

фінансового результату. Важливо підкреслити при цьому, що прибуток від володіння активами може бути визнаний прибутком тільки після їх продажу.

Згідно концепції підтримки фізичного капіталу всі зміни цін, які впливають на вартість матеріальних активів підприємства, розглядаються як коректування, необхідні для підтримки капіталу, а не як прибуток. Важливо відзначити, що оцінка здатності організації до підтримки фізичного капіталу припускає використання відновлюваної вартості ресурсів (тій вартості, яка була б сплачена, якби такий же актив отримувався в даний час). Проаналізувавши порядок ведення обліку власного капіталу, власник має можливість отримати всю необхідну інформацію щодо фінансової стійкості, потужності і перспектив розвитку підприємства. В цілях захисту інтересів кредиторів, а також для об'єктивної оцінки власниками отриманого кінцевого фінансового результату і можливостей його розподілу, величина власного капіталу господарюючого суб'єкта повинна зберігатися на незмінному рівні, адже збереження власного капіталу є обов'язковою умовою визнання отриманого в звітному періоді прибутку.

#### Література

1. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / за ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця.- Житомир: ЖПІ, 2001.- 288 с.
2. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. заклд.- 6-те вид./ Н.М. Ткаченко. - К.: А.С.К., 2001.-784 с.
3. Облік у селянському (фермерському) господарстві : посіб. За ред. М.Я. Дем'яненка.-К.:ІАЕ, 2001.- 403с.
4. Огійчук М.Ф. та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підруч. / За ред.проф. М.Ф. Огійчука / М.Ф. Огійчук.-К.:Аграрна освіта, 2001.- 605 с.
5. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособ. / В.П. Астахов.- М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004.- 182 с.
6. Ефремова А.А. Учет собственных средств организации / А.А. Ефремова.- М.: Налоговый вестник, 2000.-279с.
7. Баканов М.И. Теория анализа хозяйственной деятельности : учеб. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2000.- 254 с.

658.15 (076.1)

*Шарапова І.С., асистент, Кримський економічний інститут  
КНЕУ імені Вадима Гетьмана, м. Сімферополь*

### **КЛАСИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ ЯК ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

Одним з головних завдань українських підприємств в умовах фінансової кризи є підтримання конкурентоспроможності. Для ефективного управління підприємством, особливо з розвиненою виробничою структурою, недостатньо інформації, яку поставляє система бухгалтерського обліку. Для прийняття своєчасних та зважених управлінських рішень управлінській ланці необхідна оперативна та аналітична інформація, яку може забезпечити ефективно організована система управлінського обліку. Управлінський облік виробничих затрат виступає основним фактором зниження собівартості, оптимізації затрат та підвищення конкурентоспроможності підприємства. Впровадження системи управлінського обліку виробничих затрат ґрунтується на докладній, ретельній та повній їх класифікації.

Класифікацію виробничих затрат вивчало багато авторів. Бахрушина М. А. вивчала класифікацію затрат за місяцями виникнення затрат, за носіями затрат, а також групування затрат для визначення собівартості та для їх планування [1]. Керімов В.Е. розкрив вплив класифікації затрат на формування собівартості продукції (робіт, послуг) [2]. Серебреников вивчав класифікацію затрат за цілями управління: калькулювання собівартості, прийняття рішень, контроль [4]. Простветов Г.І. розглядав практичні аспекти розподілу затрат підприємства по різним видам за різними критеріями класифікації [3].

Вказані автори розглядали класифікацію затрат в загалі та не приділяли особливої уваги вибору оптимальної класифікації затрат для організації адаптивної системи управлінського обліку та впровадження ефективних систем управління виробництвом. Тому актуальним є вивчення різноманітних класифікацій виробничих затрат та розробка пропозицій щодо впровадження на основі такої класифікації ефективної системи управлінського обліку та адаптивних систем управління виробництвом.

