

Отже, запропонований порядок ведення первинного обліку витрат та виконаних робіт машинно-тракторним парком дозволить посилити контроль за витратами та підвищити достовірність інформації для проведення оперативного аналізу і прийняття управлінських рішень.

Література

1. *Бружаускас В. В.* Учет и анализ использования техники в сельскохозяйственных предприятиях. — М.: Статистика, 1979. — 120 с.
2. *Гурін М. І., Цейтлін М. Я.* Облік і аналіз тракторних та інших механізованих робіт. — К.: Урожай, 1979. — 140 с.
3. *Смець І. І., Митрофанов В. І., Малюта М. А.* Рациональна організація первинного обліку в колгоспах і на міжгосподарських підприємствах. — К.: Урожай, 1982. — 240 с.
4. *Тивоненко І. Г.* Первинний облік: стан і вимоги в інженерній службі села // Економіка АПК. — 2002. — № 10. — С. 108—112.
5. *Тивоненко І. Г.* Проблеми використання машинно-тракторного парку в умовах формування ринкових відносин. — К., 1998. — 316 с.

Стаття надійшла до редакції 30.05.2009

УДК 675.471

Л. І. Радченя

аспірант кафедри обліку,
аналізу та аудиту в АПК
(ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

КЛЮЧОВІ СЛОВА: класифікаційна ознака, витрати виробництва, управлінський облік.

KEY WORDS: classification sign, production costs, management accounting.

Проблематика щодо класифікації витрат виробництва не є новою для вітчизняної економічної спільноти. Без перебільшення можна сказати, що це одне з найдосліджуваних питань з теоретичних аспектів обліку витрат виробництва. Тому виділити актуальність у класифікації витрат виробництва достатньо проблематич-

но, але нами було виокремлено кілька, на наш погляд, нез'ясованих, дискусійних моментів з цього питання.

Нами було проаналізовано як сучасні класифікації витрат виробництва, так і класифікації більш раннього періоду, і виходячи з цього нами було зроблено такий висновок: більшість учених, розглядаючи це питання, не розмежовують витрати підприємства взагалі, і витрати виробництва зокрема. На відмінності економічної сутності цих двох понять ми зупинилися в попередніх дослідженнях, і дійшли висновку, що в обліку термін «витрати» як елемент фінансової звітності означає «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу», а витрати виробництва є вартісним виразом затрачених (спожитих) на виробництво продукту ресурсів.

Метою дослідження є виявлення найбільш доцільних класифікацій витрат виробництва для їх подальшого практичного застосування.

Вітчизняна економічна наука значний період часу (до 90-х років ХХ ст.) розвивалась цілком автономно від міжнародної практики і світового досвіду. Це зумовило існування двох, в основному відмінних між собою, класифікаційних групувань витрат. Традиційною для вітчизняної економічної науки є класифікація витрат, що узагальнена в табл. 1, і подана нами з наукової праці В. Ф. Палія «Основи калькулювання» [1, с. 92].

Таблиця 1

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У ВІТЧИЗНЯНІЙ НАУЦІ

№ з/п	Ознака класифікації	Види витрат
1	За економічним змістом	1) витрати засобів праці 2) витрати предметів праці 3) витрати живої праці
2	За стадіями виробничого процесу	1) постачальницько-заготівельні 2) виробничі 3) збутові
3	За відношенням до технологічного процесу	1) основні (технологічні) 2) накладні (організаційні)
4	За способом віднесення на собівартість	1) прямі 2) непрямі
5	За відношенням до обсягу виробництва	1) постійні 2) змінні

№ з/п	Ознака класифікації	Види витрат
6	За складом	1) комплексні 2) одноелементні (прості)
7	За роллю в процесі виробництва	1) виробничі 2) невиробничі
8	За доцільністю	1) продуктивні 2) непродуктивні
9	За календарними періодами	1) поточні 2) майбутніх періодів 3) минулих періодів
10	За періодичністю виникнення	1) повсякденні 2) одноразові
11	За відношенням до готового продукту	1) витрати на незавершене виробництво 2) витрати на готовий продукт
12	За можливістю контролю на певному рівні управління	1) контрольовані 2) неконтрольовані
13	За охопленням нормуванням	1) нормовані 2) ненормовані
14	За відношенням до плану	3) планові 4) непланові

Вказані класифікаційні групування майже повністю охоплюють усі види витрат виробництва. Крім того, на нашу думку, деякі із класифікаційних ознак не мають прямого відношення до витрат виробництва зокрема, проте є актуальними до витрат взагалі. От, наприклад, проаналізуємо ознаку «за економічним змістом». На практиці підприємства не класифікують витрати виробництва на витрати засобів праці, витрати предметів праці та витрати живої праці. Але така класифікація витрат виробництва є доцільною в економічній теорії.

