

**Г.В. Козаченко**

*академік АЕН України,  
м. Луганськ*

**Ю.С. Погорелов**

*канд екон. наук, доцент,  
м. Луганськ*

## УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

**Актуальність проблеми.** У загальному розумінні класифікація є розподілом предметів, явищ та понять за класами, відділами, розрядах залежно від їхніх загальних ознак. Класифікація витрат є їх систематизацією та групуванням для потреб управління витратами підприємства. Інформація про витрати, згрупована різними способами, потрібна для ефективного управління підприємством [13]. З одного боку, виявлені і сформульовані потреби управління витратами обумовлюють вибір критеріїв класифікації і поділ сукупності витрат підприємства відповідно

до них. З іншого боку, дослідження класифікації витрат дозволяє виявити нові критерії розрізнення та групи витрат і ти самим удосконалювати інформаційне забезпечення прийняття рішень, надавати неявно затребувану інформацію. Чим більше ознак класифікації виділено, тим більша ймовірність пізнання об'єкта.

Класифікація витрат носить переважно цільовий характер. Вона є наслідком не тільки практичної потреби управління витратами, але й одним з інструментів теоретичних досліджень у цій галузі. Класифікація витрат не є статич-

ною, постійною. Під впливом змін потреб управління витратами, розвитку теорії витрат і окремих практичних аспектів управління ними класифікація витрат постійно розвивається, еволюціонує шляхом введення нових критеріїв.

**Аналіз останніх публікацій.** В даний час у класифікації витрат підприємства використовується велика кількість критеріїв. Одні з них давно використовуються в плануванні й обліку витрат, інші з'явилися порівняно недавно у зв'язку із розвитком потреб управління витратами; ряд критеріїв відомий в українській практиці управління витратами ще з часів адміністративно-централізованої економіки, а деякі запозичені із зарубіжної теорії і практики.

Класифікація витрат в адміністративно-централізованій економіці була спрямована на «обслуговування» показника «собівартість виробленої продукції», оскільки саме цей показник був основним у планах підприємств із собівартості [1,5]. Кількість критеріїв у цій класифікації була порівняно невеликою, що відбивало незначні можливості підприємства в сфері управління витратами. Відповідно до класифікації витрат, що існувала, у структурі собівартості виробленої (товарної) продукції виділялися прямі і непрямі витрати. Витрати також класифікували за елементами, статтями, однорідністю, можливістю віднесення на одиницю продукції і залежно від обсягу продукції, що випускається [9]. Однак значення такого поділу витрат для управління ними з часом знизилося, і така класифікація витрат сьогодні більшою мірою становить теоретичний інтерес.

До числа традиційних критеріїв класифікації витрат належать такі як ступінь однорідності витрат, відношення до об'єкта обліку, відношення до технологічного процесу, відношення до основної функції підприємства; характеристика ресурсу, з яким пов'язані витрати (за елементами); характеристика змісту витрат та їх зв'язок з функціями та видами діяльності (за статтями), за ступенем усереднення. Види витрат, які виділяються за традиційними критеріями, досить детально представлені у вітчизняній та зарубіжній літературі: прямі та непрямі витрати, основні та накладні витрати, виробничі та невиробничі витрати, елементи (за економічним змістом) та за статтями витрат; повні та середні витрати [14, 2,3,10,11,12]. Але потреби управління витратами зумовлюють необхідність подальшого розвитку класифікації витрат, яка існує.

**Мега статті** полягає у подальшому удосконаленні класифікації витрат підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Критерії класифікації та відповідні їм види витрат наведені в табл. 1. Аналіз критеріїв класифікації витрат і відповідних їм видів дозволяє зробити такі висновки.

Класифікація витрат є досить динамічною і відкритою системою, тому виникнення нових критеріїв не тільки не перешкоджає використанню раніше запропонованих, але й дає користувачам можливість виділити й управляти новими видами витрат залежно від потреб та можливостей системи управління.

