні
10	За календарними періодами	Поточні
		Довгострокові
		Одноразові
11	За формальною визначеністю	Явні
		Неявні

Закінчення табл. 1

№	Класифікаційна ознака	Характеристика витрат
12	Стосовно зв'язку з виробничим процесом	Виробничі
		Невиробничі
13	За ступенем релевантності	Релевантні
		Нерелевантні
Напрямок 3. Контроль і регулювання		
14	За місцем виникнення	Окреме виробництво, цех, дільниця, різноманітні служби
15	За ступенем контрольованості	Повністю контрольовані
		Частково контрольовані
		Слабо контрольовані
16	За доцільністю	Виправдані
		Невиправдані

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:

1) залежно від функціональних видів діяльності, з якими пов'язані витрати: виробничі та невиробничі (загальнофірмові);

2) залежно від можливості простежити витрати до конкретного товару: прямі і непрямі;

3) залежно від ступеня усереднення витрат: повні витрати та ті, які входять до середньої собівартості;

4) залежно від динаміки, яка відповідає функціональним змінам: змінні, постійні (фіксовані), валові та змішані [3].

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 І. Ю. Чаюн, Г. М. Богославець, Н. С. Довгаль, Л. Л. Стасюк та І. Ю. Бондар класифікацію витрат за центрами відповідальності та за видами продукції, робіт, послуг відносять до напрямку класифікації витрат «визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінка запасів». В. В. Лук'янова цю класифікацію витрат відносить до напрямку класифікації «здійснення контролювання і регулювання витрат». Класифікацію витрат за економічним змістом та цільовим призначенням І. Ю. Чаюн, Г. М. Богославець, Н. С. Довгаль, Л. Л. Стасюк та І. Ю. Бондар відносять до напрямку класифікації «прийняття управлінських рішень і планування», тоді як В. В. Лук'янова — «визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінка запасів» і т.п. [6].

Підсумовуючи сказане, варто, все ж таки, зацентувати увагу на тому, що класифікація витрат повинна розкривати співвідношення між випуском продукції та

пов'язаними з ним витратами. Обов'язковою умовою є передбачення певного рівня аналітичності, який з одного боку, є достатнім для прийняття обґрунтованих рішень, а з іншого не вимагає значних витрат на підготовку цієї інформації. Підхід до класифікації витрат має базуватися на пошуку стандартизованого підходу до вибору статей витрат, який має на меті довести прийнятність існуючої практики обліку та показати особливі інформаційні потреби системи управління.

Необхідність створення інформаційної бази прийняття рішень, а також багатогранність витрат, що виникають у процесі виробництва продукції, об'єктивно обумовлюють виникнення класифікації витрат за різними критеріями. Але всі перераховані види витрат не можуть бути остаточно досконалими, так як не можуть бути стандартизовані та непідвладні визначеним правилам ті виробничі ситуації, що виникають на підприємствах. Це значить, що дослідження в даному напрямі не припиняються, так як не припиняється розвиток виробничих систем.

Розкривши економічний зміст класифікації та охарактеризувавши ключові аспекти та особливості сегрегації витрат виробництва за напрямками та класифікаційними ознаками, доцільно перейти до розгляду класифікації видів калькуляцій.

Професор В. Г. Швець систематизував накопичені знання про види калькуляцій і подав їх у своєму підручнику «Теорія бухгалтерського обліку» у вигляді таблиці (табл. 2). Результати ретроспективного аналізу багатьох літературних джерел з окресленої проблематики дають змогу стверджувати, що цей підхід є універсальним, а тому може бути застосований на більшості підприємств промислової галузі.

Таблиця 2

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДІВ КАЛЬКУЛЯЦІЙ [8]

Ознака класифікації	Види калькуляцій
За призначенням і часом складання	<i>Попередні (проектні, планові, кошторисні), виконавчі (звітні, нормативно-звітні)</i>
За охопленням витрат або місцем здійснення	<i>Галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарські, змінних витрат, технологічні</i>
За характером виробництва	<i>Масові (неріодичні), індивідуальні, проміжні</i>
За властивостями калькуляційного об'єкта	<i>Загальні, параметричні</i>
За характером вихідних даних	<i>Технічні, планові, нормативні, фактичні</i>
За методами калькулювання	<i>Позамовні, попередільні, попроцесні, нормативні</i>

Різні види калькуляцій складаються та використовуються залежно від системи, що прийнята на підприємстві, наявності відомостей і потреб керівництва.

Наприклад, стандартні калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково-обґрунтованих норм. Планова калькуляція складається на основі виробничих норм і дозволяє визначити витрати виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління техніки, технології. Звітні калькуляції складаються на основі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво.