Звернемо увагу на таку ознаку класифікації, як «за стадіями виробничого процесу». Справа в тому, що постачальницько-заготівельні, виробничі, збутові витрати — це аж ніяк не витрати за стадіями виробничого процесу, це витрати, що формуються на кожному з етапів операційного циклу діяльності підприємства, якщо тлумачити це за сучасними нормативно-правовими документами з обліку.

Традиційно у вітчизняному обліку залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні. Основні, або технологічні, витрати, пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт, послуг), а накладні (організаційні) витрати — це витрати по управлінню та обслуговуванню виробництва пов'язані з діяльністю підрозділу (бригади, цеху, ферми тощо), галузі чи підприємства в цілому.

В той же час чинними П(С)БО 16 «Витрати» і Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості не передбачено поділ витрат на основні і накладні [2, 3].

За способом віднесення на собівартість витрати виробництва поділяють на прямі та непрямі. Це класифікаційне групування є найбільш широко застосовуваним на практиці. Адже організовувати виробничий облік намагаються таким чином, щоб за кожним конкретним об'єктом обліку були обліковані прямі виробничі витрати, і лише за неможливості прямо віднести ту чи іншу витрату на певний об'єкт обліку, витрата стає непрямою.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає непрямі витрати як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку витрат економічно доцільним шляхом. До речі, цікавим є те, що сутність методу «економічно доцільним шляхом» не розтлумачено в П(С)БО. Проте є пояснення в економічній літературі. Зокрема, С. Ф. Голов пише: «Вираз «економічно доцільним шляхом» означає, що при розв'язанні питання щодо віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигід. Так, наприклад, якщо витрати на віднесення вартості цвяхів до кожного конкретного виготовленого стільця перевищують саму вартість цвяхів, то доцільніше й дешевше розподіляти ці матеріали між виробами непрямым шляхом, тобто пропорційно до прямих витрат» [4].

В. Г. Линник вказує на те, що в практиці досить часто ототожнюють непрямі витрати з такими, що розподіляються. «Насправді не всі витрати, що розподіляються, є непрямыми. Справа в тому, що не розподіл самий по собі перетворює витрати в непрямі, а умовність його бази. Якщо база розподілу, з однієї сторони, і витрати, що розподіляються, з другої сторони, прямо залежні або пропорційні одне до одного, то ці витрати є прямими, хоча вони й розподіляються. Так, наприклад, якщо суми витрат на загальнообов'язкове соціальне страхування розподіляються пропорційно нарахованій оплаті праці, то це не перетворює їх у непрямі витрати тому, що між ними існує пропорційна залежність. Це ж

стосується витрат мастильних матеріалів, які розподіляються пропорційно вартості витраченого пального» [5, с. 20].

При цьому необхідно звернути увагу на те, що поділ витрат на основні і накладні в зарубіжному обліку більш регламентований, ніж у вітчизняному. При цьому основні витрати визначають як сукупність прямих витрат на виробництво продукції, а накладні — як непрямі.

Розглядаючи облік витрат на виробництво в промисловості США С. С. Сатубалдін писав, що «по-перше, склад накладних витрат у зарубіжних країнах, зокрема в США, значно ширший, ніж відповідний склад витрат на обслуговування і управління виробництвом у нашій практиці, а склад основних витрат значно вужчий, ніж статті, що включаються в основні витрати вітчизняних підприємств; по-друге, в більшості випадків американські автори ставлять знак рівності між основними і прямими, накладними і непрямими витратами» [6, с. 21].

Виходячи з П(С)БО 16 «Витрати», основні витрати включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати. До накладних витрат слід відносити: загальновиробничі витрати; витрати на збут; адміністративні витрати.