Мета статті – вивчення класифікації виробничих затрат за різноманітними класифікаційними признаками, а також особливостей побудування ефективної системи управлінського обліку та управління виробництвом на її основі.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- 1) визначити класифікаційні признаки;

- 2) розкрити класифікацію затрат за наміченими признаками;
- 3) вивчити критерії, які пред'являються до ефективності системи управлінського обліку;
- 4) визначити роль класифікації затрат у впровадженні сучасних систем управління виробництвом.

Групування виробничих затрат за видами доцільно розпочати з виділення основних цілей їх класифікації. Спеціалісти з управлінського обліку виділяють наступні цілі класифікації виробничих затрат: 1) калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); 2) прийняття управлінських рішень; 3) контроль та регулювання затрат. [4, с. 9]

З метою калькулювання собівартості затрати класифікуються за наступними признаками: по місцях виникнення затрат; по носіям затрат; за роллю у виробничому процесі; за способом включення до собівартості; за структурою; за відношенням до собівартості; по економічним елементам; за статтями калькулювання. Для цілей прийняття рішень затрати розподіляються за наступними признаками: по відношенню до процесу виробництва; за ступенем доцільності; за можливістю приносити дохід. З метою контролю затрати можна класифікувати за можливістю здійснення контролю та за можливістю скорочення. Узагальнено наведені признаки у табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація виробничих затрат

№ п/п	Критерій класифікації	Види затрат
1.	По місцях виникнення затрат	По виробничим цехам та ділянкам, окремими виробничим процесам та переділам.
2.	По носіям затрат	По окремим видам продукції, робіт, послуг.
3.	По відношенню до процесу виробництва	Постійні
		Змінні
		Умовно-постійні
		Умовно змінні
4.	За роллю в виробничому процесі	Основні
		Накладні
5.	За способом включення до собівартості	Прямі
		Непрямі
6.	За відношенням до собівартості	Затрати на продукцію
		Затрати періоду
7.	За ступенем доцільності	Ефективні
		Неефективні
8.	За можливістю планування	Плановані
		Неплановані
9.	За можливістю приносити дохід	Вхідні
		Минулі
10.	За структурою	Одноелементні
		Комплексні
11.	За можливістю здійснення контролю	Регульовані
		Нерегульовані
12.	За можливістю скорочення	Ті, які можна скоротити
		Ті, які скоротити неможна
13.	По економічним елементам	Прямі матеріальні затрати
		Прямі затрати на оплату праці
		Прямі затрати на соціальні заходи
		Прямі затрати на амортизацію
		Інші прямі затрати
14.	За статтями калькулювання	Перелік статей калькулювання кожне підприємство розробляє самостійно з урахуванням специфіки технологічного процесу, організації виробництва та ін.

Розглянемо докладніше наведену в табл. 1 класифікацію затрат.

По місцях виникнення затрати групуються з метою калькулювання собівартості за окремими місцями виникнення затрат та організації обліку за центрами відповідальності. Така класифікація дозволить надати керівництву інформацію щодо різних видів затрат по окремих центрах відповідальності, наприклад, ефективних та неефективних, для прийняття відповідних управлінських рішень [1].

Класифікація за носіями затрат необхідна для визначення собівартості одиниці продукції за номенклатурою. Така класифікація особливо важлива для підприємств, які випускають багато видів продукції (робіт, послуг).

По відношенню до процесу виробництва всі затрати можна розподілити на постійні, змінні, умовно-постійні та умовно-змінні. Змінні затрати – затрати, які змінюються прямопропорційно обсягам виробництва. При цьому змінні затрати на одиницю продукції завжди постійні, наприклад затрати сировини і матеріалів. Постійні затрати не залежать від обсягів виробництва. Проте розподіл затрат на змінні та постійні можливо провести лише в визначеному діапазоні релевантності [2].

При цьому діапазон релевантності буде визначатися не тільки обсягами виробництва, але й часовими обмеженнями. Якщо обсяг виробництва виходить за межі діапазону релевантності, характер змін затрат може перейти з лінійного на нелінійний. У цьому разі ми будемо мати справу з умовно-постійними та умовно-змінними затратами.

