

ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

У статті критично проаналізовані підходи щодо класифікацій сукупних витрат промислового підприємства в нормативних документах і економічній літературі та обґрунтований підхід до побудови системи класифікацій витрат, що ставить своєю метою докладне розкриття внутрішньої структури відповідного економічного об'єкта.

In the article there are analyzed critical approaches concerning classification of cumulative expenses of the industrial enterprise in normative documents and economic literature and the proved approach of construction of system of expenses classification that puts the purpose detailed disclosing of internal structure of corresponding economic object.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У самому загальному вигляді проблема полягає в тому, щоб посилити взаємозв'язок функцій планування, обліку, контролю, економічного аналізу в управлінні процесом формування витрат підприємств.

Важливою частиною загальної проблеми є виявлення складу витрат та їхня класифікація. Науково обґрунтована класифікація дає змогу розкрити витрати підприємства як об'єкт управління за сукупністю якісних характеристик, що є визначальними в побудові планових і облікових інформаційних моделей, адекватних об'єкту управління.

Актуальність поглиблення та упорядкування існуючих класифікацій посилюється у зв'язку з тим, що вони містять ще багато дискусійного й невирішеного, зокрема у частині обґрунтованості окремих угруповань, загальних для більшості галузей промисловості.

Мета статті. Саме тому мета статті полягає в аналізі існуючих класифікацій витрат, упорядкуванні відомих класифікаційних ознак у єдину систему класифікацій, яка б дозволила розкрити об'єкт за найбільш важливими ознаками, що мають вирішальне значення для наукового пізнання процесів формування витрат та розвитку системи управління витратами в цілому.

Виклад основного матеріалу досліджень. Питання групування витрат за різними ознаками підіймаються в діючих нормативних актах, що регламентують порядок обліку витрат вітчизняних підприємств.

Так, П(С)БО 16 «Витрати» передбачає групування витрат за видами діяльності підприємства. Зокрема, до складу витрат операційної діяльності відносяться прямі матеріальні, трудові та інші витрати, змінні та постійні розподілені загальнопромислові витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); нерозподілені постійні загальнопромислові витрати та понаднормативні виробничі витрати, котрі відносяться до собівартості реалізованої продукції; адміністративні, збутові та інші операційні витрати, які у собівартість реалізованої продукції не включаються [1, с.51-53].

Також, наведено групування витрат операційної діяльності за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Неважко помітити, що у стандарті лише визначено і розкрито склад витрат операційної та інших видів діяльності для цілей складання фінансової звітності, але їх класифікацію в загальноприйнятому її значенні у ньому не наведено.

Ширше розглядається групування витрат у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47 [2, с.7]. Це найбільш розповсюджена в економічній літературі та у практиці господарювання класифікація витрат, яка передбачає групування за наступними ознаками: центрами відповідальності (місцями виникнення), видами продукції (товарів, робіт, послуг), єдністю складу (однорідністю) витрат, видами витрат, способом перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, календарними періодами, відношенням до собівартості продукції, відношенням до процесу виробництва.

Ця класифікація витрат широко використовується як в економіці підприємства так і в бухгалтерському обліку. Але при класифікації витрат, у першу чергу, враховуються витрати, що пов'язані з формуванням виробничої собівартості, що підвищує достовірність даних бухгалтерського обліку, але знижує цінність цих даних для економічної роботи, а також не враховує можливості підприємства займатися неосновною та фінансово-інвестиційною діяльністю.

Отже, нормативні документи – П(С)БО 16 «Витрати» та методичні рекомендації, що регламентують правила ведення обліку витрат, не містять класифікацій, які б орієнтували практиків на створення інформаційних облікових моделей, адекватних як внутрішньому складу витрат, так і процесу їх формування.

Досить широко проблеми класифікації витрат підприємств розглянуто в науковій літературі. Автори виділяють велику кількість класифікаційних ознак, які в певній кількості групувань не мають принципових розбіжностей.

Більшість з них базується на класифікаціях представлених в нормативних документах. Зокрема, Ю.С. Цал-Цалко повністю повторює класифікацію наведену у Методичних рекомендаціях та групування витрат за економічними елементами з ПСБО 16, але з більш конкретною характеристикою витрат [3, с.18-25]. Він також поєднує групування витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення, хоча вони мають різну характеристику і використовуються для різноманітних цілей. Місця виникнення витрат – структурні підрозділи підприємства, а центри відповідальності – сфера відповідальності за їх формуванням. Тому не слід поєднувати їх у єдине групування.

