

Теоретичне обґрунтування сутності та кваліфікаційних ознак витрат

Михайленко О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет харчових технологій

Ялигіна М.С.

студентка
Національного університету харчових технологій

У статті вивчено та узагальнено основні доробки вітчизняних та зарубіжних науковців щодо визначення економічної сутності витрат, що дасть змогу в подальшому визначати основні напрями під час формування процесів управління витратами. Досліджено трактування витрат із точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку, які мають відмінності. Визначення з економічної точки зору повніше розкриває власне економічний зміст категорії, а з бухгалтерської – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу. Це дасть змогу організувати ефективний процес управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності як продукції, так і підприємства в цілому.

Ключові слова: витрати виробництва, виробнича діяльність, класифікаційні ознаки, економічні вигоди.

Михайленко О.В., Ялигіна М.С. ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ СУЩНОСТИ И КЛАССИФИКАЦИОННЫХ ПРИЗНАКОВ РАСХОДОВ

В статье изучены основные наработки отечественных и зарубежных ученых, по определению экономической сущности затрат, что позволит в дальнейшем определять основные направления, методики для формирования процессов управления затратами. Исследована трактовка расходов с точки зрения экономической теории и бухгалтерского учета, которые имеют различия. Определение с экономической точки зрения полнее раскрывает собственно экономическое содержание категории, а с бухгалтерской – экономические последствия осуществления расходов после окончания производственного процесса. Это позволит организовать эффективный процесс управления затратами с целью повышения конкурентоспособности как продукции, так и предприятия в целом.

Ключевые слова: издержки производства, производственная деятельность, классификационные признаки, экономические выгоды.

Mykhailenko O.V., Yalyhina M.S. THEORETICAL BASIS OF THE CHARACTERISTICS AND CLASSIFICATION OF EXPENDITURE

The paper studied the main achievements of domestic and foreign scholars on the definition of the economic substance of the costs, which will continue to determine the main directions, methods for the formation of the cost management processes. Studied interpretation costs in terms of economic theory and accounting, which have differences among themselves. Definition from an economic point of view more fully disclose the actual content of economic categories, with financial - economic effects of expenditure after the end of the production process. This will provide an effective process of effective cost management to improve the competitiveness of products and the company as a whole.

Keywords: production costs, production activities, classification features, economic benefits.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Адаптація підприємств харчової промисловості до мінливостей ринку, формування та реалізація системи стратегічного управління виробничою діяльністю, що широко використовується в господарській практиці підприємств економічно розвинутих країн, вимагають створення ефективного дієвого інструментарію, спрямованого на організацію процесу стратегічного управління витратами. Цей процес у довгостроковому періоді відповідає за управління всією

виробничо-господарською діяльністю підприємства, тому що охоплює всі сторони процесів, які в ньому відбуваються. Організація ефективного процесу управління витратами, спрямована на формування оптимальної структури, зниження витрат за збереження якості виробленої продукції, сприятиме підвищенню конкурентоспроможності як продукції, так і підприємства в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання визначення сутності витрат, ознаки їх класифікації стали предметом уваги

таких вітчизняних та іноземних учених, як: Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Козак, В.О. Ластовецький, О.А. Мошковська, М.І. Скрипник, О.А. Грішнова, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, В.Б. Івашкевич, В.Г. Линник, А.А. Турило, А.М. Кузьмінський, А.В. Череп, Дж. Фостер, П.Й. Атамас, Р. Ентоні, Є.А. Ананькіна, З.В. Задорожний, М.Г. Грещак, В.Г. Лебедев, Є.В. Мних, А.М. Герасимович, С.І. Шкарабан, Б.М. Литвин, І.О. Бланк, Ю.С. Цал-Цалко та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Доцільно визначити всі теоретичні підходи до визначення економічної сутності витрат із метою формування ефективної системи управління ними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати – важлива та складна категорія, яка є одним із вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання, тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством у цілому, так і кожним його структурним підрозділом.

