

УДК 658:657.471

**Попівняк Ю.М.***кандидат економічних наук, асистент,  
асистент кафедри обліку й аудиту  
Львівського національного університету  
імені Івана Франка***СУЧАСНИЙ ПОГЛЯД НА ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА****MODERN LOOK AT CLASSIFICATION THE EXPENSES OF AN ENTERPRISE****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто основні підходи до класифікації витрат підприємства. Запропоновано власний погляд на групування таких витрат для потреб обліку, аналізу та управління. Акцентовано увагу на необхідності більш ґрунтовного дослідження витрат за видами діяльності, зокрема витрат на якість, охорону навколишнього середовища та інноваційних витрат.

**Ключові слова:** витрати, втрати, витрати на якість, інноваційні витрати, класифікація витрат, релевантність витрат.

**АННОТАЦИЯ**

В статье рассмотрены основные подходы к классификации расходов предприятия. Предложен собственный взгляд на группирование таких расходов для потребностей учета, анализа и управления. Акцентировано внимание на необходимости более основательного исследования расходов за видами деятельности, в частности расходов на качество, охрану окружающей среды и инновационных расходов.

**Ключевые слова:** расходы, потери, расходы на качество, инновационные расходы, классификация расходов, релевантность расходов.

**ANNOTATION**

In this article the basic approaches to classification the expenses of an enterprise are considered. Own opinion about grouping of such expenses for accounting, analysis and management needs is offered. Attention on the necessity of more detailed research of expenses after the types of activities is accented, especially expenses on quality, conservation of environment and innovative expenses.

**Keywords:** expenses, waste, expenses on quality, innovative expenses, expenses classification, expenses relevance.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку ринкових відносин в Україні середовище функціонування вітчизняних підприємств характеризується високим рівнем конкуренції, а ціна виступає визначальним чинником вибору їхньої продукції кінцевим покупцем. У зв'язку із цим гостро постає проблема оптимізації структури та величини витрат підприємства. Передумовою такої оптимізації має стати ефективне їх відображення в обліку та управління витратами. Таким чином, багатоплановість діяльності підприємства і потреба у пристосуванні до нових вимог ринку спонукають до з'ясування суті витрат і формування інформаційної моделі, яка б характеризувалася оперативністю, достовірністю і повнотою охоплення даних про їхню структуру і поведінку. Досягти такого результату, серед іншого, дозволяє вдала класифікація витрат.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Справедливо буде зазначити, що групування витрат у розрізі різноманітних класифікаційних ознак ґрунтовно досліджено вітчизняними та зарубіжними науковцями, такими як:

А. Апчерч, Е.А. Аткинсон, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, Г.В. Козаченко, Л.В. Нападовська, Г.О. Партин, М.С. Пушкар, М.І. Скрипник, В.В. Сопко, Д.Р. Хенсен, Ч. Хорнгрен та ін.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте наголошуємо на наявності невирішених питань, пов'язаних з відсутністю єдиного системного підходу до групування витрат, переважаючою зосередженістю на виробничій їх складовій та необхідності формування структури витрат з метою управління ними відповідно до цілей та функцій такого управління, що зумовлює потребу подальшого дослідження і формування власного підходу до групування витрат підприємства.

**Постановка завдання.** Метою статті є представлення власного погляду на групування витрат підприємства, який ґрунтується на проведених дослідженнях існуючих підходів до класифікації витрат, із зосередженням уваги на тих ознаках групування, які набувають у сучасних умовах вирішального значення для досягнення величиною та структурою витрат оптимального рівня.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Загалом, під класифікацією розуміємо «розподіл об'єктів, понять, назв на класи, групи, розряди за спільною ознакою» [7, с. 764]. Першою класифікацією вважають описану Л. Пачолі у «Трактаті про рахунки та записи», згідно з якою витрати поділялися за видами діяльності та подій (звичайні і надзвичайні), типом підприємства (товарні й домашні) та способом віднесення до собівартості продукції (прямі і непрямі) [2, с. 92-93].