Таблиця 1

Класифікація витрат підприємства

Ознаки класифікації	Види витрат
Однорідність витрат	Одноелементні і комплексні
Відношення до об'єкта обліку	Прямі і непрямі
Відношення до технологічного процесу	Основні і накладні
Відношення до основної функції підприємства	Виробничі і невиробничі
Характеристика ресурсу, з яким зв'язані витрати (по елементах)	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні відрахування, амортизація, інші витрати
Характеристика змісту витрат і їхнього зв'язку з функціями і видами діяльності (по статтях)	Собівартість продукції, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, інші витрати, витрати, зв'язані з податком на прибуток і надзвичайних витрат
Ступінь усереднення	Повні і середні
Функція підприємства	Витрати на виробництво, обслуговування виробництва і управління
Вплив на фінансовий результат	Вхідні і минулі
Визнання витрат і їхній перехід у наступні облікові періоди	Витрати на продукцію і витрати періоду
Залежність від обсягу виробництва продукції (масштабу діяльності)	Постійні, напівпостійні, напівперемінні, перемінні, прогресивні, пропорційні, регресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі
Значимість витрат для прийняття управлінських рішень	Дійсні і можливі; релевантні і нерелевантні; поворотні і безповоротні; переборні і непереборні
Можливість зниження витрат залежно від прийнятих рішень	Обов'язкові і дискреційні
Величина додаткових витрат у випадку ухвалення рішення	Маржинальні й інкрементні
Доцільність витрат	Продуктивні і непродуктивні
Ступінь значимості для діяльності підприємства	Значні і незначні
Ступінь критичного впливу	Припустимі і неприпустимі
Можливість контролю витрат	Контрольовані і неконтрольовані
Можливість регулювання витрат	Регульовані і нерегульовані
Вибір альтернативного рішення	Явні і неявні
Ефективність використання ресурсів	Ефективні і неефективні
Витрати для економічного обміну	Трансформаційні, трансакційні й організаційні
Взаємозв'язок витрат на виробництво одного продукту з витратами на виробництво іншого продукту	Замикаючі витрати і витрати зворотного зв'язку

Результати аналізу застосування виділених видів витрат в управлінні ними на підприємстві дозволяють стверджувати, що жоден з числа розглянутих критеріїв класифікації витрат не дозволяє виділити види витрат залежно від їхнього зв'язку з відповідними їм доходами. Крім цього, видається можливим відзначити неповноту групи витрат, що виділяються за критерієм «можливість контролю витрат»: деякі види витрат є неконтрольованими, але задалегідь вірогідно відомими, що дозволяє цю інформацію використовувати в управлінні витратами.

З іншого боку, існують контрольовані види витрат, задалегідь визначити достовірну величину яких неможливо. На підставі приведених доводів представляється можливим подальший розвиток існуючої класифікації витрат підприємства шляхом виділення відшкодованих і невідшкодованих, визначених, ймовірних і невизначених видів витрат.

Виділення відшкодованих і невідшкодованих витрат базується на відповідних видах вхідних (визначаються також як неминулі) і минулих витрат [4, с. 60; 6, с. 31; 8, с. 52], а також на припущенні про цільовий характер витрат і прагнення підприємства до одержання прибутку. Якщо остаточний результат формування таких витрат ще не отриманий, то їх можна визначити як невідшкодовані, оскільки дохід, що є метою витрат, ще не отриманий. Як тільки підприємство одержує дохід, що є наслідком понесених витрат у формі витрачених коштів, то такі витрати стають відшкодованими.

При так званій умовній аналогічності вхідних і минулих, відшкодованих і невідшкодованих витрат ці види витрат є різними. Між відшкодованістю і минулістю витрат, як критеріями їхньої класифікації, існує різниця. Так, відшкодованість витрат безпосередньо базується на їхньому закінченні, але минулість характеризує цільове віднесення витрат на формування фінансових результатів поточного чи майбутніх періодів, а відшкодованість дозволяє дати характеристику одержання результату унаслідок виникнення витрат, що раніше мали місце. Протягом періоду цілком природно, що частина неминулих витрат, що за визначенням [4] спрямовані на одержання економічної вигоди в майбутніх періодах, перейде в категорію минулих. За таких умов загальноекономічне розуміння минулих витрат, представлене в [6,8], можна вважати більш достовірним. Таким чином, минулість є обов'язковою, але не достатньою умовою для відшкодованості витрат: у випадку неотримання доходу або повного списання ресурсів підприємства зазначені витрати є минулими, але важко говорити про їх відшкодованість.

Поділ витрат на відшкодовані і невідшкодовані, що дозволяє акцентувати увагу саме на відповідності зазначених витрат і величини валового доходу, не тільки розвиває існуючу класифікацію витрат, але і має практичне значення. По-перше, з'являється можливість розглядати структуру витрат у динаміці і тим самим оцінювати ефективність використання ресурсів у діяльності підприємства. Чим більше показник середніх невідшкодованих витрат підприємства за певний період, тим нижче ефективність використання ресурсів, оскільки ресурси накопичуються і не використовуються, у результаті чого відбувається іммобілізація оборотних коштів підприємства.