Умовно-постійні затрати дискретно змінюються при зміні обсягів виробництва. Наприклад, орендна плата за виробничий цех в діапазоні релевантності – постійні затрати. У разі виходу обсягів виробництва продукції за межі діапазону релевантності орендна плата збільшиться, так як виникне потреба в оренді додаткових приміщень для виробництва продукції.

Матеріальні затрати в заданому діапазоні релевантності – змінні затрати, але у разі виходу обсягів виробництва за межі такого діапазону матеріальні затрати на одиницю продукції можуть зменшитися, наприклад, за рахунок знижок, предоставлених постачальником матеріалів. Класифікація затрат по відношенню до процесу виробництва є основою для проведення аналізу беззбитковості.

За способом включення до собівартості затрати бувають прямі та непрямі. Прямі затрати безпосередньо можна віднести до собівартості окремих видів продукції, а непрямі, як правило, пов'язані з виробництвом одразу декількох видів продукції. Непрямі затрати розподіляються між видами продукції за базами розподілу, які підприємство описує в обліковій політиці. За базу розподілу, як правило, обирається стаття затрат, яка займає найбільшу питому вагу у собівартості продукції (матеріальні затрати, затрати на оплату праці та ін.).

За роллю у виробничому процесі затрати бувають основні та накладні. Основні затрати безпосередньо пов'язані з виробничим процесом. Накладні затрати пов'язані з управлінням виробництвом та його обслуговуванням [3]. Усі накладні затрати за способом включення до собівартості – непрямі.

За відношенням до собівартості затрати розподіляються на затрати на продукцію та затрати періоду. Затрати на продукцію – затрати, які відносяться до виробничої собівартості: усі прямі, змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати. Затрати періоду – адміністративні, збутові, інші операційні витрати, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

За ступенем доцільності затрати можна розподілити на ефективні та неефективні. Ефективні затрати - це затрати, які призведуть до отримання доходу. Неефективні затрати не призводять до отримання доходу. До неефективних затрат можна віднести втрати від браку, простоїв у виробництві та ін. Розподіл затрат за ступенем доцільності дозволяє керівництву відстежити на якому місці відповідальності вони були допущені, за яким носієм затрат виникли та ін.

За можливістю планування затрати можна розподілити на плановані та неплановані. До планованих затрат відносяться затрати, які розкриті в плановій калькуляції відповідно до встановлених на підприємстві норм. Неплановані – наднормативні матеріальні, трудові та інші затрати. Яскравим прикладом непланованих затрат є затрати на виправлення браку.

За можливістю приносити дохід затрати бувають вхідні і минулі. Вхідні затрати – затрати, які матеріалізовані в готовій продукції та незавершеному виробництві. Минулі – затрати, які вже були включені до собівартості реалізованої готової продукції.

За своєю структурою затрати бувають одноелементні та комплексні. Одноелементні затрати не можуть бути розділені на окремі види. До таких затрат відноситься затрати за економічними елементами. Комплексні затрати можна розподілити на окремі складові. Яскравим прикладом комплексних затрат є загальновиробничі витрати.

За можливістю здійснення контролю затрати розподіляються на регульовані та нерегульовані. Регульовані затрати, це затрати, на які здатен впливати менеджер, на нерегульовані затрати, на які він впливати не здатен.

Затрати підприємства також розподіляються на ті, які підлягають скороченню та на ті, які скоротити не можна. При впровадженні заходів щодо оптимізації затрат необхідно брати у розрахунок лише ті затрати, які можна скоротити.

Класифікація затрат за економічними елементами проводиться з метою калькулювання собівартості. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» за економічними елементами затрати групуються наступним чином: 1) матеріальні затрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати.

Класифікація затрат за статтями калькулювання проводиться для визначення собівартості кожного носія затрат. Перелік калькуляційних статей потрібно розробляти з урахуванням особливостей технологічного процесу та організації виробництва.

Класифікація затрат створює основу для формування робочого плану рахунків, розробки графіків документообігу, впровадження сучасних систем управління виробництвом.