У науковій літературі існує велика кількість трактувань поняття «витрати». Але за всього їх розмаїття їх можна поділити на дві групи – трактування витрат із точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку. Визначення з економічної точки зору повніше розкривають власне економічний зміст категорії, а з бухгалтерської – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу. Трактування поняття «витрати» різними науковцями розглянуто у табл. 1.

Аналізуючи вищевикладені тлумачення сутності витрат, очевидно, що дослідникам облікового напрямку імпонує визначення, наведене в П(С)БО 16, яке більше характеризує наслідки збільшення витрат, ніж їхню економічну сутність. Тобто це визначення передає зміст витрат діяльності, які відображаються у Звіті про фінансові результати, але не виражає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу, оскільки відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується зміною розміру ні активів, ні пасивів підприємства, а призводить до змін у структурі активів підприємства.

Для кращого розуміння, пізнання, а також для ефективної організації обліку витрат необхідно застосовувати економічно обґрунтовану класифікацію.

Класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Для ефективного управління витратами та управління діяльністю підприємства класифікація витрат має важливе значення, оскільки дає змогу визначити особливості формування та розподілу витрат за об'єктами управління. Поділ витрат на різноманітні види за різними класифікаційними ознаками має на меті вирішення різноманітних завдань, тому в науковій літературі існує величезна кількість групувань витрат за різними класифікаційними ознаками.

Одним із перших науковців, що здійснив класифікацію витрат, був В.І. Стоцький, який поділив витрати основні і накладні; прямі і непрямі; змінні та постійні. Згодом М.Х. Жебрак запропонував класифікувати витрати на комплексні та одноелементні, виробничі і невиробничі, планові та позапланові. К. Друрі вважає, що в обліку відбувається накопичення інформації в розрізі матеріальних витрат, витрат на робочу силу та накладних витрат.

Л.О. Меренкова групує витрати залежно від таких цілей надання інформації [16]:

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

В.Б. Івашкевич, В.Ф. Палій, М.Г. Чумаченко та ін. пропонують класифікувати витрати за центрами відповідальності, що, на їхню думку, надасть можливість отримувати повну, чітку та детальну інформацію про собівартість продукції. Місцями виникнення витрат вважаються підрозділи підприємства (робочі місця, бригади, дільниці, цехи), які є початковим етапом у використанні виробничих ресурсів.

Виокремлення місць виникнення витрат зумовлене необхідністю здійснювати управління витратами, враховуючи їх різну поведінку та зміну обсягу виробництва. Центром відповідальності вважають організаційну одиницю, керівник якої несе відповідальність за

Трактування поняття «витрати» різними науковцями

№ п/п	Автори	Визначення витрат
1	<i>Трактування сутності витрат з економічної точки зору</i>	
1.1.	В.Н. Селиванов, Л.К. Воронова [1, с. 147]	Витрати на виробництво продукції – складаються з видатків, пов'язаних із використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших видатків на її виробництво.
1.2.	Є.А. Ананькіна, Н.Г. Данілочкіна [2, с. 15]	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг.
1.3.	І.О. Бланк [3, с. 6]	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.
1.4.	Р. Ентоні, Дж. Ріс [4, с. 52]	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
1.5.	М.С. Пушкар [5, с. 389]	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
1.6.	В.В. Сопко [6, с. 457]	Витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці.
1.7.	Ф.Ф. Бутинець [7, с. 34]	<ul style="list-style-type: none"> • Витрати як грошове вираження суми ресурсів, використаних із певною метою. • Витрати як економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених у процесі господарської діяльності.
1.8.	Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський [8, с. 43]	Витрати формуються в процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).
1.9.	А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [9, с. 32]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
1.10.	Ч.Г. Хорнгрен, Дж. Фостер [10, с. 20]	Під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги
2	<i>Трактування сутності витрат із точки зору бухгалтерського обліку (бухгалтерський підхід)</i>	
2.1.	П(С)БО 16 «Витрати» [11]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
2.2.	МСБО [12]	Витратами визнаються зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
2.3.	О.Ф. Вербило [13, с. 64]; Є.В. Мних [14, с. 392]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
2.4.	В.Б. Івашкевич [15, с. 145]	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта

величину понесених витрат і отриманих доходів. Тобто кожна ланка структурного підрозділу може бути центром відповідальності, який буде надавати інформацію про свої витрати. Отже, поняття «центр відповідальності» ширше та охоплює поняття «центр витрат». Тобто центром відповідальності слід уважати підрозділ підприємства, керівник якого контролює не тільки витрати, але й відповідає за величину доходів, отриманих його сектором (дільницею, підприємством у цілому). Центри відповідальності визначаються на різних підприємствах індивідуально, з урахуванням величини підприємства, специфіки його діяльності, організаційної структури тощо.

Розподіл узагальнених витрат здійснюється для калькулювання та оцінки собівартості виробленої продукції, для планування і прийняття управлінських рішень, а також для здійснення процесу контролю і регулювання.

Зазвичай у науковій літературі можна зустріти класифікацію витрат за елементами та за статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами дає можливість виявити всі витрати виробництва за їх видами, тобто дає змогу визначити, що саме використовується на виробництві та на яку суму були здійснені ці витрати. Але групування витрат за елементами не дає змоги здійснити їх контроль та аналіз за цільовим призначенням у процесі виробництва (цехів, дільниць, за видами виробів), тобто не дає змоги дізнатися, на які цілі та потреби були здійснені такі витрати.

Отже, для контролю та аналізу витрат, окрім поділу за економічними елементами, використовують ще й поділ витрат за статтями калькуляції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок із технологічним процесом. Це групування використовується з метою узагальнити витрати за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат (цехів, дільниць тощо). На групування витрат за калькуляційними статтями впливає велика кількість факторів, зокрема метод планування витрат, вид продукції, технологічний процес. Тобто групування витрат за статтями калькуляції вказує, на що конкретно та в яких розмірах використані ресурси.

Перелік і склад калькуляційних статей підприємство визначає самостійно.

У МСБО 1 «Подання фінансових звітів» говориться про класифікацію витрат за характером витрат і за призначенням витрат

(за собівартістю реалізації). За характером витрати можна поділити на такі групи: витрати на придбання матеріалів, винагороди працівникам, амортизація, транспортні витрати тощо. За даним принципом здійснено класифікацію за елементами витрат і в П(С)БО 16 «Витрати».

Згрупувати витрати можна також і залежно від галузевих особливостей та процесів, ступеня готовності, шляху віднесення до собівартості продукції.

За способом віднесення на окремі види продукції витрати поділяють на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на одиницю продукції. До прямих витрат відносять: вартість сировини та матеріалів, що становлять основу продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, заробітну плату основних виробничих робітників, відрахування на соціальне страхування тощо.

Непрямими витратами вважають витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного виду продукції економічно можливим шляхом, оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різноманітними стадіями її обробки. Непрямі витрати включають до собівартості конкретної продукції шляхом розподілу пропорційно базі розподілу.

Також витрати можна поділити на контрольовані та неконтрольовані. Контрольованими є витрати, які контролюються відповідальною особою, а неконтрольовані – це витрати, які не підлягають контролю. До контрольованих витрат можна віднести ступінь корисного використання матеріалів, робочого часу, а до неконтрольованих – витрати, спричинені дією руху ринкових цін на сировину, тарифів на енергію тощо. Але цей поділ можна здійснити умовно, оскільки певні витрати на певному рівні можуть бути неконтрольованими, але за ними може здійснюватися контроль на більш високому рівні.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)» передбачено розподіл витрат, доходів та отриманих прибутків (понесених збитків) за видами діяльності, внаслідок якої вони виникають. Згідно з НП(С)БО 1, витрати поділяють на витрати від основної (операційної та іншої), інвестиційної та фінансової діяльності.