Провівши критичний аналіз існуючих сьогодні в економічній літературі поглядів на класифікацію витрат, констатуємо відсутність єдиного підходу. У багатьох дослідників знаходимо їх поділ на бухгалтерські та економічні [5; 10]. Класифікація витрат за вітчизняним законодавством [16; 13, с. 6] характеризується традиційним розкриттям даного питання. До недоліків такої класифікації відносимо переважну її орієнтацію на визначення собівартості, формування результатів діяльності підприємства та складання фінансової звітності, неврахування сучасних тенденцій розвитку науки управління, а також, наприклад, вживання як синонімів понять «центри відповідальності» та

«місця виникнення витрат» (як єдиної класифікаційної ознаки), розгляд економічних елементів та статей калькуляції як двох груп витрат в межах однієї ознаки поділу, хоча це – дві різні ознаки класифікації з подальшим групуванням витрат підприємства у їх межах тощо.

Багато дослідників виділяють вітчизняний досвід класифікації витрат – щодо лише витрат виробництва (цей підхід більш характерний для вітчизняної науки, де не завжди конкретно вказується, якими витратами оперуємо – тільки виробництва, чи підприємства загалом (так, класифікацію витрат, що співпадає з наведеною в законодавстві [13], Т. Войтенко і Н. Вороная подають як класифікацію витрат виробництва [3, с. 21], Ф.І. Євдокимов та Т.Б. Надтока – як класифікацію витрат на виробництво і реалізацію [23, с. 308], а О.В. Лишиленко – як класифікацію операційних витрат [12, с. 25]), та зарубіжний досвід (серед українських вчених існує думка, що така класифікація часто є надто спрощеною та має фрагментарний характер) [9, с. 36, 38]. Погоджуємося з Л.В. Нападовською, яка вважає класифікацію витрат вітчизняних дослідників занадто громіздкою та трудомісткою [14]. Окрім цього, розмежування витрат за вітчизняним та зарубіжним підходами є неправильним, адже треба сформувати комплексну класифікаційну модель, яка б враховувала і зарубіжні підходи з необхідною їх трансформацією та адаптацією до вітчизняних реалій господарювання.

Справедливим є твердження, що класифікація витрат має проводитися за відношенням до встановленого завдання, потреба у виконанні якого зумовила її вибір. «Суб'єктивна класифікація виділяє витрати у відповідності з певними характеристиками, а об'єктивна – пов'язує суб'єктивну зі встановленими цілями витрат» [1, с. 95]. Такого підходу дотримується К. Друрі, який при поділі витрат пропонує керуватися принципом «різні витрати для різних цілей» [6]. Відповідно, витрати класифікуються за трьома напрямками (збігаються з цілями, які постають перед управліннями): для оцінки запасів (обчислення собівартості виготовленої продукції) та визначення фінансових результатів, прийняття рішень, здійснення контролю і регулювання. М.І. Скрипник наголошує і на інших цілях класифікації витрат (для стратегічного і поточного планування, підготовки зовнішньої фінансової звітності, оцінки витрат відносно об'єктів, забезпечення якості тощо), які виокремлюють Л.О. Маренкова, Р. Гаррісон, Е. Норін, П. Брюер та ін. [18, с. 82-83].

У контексті згаданого підходу потрібно виокремити погляд на групування витрат, який пропонує Л.В. Нападовська. Тут поряд із описаними цілями йдеться про виділення об'єктів для здійснення витрат: 1) прав і відповідальності осіб, зайнятих в господарських процесах, що безпосередньо відповідають за величину витрат; 2) видів витрат у відповідному групуванні [14, с. 140-141].

Окремі дослідники слушно пропонують класифікувати витрати з виокремленням ознак їхнього групування відповідно до функцій управління (процесу прийняття управлінських рішень, прогнозування, планування, нормування, організації, обліку, контролю, регулювання, стимулювання та аналізу) [11]. Такого ж підходу дотримується М.І. Скрипник, який класифікує витрати відповідно до п'яти функцій управління (планування, облік, контроль і аналіз, регулювання) та вказує на потребу у розробленні класифікатора витрат на підприємстві [18, с. 106]. Вважаємо, що погляд, згідно з яким усі витрати підприємства групуються за напрямками планування і прийняття управлінських рішень, формування собівартості продукції, оцінки вартості виготовленої продукції та аналізу господарської діяльності, контролю і регулювання, є синтезом описаних підходів до їх поділу за цілями і функціями управління.