Впровадження на підприємстві наведеної класифікації дозволить менеджерам отримувати оперативні звіти про затрати у розрізі різноманітних комбінацій їх видів. Наприклад, надати інформацію про матеріальні затрати по виробничому цеху номер один, які відносяться до першого виду продукції та є неефективними і непланованими.

На основі класифікації виробничих затрат на підприємстві створюється система управлінського обліку, до ефективності якої висуваються наступні критерії: 1) можливість постачання оперативної та достовірної інформації менеджерам різних рівней для прийняття ними своєчасних управлінських рішень; 2) забезпечення правильного калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); 3) проведення аналізу безбитковості підприємства на основі класифікації виробничих затрат на постійні і змінні; 4) скорочення виробничих затрат за рахунок оптимального їх обліку; 5) створення умов для впровадження сучасних систем управління виробництвом.

Ретельна та докладна класифікація виробничих затрат створює умови для впровадження сучасних систем оптимізації затрат та управління виробництвом.

Однією з адаптивних на українських підприємствах системою оптимізації виробництва виступає система «Бережливе виробництво». Впровадження цієї системи має за мету скорочення виробничих затрат, оптимізацію як окремих процесів, так і виробництва в цілому. Зазначена система спрямована на взаємозв'язок двох функцій: цінність для споживача та зменшення або викорінення muda (з японської - втрат, відходів та браку у виробництві). Muda, іншими словами, - неефективні та неплановані затрати.

На підприємстві необхідно розробити конкретний перелік muda з урахуванням специфіки його діяльності та заходи щодо їх усунення. При цьому необхідно керуватися технологічною картою, галузевими нормативами, особливостями ресурсного забезпечення, рівнем кваліфікації наявної робочої сили

При складанні переліку muda необхідно розподілити всі такі затрати на ті, які підлягають скороченню та на ті, які скоротити не можна.

Розглянемо основні muda, які мають місце на українських підприємствах. По-перше, це наявність «залежалих» запасів. Невизначеність економічної ситуації вимушує підприємства створювати залишки запасів «про всяк випадок». Результатом таких дій є відволікання грошових коштів з обороту та втрата альтернативних доходів. Основним заходом для викорінення цього muda є впровадження системи PULL, тобто системи, за якої виробничий цех або окрема його ділянка нічого не виробляє поки цех або ділянка-споживач не подасть відповідну заявку. Іншим muda, пов'язаним з матеріальними затратами, є зайве транспортування запасів. Нерідко, розташовуючи складські приміщення та виробничі цехи, українські підприємці не керуються технологічною картою. Невірна географія таких будівель призводить до зайвого транспортування запасів. Основним заходом для усунення цього muda є перепланування складських та виробничих приміщень відповідно до технологічної карти.

Впровадження системи «Бережливого виробництва» дозволить скоротити виробничі затрати та оптимізувати процеси виробництва. Класифікація виробничих затрат проводиться виходячи з наступних цілей: для калькулювання собівартості, для прийняття управлінських рішень для контролю затрат. Запропонована в статті класифікація затрат дозволить не тільки правильно організувати їх облік, але й створить умови для організації ефективної системи управлінського обліку та впровадження сучасних систем оптимізації виробництва.

Ефективна система управлінського обліку повинна забезпечити менеджерів оперативною інформацією для прийняття на її основі управлінських рішень, а також дозволить організувати правильне калькулювання собівартості та створити умови для скорочення виробничих затрат. Наведена класифікація затрат може виступати базою для впровадження системи «Бережливе виробництво», яка спрямована на ефективне управління виробничими процесами та оптимізацію затрат.

#### Література

1. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов. 2-е изд., доп. и пер. / М.А. Бахрушина. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
2. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учеб. / В.Э. Керимов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2005. – 484 с.
3. Просветов Г. И. Финансовый менеджмент: учеб.-метод. пособ. / Г.И. Просветов. – М.: Изд-во РДЛ, 2005. – 376 с.
4. Серебренников Г.Г. Управление затратами на предприятии : учеб. пособ. / Г.Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 80 с.

Рецензент доктор экон.наук, профессор В.В. Чепурко