Варто зазначити, що галузеві калькуляції показують рівень собівартості однойменної продукції в конкретній галузі. У свою чергу повні калькуляції визначають витрати на виробництво та збут продукції (застосовуються для

встановлення ціни на продукцію, визначення беззбитковості виробництва тощо). Виробничі ж калькуляції відображають виробничу собівартість продукції. Внутрішньогосподарські складаються на продукцію окремих цехів основного та допоміжного виробництва. Застосовуються для визначення вартості наданих послуг одного цеху іншому. Калькуляції змінних витрат включають лише змінні витрати на виробництво. Такі калькуляції допомагають визначити маржинальний прибуток. Технологічні калькуляції складаються на окремі види продукції, вузли, деталі тощо.

Щодо масових калькуляцій, то вони складаються за певний період з метою розрахунку собівартості одиниці виробу. Індивідуальні складаються після завершення виробництва окремого замовлення (при позамовному методі).

Безперечно, перелік класифікаційних ознак може розширюватися залежно від специфіки галузі, в якій працює суб'єкт господарської діяльності, та особливостей виробничих процесів, які різняться на кожному підприємстві. Науковці продовжують генерувати усе нові підходи до класифікації видів калькуляцій, паралельно досліджуючи та критикуючи їх, з метою подальшої імплементації у практику.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи сказане, варто констатувати значну варіативність методичних підходів до класифікації виробничих витрат, що призводить до потреби вибору найбільш релевантної методики групування для того чи іншого підприємства. Дане дослідження дало змогу ознайомитися з думками науковців, які аргументовано підходять до можливості застосування певного підходу залежно від специфіки діяльності підприємства.

Таким чином, у статті було розкрито сутність поняття «класифікація»; подано класичний варіант класифікації виробничих витрат; систематизовано думки науковців щодо необхідності використання певного способу класифікації, враховуючи особливості ведення господарювання; виокремлено альтернативні підходи до класифікації витрат виробництва; досліджено групування видів калькуляцій для потреб виробництва в умовах глобалізації.

Проведене дослідження доповнить попередні наукові доробки та дасть поштовх для подальших творчих пошуків з даної проблематики.

Література

1. П(С)БО 16 «Витрати» Затверджено наказом міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [із змінами та доповненнями]
2. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський управлінський облік : [підручн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 480 с.
3. *Гаркавенко С.С.* Маркетинг: Підручник. — К.: Лібра, 2002. — 712 с.
4. *Геєць В. М.* Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку/ НАН України; Ін-т екон. та прогнозування. НАН України.—К., 2009. — 864 с.: табл., рис.
5. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
6. *Когут У.І.* Критерії класифікації витрат підприємства. — № 624 (2008).
7. *Мних Є.В.* Економічний аналіз: Підручник. — К.: Центр навчальної літератури, 2003. — 412 с.

8. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2008. — 535 с

9. Adler, Ralph. Management Accounting: Making it World Class. Boston: Butterworth-Heinemann, 2009.

Статтю подано до редакції 10.10.2012 р.

УДК 658.012

К.С. Коваленко, аспірантка кафедри фінансів,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ НА ОСНОВІ МОДЕЛІ ADL/LC

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто модель ADL/LC яка застосовується для оцінювання диверсифікованих підприємств. Також, на прикладі діяльності підприємств ринку харчових продуктів, використано підходи моделі, завдяки яким визначено позиціювання бізнес-проектів двох вітчизняних компаній із широкою продуктовою диверсифікацією. Згідно позицій у матриці моделі, кожному бізнес-проекту рекомендовано відповідні стратегії подальшого розвитку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: Модель ADL/LC, диверсифіковані підприємства, бізнес-проект, збалансований бізнес-портфель.

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрена модель ADL / LC которая применяется для оценки диверсифицированных предприятий. Также, на примере предприятий рынка пищевых продуктов, использованы подходы модели, благодаря которым определено позиционирование бизнес-проектов двух отечественных компаний с широкой продуктовой диверсификацией. Согласно позиций в матрице модели, каждому бизнес-проекту рекомендованы соответствующие стратегии дальнейшего развития.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: Модель ADL / LC, диверсифицированные предприятия, бизнес-проект, сбалансированный бизнес-портфель.

ABSTRACT. The paper considers a model ADL / LC is used for evaluation of diversified businesses. Also, the example of companies market food use approaches model by establishing the position of business projects two domestic companies with broad product diversification. According to the position in the matrix model, each business project recommended strategies for future development.

KEYWORDS: Model ADL / LC, diversified enterprise business project, a balanced business portfolio.

Постановка проблеми. В сучасних умовах посилення конкурентної боротьби, нестійкої політичної та економічної ситуацій, все більше підприємств прагнуть застерігати себе від неочікуваних збитків. Одним із методів зниження ризиків діяльності є диверсифікація. Диверсифікуючи свою діяльність, підприємство розширює види бізнесу, створює нові бізнес-проекти у загальному бізнес-портфелі. Для отримання максимальних вигод, склад бізнес-портфелю має бути збалансованим, тобто містити такі бізнес-проекти, дохід у сукупності яких був би стабільним, незважаючи на всі негативні фактори, що можуть впливати на їх діяльність. Одним із