Т.О. Сафонова і Т.Г. Степова виокремлюють дві системи класифікації витрат залежно від цілей їх поділу. Перша – спрямована на розкриття внутрішньої структури витрат і процесів, їх формування, друга – на різні види економічної роботи [17, с. 286-289]. Є.В. Шляхов вказує на потребу формування багаторівневої моделі класифікації витрат, яка би могла бути застосована на підприємствах за різними видами економічної діяльності [22, с. 549].

Витрати як об'єкт обліку, аналізу та управління характеризуються динамізмом, складністю ідентифікації та оцінки, різноманітністю. Ці якості треба враховувати при здійсненні їх класифікації. Подамо власний підхід до групування витрат підприємства, керуючись потребою класифікації таких витрат відповідно до функцій управління ними, реалізувавши які можна досягти поставлених цілей управління (рис. 1). При цьому деякі з групувань можуть бути використані для виконання кількох функцій управління одночасно. Запропонований підхід висвітлює віднесення груп витрат до функцій, для яких їх використання є найбільш доцільним та дозволяє сформувати релевантну і своєчасну інформацію про витрати підприємства.

У структурі витрат підприємства детальніше зупинимося на релевантних, які в сучасних умовах господарювання мають ключове значення. Наголосимо, що поняття релевантності є вужчим від поняття «можливість управління витратами», оскільки витрати, релевантні для одного рішення, можуть бути нерелевантними для іншого, причому на їхню величину загалом можна впливати.

Узагальнивши підходи учених до визначення релевантності, виділяємо такі її критерії: зв'язок витрат із цілями управління, належність до майбутніх періодів, відмінність для альтернативних рішень, залежність від прийнятого рішення, причетність до надходження коштів.

Тому до релевантних відносимо майбутні витрати, пов'язані з досягненням мети управ-