У вивченні динаміки витрат істотне значення має поділ витрат виробництва на постійні і змінні. До перших належать витрати, абсолютна сума яких не реагує на зміни обсягу виробництва при існуючій структурі підприємства, наприклад, витрати по утриманню апарату управління. На відміну від них, змінні витрати залежать від обсягу виробництва: зміна обсягу виробництва викликає зміни у величині змінних витрат. Все вказане вище відносно змінних і постійних витрат відноситься до обсягу виробництва продукції і пов'язаною з ним сумою постійних та змінних витрат. Проте існують й інші ознаки для подібного групування, наприклад, зміна абсолютної суми окремих калькуляційних статей у собівартості одиниці калькульованого об'єкта. Окремі види витрат зі зміною обсягу виробництва зберігають у собівартості свою абсолютну величину, тобто вони постійні. На противагу їм витрати, які в собівартості калькульованої одиниці не зберігають своїєї абсолютної величини, відносять до змінних. Може виявитись, що із збільшенням обсягу виробництва прямо пропорційно зростає один з видів витрат, тобто його абсолютна сума по відношенню до обсягу виробництва є величиною змінною, а в собівартості продукції — величиною постійною. Поділ витрат на змінні і постійні використовується для вивчення поведінки собівартості, визначення взаємозв'язку між обсягом ви-

робництва, собівартістю і прибутком, обчислення точки граничного обсягу виробництва, а також є базою для визначення неповної (урізаної) собівартості продукції у всіх сучасних варіантах директ-костінгу.

Класифікацій витрат виробництва, що подані в рр. 8—14 табл. 1, достатньо прості за своїм економічним змістом, не мають великого практичного застосування, у зв'язку з цим на характеристики цих витрат ми зупинятися не будемо.

Особливе місце у вітчизняній класифікації витрат виробництва займає групування витрат виробництва за економічними елементами та статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами базується на принципі їх участі у створенні продукту. У вітчизняній економічній літературі економічний елемент звичайно визначають як первинний економічно однорідний вид витрат на виробництво продукції, який у межах підприємства не можна розкласти на складові частини.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Необхідно відмітити, що, по-перше, елементи витрат визначені для витрат взагалі, а не для витрат виробництва; по-друге, класифікація всіх витрат підприємства за економічними елементами необхідна для складання фінансової звітності, незалежно від того, за яким форматом складається Звіт про фінансові результати. В той же час групування витрат за економічними елементами не вказує на доцільність і призначення витрат виробництва, не повністю проявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок з його обсягом та іншими факторами, що впливають на собівартість. У зв'язку з цим виникає необхідність групування витрат за калькуляційними статтями.

На відміну від поелементного групування, яке визначає, що і в якому обсягу витрачає підприємство на виробничі потреби, калькуляційна розбивка витрат показує їх напрям: де і в зв'язку з чим вони зроблені. Номенклатура калькуляційних статей є основою організації планування й обліку витрат виробництва за їх видами і місцем виникнення. Якщо стаття виражає однорідний вид витрат, наприклад, матеріали, амортизацію основних засобів тощо, то її називають простою. Об'єднання й відображення однією сумою різнорідних видів витрат призводить до створення складних (комплексних) статей. Більшість складних (комплексних) статей

утворюється в зв'язку з тим, що в промислових підприємствах є такі виробництва, які обслуговують ряд галузей, наприклад, вантажний автотранспорт. Усі комплексні статті витрат до віднесення їх на конкретний об'єкт обліку, як правило, планують і обліковують окремо, а потім розподіляють по галузях виробництва і за об'єктами обліку за тією чи іншою ознакою.

Висвітлену вище вітчизняну класифікацію витрат суттєво доповнює класифікація витрат, що напрацьована зарубіжною економічною наукою. При цьому необхідно підкреслити, що вітчизняна класифікація витрат була вироблена економічною наукою в умовах, коли облік не диференціювався на бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський). В зарубіжній науці превалює управлінський аспект до класифікації витрат.

Зарубіжна класифікація витрат детально розкрита в працях Друрі К., Вахрушиної М. А., Сатубалдіна С. С., Голова С. Ф. Дана класифікація, що подана на рис. 1 [4, с. 59], виділяє три напрямки групування витрат відповідно до потреб управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, який акумулює і систематизує витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- прийняття управлінських рішень;
- забезпечення контролю.