У [4, с.108-118] наведена класифікація витрат за змістом (економічними елементами), статтям калькуляції, методу віднесення на собівартість, залежності від обсягів виробництва, ступеню однорідності. У ній дуже детально представлено перелік витрат, що відноситься до кожної класифікаційної групи. Але вона є неповною та фрагментарною, не містить необхідного і достатнього переліку ознак навіть для вирішення визначеного блоку питань.

Інший підхід до групування витрат представив у своїй праці, присвяченій організації управлінського обліку, В.Ф Палій, який спочатку представляє загальну класифікацію витрат за одинадцятьма ознаками [5, с.14], а в подальшому розгляді наголошує, що управлінський облік витрат необхідно вести в трьох взаємопов'язаних,

але відокремлених ракурсах: за елементами, місцями виникнення, статтями собівартості та калькуляційним об'єктам [5, с.46]. Стосовно перших двох групувань з ним можна погодитися, але, щодо третього, то тут є деякі заперечення. Вважаємо, що в системі оперативного управління, а автор визначає управлінський облік саме внутрішнім оперативним управлінням [5, с.4], недоцільно використовувати поняття собівартість, бо це вже узагальнююча категорія, що є певною сукупністю витрат, які вже здійсненні і розподілені. В оперативному режимі необхідно управляти саме витратами, котрі формуються в певний момент часу.

У всіх класифікаціях витрат, які ми розглянули у попередньому викладенні відсутній системний підхід до відбору класифікаційних ознак витрат. Дослідники обмежуються розглядом лише деяких напрямків групування витрат, не ставлячи перед собою мети з'ясувати всю сукупність ознак, за якими необхідно класифікувати витрати.

Спроба узагальнення класифікацій у єдину систему, була зроблена в [6, с.211-212], де виділено тринадцять класифікаційних ознак, при тому значна їх частина має суто теоретичне значення і в практиці підприємств використана бути не може.

Н.О. Лоханова наводить загальний підхід до упорядкування класифікацій витрат. Вона вважає, що система класифікацій витрат є сукупністю необхідних та достатніх групувань для вирішення конкретних теоретичних та практичних завдань, що має включати дві групи ознак: групування загальноекономічного призначення і групування, які визначають зміст управлінських інформаційних моделей. Останні в свою чергу включають: класифікації витрат для цілей калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, оцінки запасів і визначення фінансових результатів; прийняття управлінських рішень, планування, контролю і регулювання [7, с.260-261].

Необхідно відмітити, що автор наводить систему класифікацій сукупних витрат промислового підприємства, котра містить необхідний перелік класифікаційних ознак як теоретичного, так і практичного характеру, але вони не розкривають найбільш важливі сторони відповідного економічного об'єкта, що не дозволяє пізнати його внутрішню структуру. Також, вона не розкриває змісту класифікації загальноекономічного призначення. Не зовсім зрозуміло, що до неї відноситься.

Відмінний підхід представлено у статті Т.О. Сафонової та Т.Г. Степової., які запропонували дві різні системи класифікації витрат підприємства залежно від їхніх цілей. Перша з них спрямована на розкриття внутрішньої структури витрат підприємства і процесів їхнього формування, а друга – на різні види економічної роботи [8, с.286-289].

Отже, автори зробили спробу побудувати комплексні класифікації витрат підприємства на підставі критичного аналізу результатів попередників, практичне використання яких припускає не тільки групування витрат за різними ознаками, а також встановлення взаємозв'язків між ними, що створює реальні можливості для поглиблення уявлень про об'єкт і вирішення за допомогою цього актуальних управлінських завдань. Але вони містять деякі недоліки. Повторюється помилка попередників [6, с.211-212] у тому, що не розмежовуються між собою групування, які мають суто теоретичний характер, і класифікації, які характеризуються практичною спрямованістю. Наприклад, у переліку класифікаційних ознак наводяться групування витрат за характером праці та центрами виникнення витрат тощо. Недостатньо обґрунтованою є класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані. На нашу думку, майже всі витрати повинні знаходитися під впливом контрольної функції.

Останнім часом в економічній літературі все частіше виділяють класифікації витрат за місцем виникнення та центрами відповідальності [9, с.325-326;10, с.347].

Цьому питанню присвячена стаття І.Д. Калинчук, де автор розглядає класифікацію місць виникнення витрат виробництва та зазначає, що вона має з одного боку самостійне значення, а з іншого – жорстко орієнтована на організаційно-виробничу структуру підрозділів підприємства. Пропонує класифікувати їх за наступними ознаками: функціональною, об'ємно-просторовою, організаційно-технологічною та предметно-деменсійною [9, с. 325-326]. Детальне описання цих ознак розкриває організаційну структуру підприємства, але не торкається саме витрат. Зокрема, не поділяє витрати за видами у межах кожного з місць їх виникнення. Що ж стосується центрів відповідальності, то автор тільки аналізує погляди різних дослідників, які займалися цією проблемою, вона вважає, що така класифікаційна ознака має існувати, але групування витрат за нею не наводить.