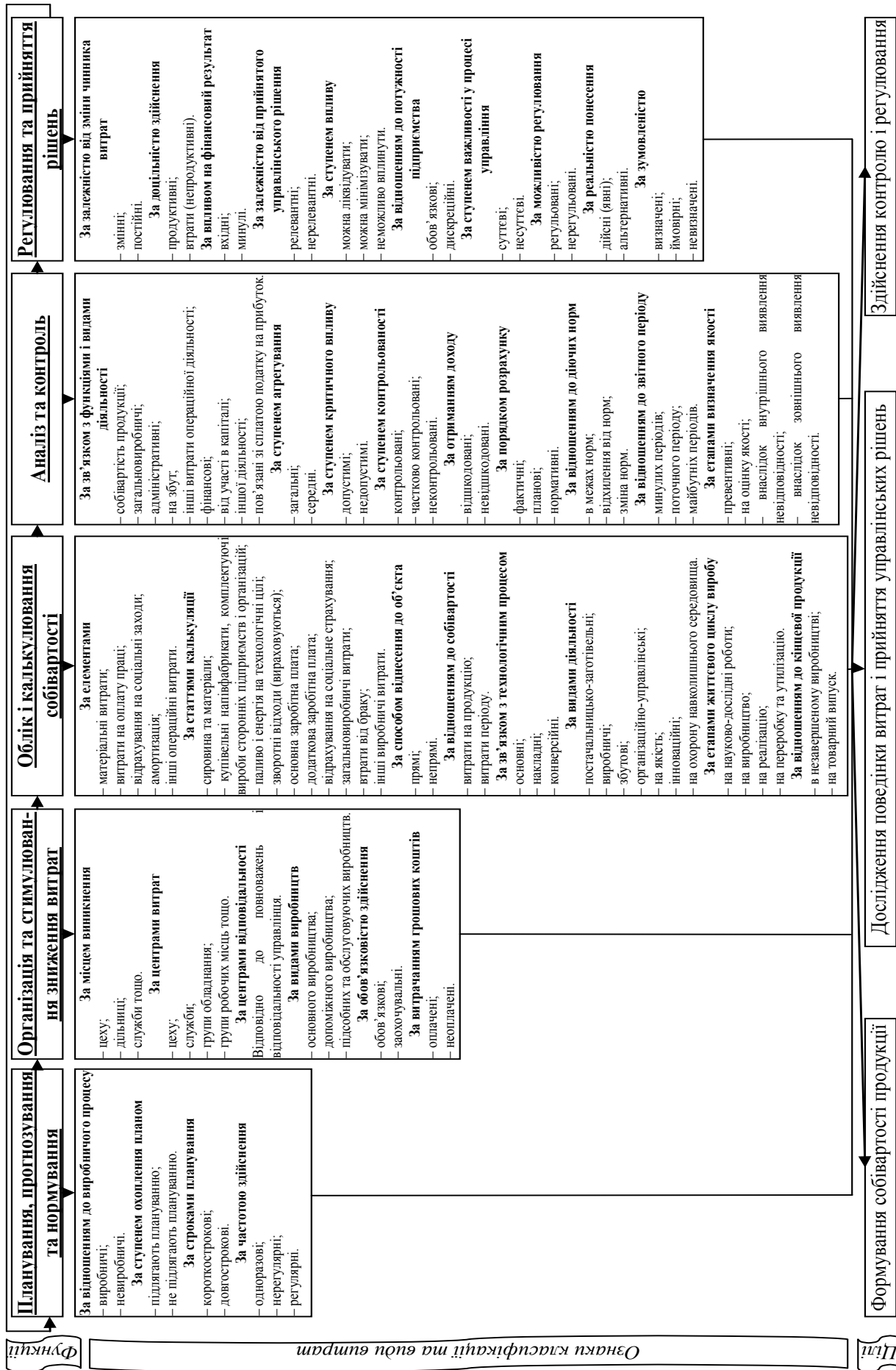


Рис. 1. Групування витрат підприємства відповідно до функцій управління ними (розроблено автором)

ління, які є різними для різних варіантів дій при прийнятті управлінського рішення. Визначення й оцінка релевантних витрат є процесом складним, але потрібним для забезпечення керівництва корисною інформацією при виборі оптимального управлінського рішення.

Важливою в управлінні витратами є їх класифікація за ознакою доцільності здійснення на продуктивні та втрати (непродуктивні) (підхід ґрунтується на групуванні витрат згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [13]). Останні варто досліджувати детально за їх видами, так як можливість зниження величини витрат є максимальною при мінімальному або відсутньому зменшенні ефекту від їх понесення.

Розглядаючи класифікаційні ознаки витрат, на увагу заслуговує їх поділ за видами діяльності, зокрема виокремлення витрат на якість, охорону навколишнього середовища та інноваційних витрат.

Якість означає «сукупність властивостей та характеристик об'єкта (продукції) для задоволення потреб споживачів» [15]. Таким чином, вона виступає одним із визначальних чинників формування споживчої вартості продукції. Якість формується під впливом різних груп чинників: сировини, операцій, соціально-економічних чинників тощо.

На нормативному рівні вимоги до системи менеджменту якості підприємств встановлюються міжнародними та національними стандартами якості. Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У. Сенков виділяють вісім параметрів якості, забезпечення кожного яких передбачає необхідність понесення відповідних витрат на якість: експлуатаційні властивості; естетичний вигляд; зручність в експлуатації; особливості; надійність; довговічність; ступінь (якість) відповідності; придатність до використання [21, с. 757].

В.М. Пархоменко виділяє три підходи до трактування сутності категорії «витрати на якість»: «1) як витрати, викликані невідповідностями заданого рівня якості, виходячи з вимог споживачів; 2) як усі витрати на створення сукупності властивостей, при порівнянні яких встановлюється та підтримується певний рівень якості; 3) як вартісний вираз використаних в процесі господарської діяльності підприємства ресурсів з метою досягнення сукупності властивостей продукції, що характеризують її відповідність стандартам, умовам договорів і запитам споживачів» [15].