Для визначення фінансових результатів підприємства необхідно розуміти різницю між вичерпаними та невичерпаними витратами, оскільки вичерпані (спожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду, не вичерпані (неспожиті) витрати — це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу чи іншої вигоди в майбутніх періодах [4, с. 60].

За чинним П(С)БО 16 «Витрати» для оцінки запасів виробленої продукції лише виробничі витрати мають включатись у собівартість виробленої продукції. Це зумовлює поділ витрат на виробничі і невиробничі. Виробничі витрати — це всі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції і включаються в її собівартість. Тому їх називають витрати на продукцію. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» вони складаються з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат та загальновиробничих витрат у частині змінних і постійних розподілених витрат. Невиробничі витрати — це витрати, що не включаються у собівартість продукції, і розглядаються як витрати того періоду (місяць, квартал, рік), в якому вони були здійснені. Тому

їх називають витратами періоду. Їх розмір залежить не від обсягів виробництва і ступеню використання виробничих потужностей, а від тривалості періоду. Витрати періоду включають постійні нерозподілені і наднормативні витрати та витрати невиробничого характеру, які не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом: витрати на збут та адміністративні витрати.

Широко застосовується в практичній діяльності з метою прийняття управлінських рішень поділ витрат на релевантні і нерелевантні, дійсні і можливі, середні і маржинальні.

Коротко проаналізувавши класифікацію витрат, подану на рис. 1, необхідно звернути увагу, що це подана не класифікація витрат виробництва, а в цілому витрат підприємства. І лише частина класифікацій дійсно є актуальною для витрат виробництва, це в першу чергу стосується поділу витрат на прямі і непрямі, основні і накладні, постійні і змінні.

Взаємозв'язок різних видів витрат подано на рис. 2.

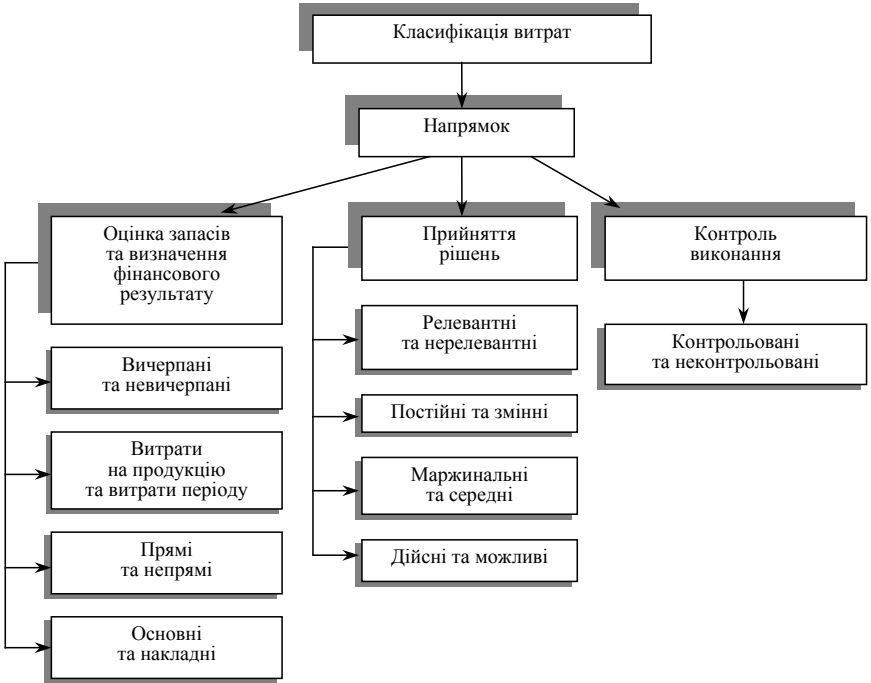


Рис. 1. Класифікація витрат відповідно до потреб управлінського внутрішньогосподарського обліку