Залежно від ступеня однорідності витрати поділяються на прості (елементні) та комплек-

Класифікація витрат

Ознаки	Види витрат
За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, технологічного переділу
За місцем виникнення	Витрати виробництва, цеху, підрозділу, служби
За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні
За рівнем контрольованості	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
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 звітнього періоду	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
За призначенням	Технологічні, організаційні
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 та 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
За видами продукції	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
За відношенням до обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані

Закінчення таблиці 2

За відношенням до форм праці	Витрати живої й уречевленої праці
За відношенням до форм вартості	Трудові, матеріальні, грошові
За споживанням ресурсів	Вхідні, спожиті
За порядком обчислення	Середні, граничні
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
За періодичністю виникнення (вкладень) або за календарним періодом	Поточні, одноразові, довгострокові
За терміном обчислення	Капітальні, поточні

сні. Прості (елементні) – це витрати, однорідні за економічним змістом, наприклад сировина, основні матеріали, заробітна плата.

Комплексні витрати різномірні за своїм складом, вони охоплюють кілька економічних елементів, наприклад витрати на утримання та експлуатацію машин, загальновиробничі, витрати від браку тощо.

Залежно від зв'язку з обсягом виробництва витрати поділяють на постійні та змінні. Постійні витрати – це витрати, величина яких за зміни обсягу виробництва не змінюється. Це витрати на утримання й експлуатацію будівель, споруд, управління цехом, орендна плата. До постійних витрат відносять також витрати, які неістотно змінюються внаслідок зміни обсягів виробництва, тому їх називають умовно-постійними. Змінні витрати – це витрати, величина яких змінюється за зміни обсягу діяльності.

Дослідивши існуючі у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі класифікації витрат, можна навести наступну класифікацію витрат за різними класифікаційними ознаками (табл. 2).

Висновки з цього дослідження. Таким чином, вивчення витрат із точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку дало змогу охарактеризувати як економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу (що призводить до збільшення зобов'язань), так і вибуття коштів або витрачання ресурсів незалежно від дати виникнення зобов'язань.

Розуміння сутності витрат має важливе значення для ефективного управління ними і є основою науково обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Здійснюючи класифікацію витрат підприємства, нині використовують велику кількість критеріїв. Конкретні параметри класифікації й обліку витрат підприємства визначаються економічними, організаційними, технологічними та юридичними умовами, а також компетентністю керівників і, відповідно, їхніми потребами в управлінській інформації. Обґрунтована класифікація витрат дає змогу ефективно керувати витратами та здійснювати чіткий їх облік та досягати поставленої мети діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Селиванов В.Н. Финансово-правовой справочник предпринимателя / Под ред. В.Н. Селиванова, Л.К. Вороновой. – К. : Манускрипт, 2005. – 302 с.
2. Ананькина Е.А. Управление затратами : [конспект лекций] / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М. : ПРИОР, 2008. – 64 с.
3. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 2001. – 481 с.
4. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
5. Пушкар М.С. Финансовый облік : [підручник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / В.В. Сопко ; 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2001. – 224 с.
8. Осовська Г.В. Економічний словник / Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
9. Турило А.М. Управління витратами підприємства : [навч. посіб.] / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. –120 с.
10. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. № 318, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 (зі змінами і доповненнями).
12. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 1 вересня 2010 р. (зі змінами і доповненнями).
13. Вербило О.Ф. Методика преподавания бухгалтерського учета / О.Ф. Вербило. – К. : УСХА, 2012. – 216 с.
14. Мних Є.В. Економічний аналіз : [підручник] / Є.В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2007 – 412 с.
15. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15–18.
16. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці : автореф. дис. ... канд. екон. наук / Л.О. Меренкова ; Харківський державний економічний університет. – Харків, 2003 – 20 с.