Авторський колектив за ред. Г.А. Краюхіна виокремлює чотири групи витрат на якість за їхнім призначенням: на оцінку, покращення, забезпечення та управління якістю [20, с. 51]. В.М. Пархоменко класифікує витрати на якість відповідно до шестирівневої ієрархічної моделі: за видами продукції, за стадіями життєвого циклу продукції, за місцями виникнення та центрами відповідальності, за призначенням, за пе-

ріодичністю, за джерелами фінансування [15]. Н.В. Гришко розподіляє витрати, пов'язані з якістю промислової продукції, на витрати на виготовлення продукції загального рівня якості, витрати на характерні властивості виробів, витрати на окремі властивості виробів. Окрім цього, автор наголошує на тому, що в умовах ринкової економіки першочергового значення набувають витрати на: оцінку якості, забезпечення якості, поліпшення якості, управління якістю [4, с. 48, с. 52].

Погоджуємося з виокремленням чотирьох основних груп витрат на якість (причому дані витрати охоплюють весь ланцюжок створення цінності продукції): превентивні (дослідження потреб клієнтів, оцінка постачальників, проектування якості тощо); на оцінку якості (аудит якості продукції, її тестування, лабораторні дослідження тощо); внаслідок внутрішнього виявлення невідповідності якості (відходи, брак виробництва, простої обладнання тощо); внаслідок зовнішнього виявлення невідповідності якості (вартість ремонту, гарантійного обслуговування, зобов'язання, що виникають за рішенням суду тощо). При цьому сучасний погляд на взаємозв'язок якості та витрат передбачає зниження останніх при зростанні якості продукції (забезпечується за рахунок суттєвого зменшення витрат внаслідок внутрішнього та зовнішнього виявлення невідповідності якості за умов її високого рівня), що визначає потребу в ефективному управлінні якістю.

Виокремлення витрат на якість є важливим етапом загального процесу управління витратами, оскільки інформація про них використовується для ціноутворення, аналізу нових видів продукції, сприяння зростанню прибутковості підприємства внаслідок підвищення попиту і зменшення витрат, задоволення потреб покупців, збільшення частки підприємства на ринку тощо. Проте інформація про витрати на якість характеризується «розпорошеністю» в складі інших витрат і неповнотою висвітлення. У зв'язку з цим виділяємо у структурі витрат за видами діяльності окремий їх вид – витрати на якість, з подальшою їх деталізацією.

Розвиток інновацій зумовлює безперервні динамічні зміни та підвищення прибутковості діяльності підприємства. Виокремлення і дослідження витрат на інновації сприяє ефективній реалізації інноваційної політики підприємства, опануванню дієвих методів управління його витратами.

Основними проблемами розвитку інновацій в Україні сьогодні є незорієнтованість підприємств на здійснення інноваційної діяльності, недостатність власних фінансових ресурсів, вузькість внутрішнього попиту на вітчизняну інноваційну продукцію, неналежний рівень організації інформаційного забезпечення тощо. Саме тому питома вага витрат вітчизняних підприємств на розвиток і впровадження інновацій та інтерес до управління їх величиною – дуже низькі.

Релевантними для промислових підприємств є також витрати на охорону навколишнього природного середовища, які протягом останніх років постійно зростають, проте малодосліджені на теоретичному рівні й у практичній діяльності таких підприємств. На увагу заслуговує підхід О.М. Сухіної, яка до витрат на охорону навколишнього природного середовища відносить еко-ресурсні платежі (збори), витрати на капітальний ремонт основних засобів природоохоронного призначення, поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів, витрати на переробку та утилізацію виробничих відходів [19, с. 253]. І.В. Замула екологічні витрати поділяє за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові) та характером впливу на навколишнє природне середовище (експлуатаційні (із забезпечення природними ресурсами, їх відновлення та організації екологічної діяльності) і природоохоронні (з попередження забруднення, компенсації його негативних наслідків, на переробку та/або утилізацію відходів виробництва)) [10, с. 169]. Наведена класифікація дозволяє сформулювати інформацію про витрати на охорону навколишнього природного середовища у зручному для управління витратами за видами діяльності вигляді.