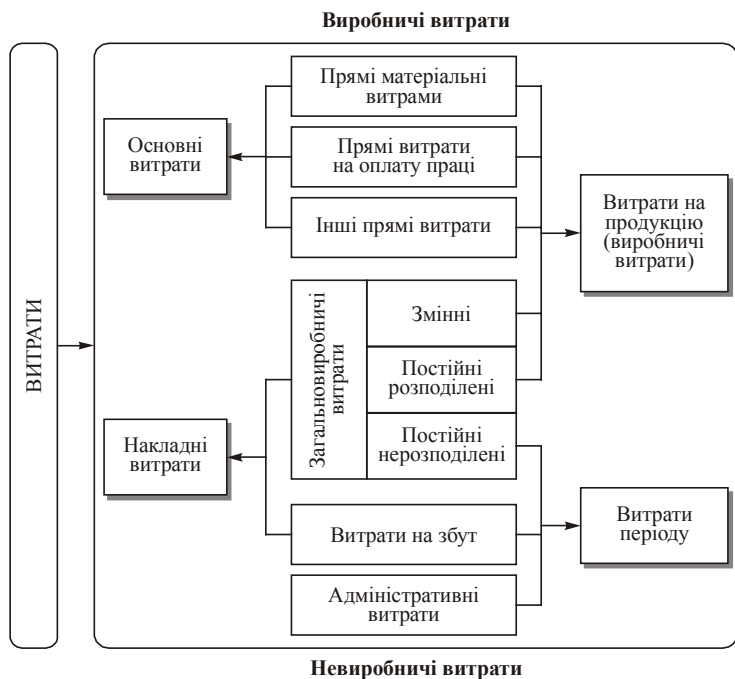


Рис. 2. Взаємозв'язок різних видів витрат

Одним з принципів планування, обліку і аналізу витрат виробництва є їх групування за місцями виникнення, оскільки витрати виробництва краще всього контролювати при виробничому споживанні ресурсів, тобто там, де безпосередньо здійснюється процес виробництва або обслуговування. Тому в основі аналітичної деталізації і групування витрат вирішальне значення набувають такі об'єкти їх обліку, як місце виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності. Групування витрат за центрами витрат, місцями виникнення і центрами відповідальності притаманне вітчизняній економічній думці, тоді як західні економісти, як правило, виділяють центри витрат і центри відповідальності. Проте необхідно вказати на те, що групування витрат за центрами витрат, місцями виникнення і центрами відповідальності не можна, на нашу думку, вважати їх класифікацією. Це скоріше питання, пов'язані з побудовою обліку витрат виробництва на певному підприємстві.

Виходячи з вищевикладеного, можна дійти таких висновків. По-перше, класифікуючи витрати виробництва іноді надають класифікації витрат підприємства; по-друге, практичне значення

класифікаційних групувань різне, тому одні з них мають суто теоретичний характер, тоді як інші, а до них, зокрема, можна віднести поділ витрат виробництва на прямі і непрямі, основні і накладні, змінні і постійні, а також склад виробничих витрат за статтями калькуляції, широко застосовуються в практичній діяльності виробничих підприємств.

Література

1. Палий В. Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. — 3-тє видання. — К: Лібра, 2006. — 704 с.
5. Линник В. Г. Калькуляция собівартості сільськогосподарської продукції: Навч. посібник. — К.: УМК ВО при Мінвузі УРСР, 1991. — 220 с.
6. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. — М.: Финансы, 1980. — 141 с.

Стаття надійшла до редакції 02.06.2009

УДК 657.62

Р. А. Сагайдак

канд. екон. наук, ст. викладач

Н. С. Костишин

здобувач ТНЕУ,

викладач Чортківського інституту підприємництва і бізнесу

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТЮТЮНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВИМАГАЄ ПОКРАЩЕННЯ

Висвітлено організаційно-технологічні особливості обліку виробництва тютюнової продукції та їх вплив на побудову обліку і калькулювання собівартості продукції. Обґрунтовано доцільність застосування та нормативного та позамовного методу обліку витрат.

КЛЯПОВІ СЛОВА: організація обліку виробництва, тютюнова продукція, калькулювання собівартості продукції, позамовний, попередільний напівфабрикатний, нормативний методи обліку витрат.

TO THE GAG OF WORD: organization of account of production, tobacco products, calculation of unit cost, позамовний, попередільний напівфабрикатний, normative methods of account of charges.