Виходячи з висловлених міркувань і спираючись на плідні результати попередників визначимо наступні класифікаційні ознаки витрат:

- за економічними елементами: це витрати окремих елементів процесу виробництва (сировини, матеріалів, палива, заробітної плати, енергії, амортизації основних засобів) та їхнє виділення повинно передувати іншим групуванням витрат. Тому ця класифікація має важливе значення для нормування, планування, обліку та контролю витрат, виявлення та регулювання виникаючих відхилень;

- за відношенням до носіїв витрат: витрати виробництва втілюються в конкретних виробках, деталях, роботах та послугах. Важливість практичного використання класифікації визначається необхідністю нормування витрат, контролю за додержанням встановлених норм витрат ресурсів на виробництво конкретних виробів, видів продукції та послуг;

- за відношенням до процесів окремих сфер діяльності (інвестиційна, матеріальне забезпечення, виробниче обслуговування, виробництво продукції, збут).

Виділення витрат за цією ознакою дозволить контролювати рівні цих витрат, локалізувати їх стосовно організаційно-структурних підрозділів, які на практиці здійснюють ці процеси, визначити сфери відповідальності підрозділів та посадових осіб за окремі групи витрат, що знаходяться в їх компетенції, оцінити ступінь участі кожного підрозділу в формуванні сукупних витрат.

Класифікація витрат за цими ознаками дає можливість одержати сукупність об'єктивно існуючих групувань, котрі розкривають внутрішню структуру, процеси формування сукупних витрат та взаємозв'язку між окремими їх частинами. Вона дозволяє, таким чином, створити теоретичну економічну модель системи витрат підприємства, без якої важко вирішувати завдання управління цього виключно складного економічного об'єкту.

Висновки. Викладені у статті положення дають змогу зробити наступні висновки:

Витрати - важливий об'єкт оперативного управління. Вони утворюються, по-перше, у зв'язку з використанням ресурсів у процесах матеріально-технічного забезпечення, виробництва та збуту, по-друге, у головних сферах діяльності підприємства, які розкривають цільову орієнтацію процесів, по-третє, у конкретних центрах, де проходять процеси відповідних сфер діяльності.

Для цілей оперативного управління витратами підприємства важливе значення має побудова науково обґрунтованої системи класифікацій, яка повинна містити необхідний перелік класифікаційних ознак як теоретичного, так і практичного характеру, що розкривають найбільш важливі сторони відповідного економічного

об'єкту з метою глибокого пізнання його внутрішньої структури та визначення шляхів впливу на нього з боку системи управління.

Складність структури, різноманітність процесів формування витрат сучасного підприємства передбачає їх класифікацію за рядом ознак, зокрема, за економічними елементами, відношенням до носіїв витрат, відношенням до процесів окремих сфер діяльності.

Перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Запропонована класифікація відображає особисте ставлення автора до проблеми, узагальнює плідні, обґрунтовані результати попередників, та визначає напрямки подальшої деталізації угруповань, наповнює їх конкретним економічним змістом.

Література

1. П(С)БО 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, за реєстр. у Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. № 27/4248 зі змінами та доповненнями // Бухгалтерський облік та аудит. – 2002. – № 12. – С.51-53.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02 лютого 2001 р. № 47. – Х: Фактор, 2001. – 98 с.
3. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навчальний посібник. – К., 2002. – 656с.
4. Продиус И.П., Филиппова С.В., Захарченко В.И., Балан А.С. Экономика предприятия. Краткий курс. – Харьков: Одиссей. – 2004. – 192с.
5. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224с.
6. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета/ Б.И. Валуев, Л.П.Горлова, В.В.Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239с.
7. Лоханова Н.О. Система класифікацій витрат промислового підприємства – проблеми, можливості поглиблення// Збірник наукових праць Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Вип.5. Ч. II. – Кіровоград, 2004. – С. 250-263.
8. Сафонова Т.О., Степова Т.Г. Класифікація витрат як основа інформаційної моделі управління підприємством // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету - Одеса: ОДЕУ, 2005. – Вип.19 – С.283-289.
9. Калинчук І.Д. Облік витрат підприємства за місцем виникнення та центрами відповідальності// Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. Вип. 7. Ч. I. – Кіровоград, 2005. – С. 320-327.
10. Шелковнікова О.В. Особливості водопровідно-каналізаційних підприємств у обліку центрів витрат і центрів відповідальності // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету – Одеса: ОДЕУ, 2005. – Вип. 19 – С.345-349.