**Висновки.** Науково-обґрунтована класифікація витрат підвищує оперативність процесу управління ними шляхом формування адекватного інформаційного забезпечення. Інтегрувавши підходи, які зустрічаються у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, вдалося сформулювати підхід до групування витрат за функціями управління відповідно до його цілей.

Важливого значення для правильного та результативного застосування сучасних методів й інструментів управління витратами промислового підприємства набуває виокремлення релевантних витрат, деталізація витрат підприємства. Подальшого, більш ґрунтовного дослідження потребує процес формування інформації про витрати за видами діяльності і операціями, а саме: витрати на якість, інновації та охорону навколишнього природного середовища.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика* / А. Апчерч; под ред. Я.В. Соколова; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
- Ващенко Н. Удосконалення класифікації витрат торгівлі / Н. Ващенко // *Регіональні перспективи*. – 2003. – № 4-5. – С. 192-193.
- Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н. Вороня. – Х.: Фактор, 2005. – 264 с.
- Гришко Н.В. *Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість): [моногр.]* / Н.В. Гришко. – Донецьк: ІЕП НАН України, 2009. – 403 с.
- Долан Э.Дж. *Микроэкономика* / Долан Э., Д. Линдсей; [пер. с англ. В. Лукашевича и др.]; под общ. ред. Б. Лисовича и В. Лукашевича. – С.-Пб.: Литера плюс, 1994. – 448 с.
- Друри К. *Управленческий и производственный учет: [учеб. комплекс]* / К. Друри; [пер. с англ. В.Н. Егорова]. – 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
- Економічна енциклопедія: [у 3-х т. Т. 1 / редкол., С.В. Мочерний (відповід. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
- Економічна теорія / [під ред. В.А. Предборського]. – К.: Кондор, 2003. – 492 с.
- Замета О.Г. *Облік і аналіз витрат виробництва: управлінський аспект (на матеріалах виноградарських господарств Автономної Республіки Крим): дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»* / О.Г. Замета. – К., 2003. – 238 с.
- Замула І.В. *Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [моногр.]* / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
- Керимов В.Э. *Управленческий учет и проблемы классификации затрат [Электронный ресурс]* / В.Э. Керимов, Е.В. Мина // *Менеджмент в России и за рубежом*. – 2002. – № 1. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/finance/fin057.html>.
- Лишиленко О.В. *Бухгалтерський управлінський облік: [навч. посіб.]* / О.В. Лишиленко. – К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. – 254 с.
- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 року № 373 [зі змін та доп.]. – К.: ДП Держ. ін-т комплексних техніко-економічних досліджень Міністерства промислової політики України, 2007. – 306 с.
- Нападовська Л.В. *Управлінський облік: [підруч. для вузів]* / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
- Пархоменко В.М. *Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: [моногр.]* / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
- Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 [зі змін та доп.] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
- Сафонова Т.О. *Класифікація витрат як основа інформаційної моделі управління підприємством* / Т.О. Сафонова, Т.Г. Степова // *Вісник соціально-економічних досліджень*. – 2005. – Вип. 19. – С. 283-289.
- Скрипник М.І. *Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: [моногр.]* / М.І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
- Сухіна О.М. *Дослідження екологічної складової у виробничій діяльності підприємств гірничовидобувної промисловості* / О.М. Сухіна // *Економіка природокористування і охорона довкілля: щорічник наук. праць НАН України. Рада по вивченню продуктивних сил України* / [відп. ред. Б.М. Данилишин]. – К.: НАН України, 2005. – 376 с.
- Управление затратами на предприятии: [учеб. пособие / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др.]; под общ. ред. Г.А. Краюхина. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 256 с.
- Управлінський облік / [Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У. Сенков]; пер. з англ.; [наук. ред. пер. Н.П. Краснік]. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.

22. Шляхов Є.В. Інформація про витрати промислового підприємства – класифікаційний аспект / Є.В. Шляхов // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2003. – Вип. 186. – С. 546-554.
23. Экономика промышленного предприятия: [учеб. пособие] / под ред. проф. Ф.И. Евдокимова, проф. Т.Б. Надтоки. – [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Донецк: «Друк-Инфо», 2005. – 434 с.