По-друге, швидкість відшкодування витрат та її динаміка можуть бути використані в аналізі діяльності підприємства для характеристики його ділової активності. Чим вище швидкість відшкодування витрат (швидкість переходу витрат з категорії невідшкодованих у категорію відшкодованих) при

наявності постійної величини перевищення валового доходу над відповідними витратами, тим вище загальний фінансовий результат за період. Фактично швидкість відшкодування витрат за економічним змістом пов'язана з оборотністю оборотних активів. Однак швидкість відшкодування витрат краще відображає роль ресурсів підприємства у формуванні фінансового результату, тому що характеризує використання не тільки матеріальних ресурсів, а в цілому показує тривалість процесу використання ресурсів у формуванні результату діяльності підприємства.

По-третє, виділення невідшкодованих витрат дозволяє краще зв'язати вартість витрачених ресурсів з очікуваним майбутнім валовим доходом і тим самим краще відобразити структуру фінансового результату діяльності підприємства, надаючи більше інформації для наступного аналізу. Фінансовий результат у цій ситуації можна представити як сукупність різниць відповідного доходу і відшкодованих витрат по усіх видах ресурсів. При цьому на відміну від традиційного бухгалтерського обліку, що, будучи джерелом інформації в прийнятті рішень у тому числі й в управлінні витратами, припускає визначення фінансового результату за період, існує можливість визначення фінансового результату від реалізації проекту або виготовлення партії продукції. Відмовлення від періодизації в розгляді результатів конкретної партії продукції або тривалого проекту дозволяє більш виважено оцінювати фінансові потоки і, таким чином, точніше визначати фінансовий результат.

По-четверте, якщо розглядати управління діяльністю підприємства як управління сукупністю проектів, то визначення відшкодування витрат відповідно до доходів, що виникли, дозволяє точно визначити економічний ефект кожного проекту, орієнтуючись на відповідні йому вхідні грошові потоки й абстрагуючи від розподілу фінансового результату за різними періодами. Періодизація фінансових результатів, як того вимагає облік, разом з існуючими методами розподілу непрямих витрат стосовно джерел їхнього відшкодування може істотно спотворити структуру фінансового результату за рахунок некоректного розподілу накладних витрат. Загальна величина фінансового результату проекту буде, безумовно, однаковою, однак її розподіл за періодами — різним.

У цілому виділення відшкодованих і невідшкодованих витрат за критерієм одержання доходу від раніше зазначених витрат дозволяє в управлінні витратами підприємства орієнтуватися не на окремі періоди діяльності (хоча і не відмовляючись від них), а на окремі випадки цільового використання витрат і результатів такого використання. Така орієнтація дозволяє одержати комплексну оцінку управління діяльністю підприємства, що базується на структурі витрат за критерієм одержання доходу від раніше зазначених витрат.

Серед критеріїв класифікації витрат, пов'язаних із прийняттям рішень, витрати виділяються в тому числі за критеріями «можливість контролю витрат» (контрольовані і неконтрольовані) і «можливість регулювання витрат» (регульовані і нерегульовані), «значимість витрат для прийняття управлінських рішень» (релевантні і нерелевантні, обов'язкові і дискреційні) (див. табл. 1). Але явно недостатньо приділяється увага визначеності величини цих витрат і надійності використовуваної оцінки. Безумовно, якщо витрати повною мірою залежать від прийнятих рішень керівниками підприємства, як, наприклад, витрати на заробітну плату за умови дотримання законодавства,

то їхня величина заздалегідь чітко відома. Більш того, будь-яка їхня зміна є визначеною, оскільки виникає тільки внаслідок прийнятого рішення. У той же час величина витрат може бути відомою або вірогідно визначеною навіть за умови, що вони для підприємства є нерегульованими. До числа таких, наприклад, можна віднести обов'язкові податкові платежі, витрати на сировину, що здобувається, комплектуючі. З іншого боку, витрати можуть бути регульованими, але внаслідок особливостей технологічного процесу або інших факторів однозначно вірогідно їх визначити до моменту їхнього виникнення не представляється можливим. Наприклад, у металургійній промисловості практично неминучим є брак, незважаючи на те, що процес виробництва цілком залежить від прийнятих на підприємстві рішень. Такі виробничі витрати на підприємствах галузі будуть контрольованими, але величина і час виникнення їх будуть детерміновано невідомими.

На підставі цього можна припустити, що контрольованість, регульованість, релевантність, обов'язковість і дискреційність витрат не тотожні їхньої визначеності для підприємства.

На підставі висунутого припущення представляється можливим за критерієм зумовленості витрат виділити такі їхні види як визначені, ймовірні і невизначені витрати. Визначеними пропонується вважати незалежно від ступеня керуваності ті види витрат, інформація про величину і термін виникнення яких відома заздалегідь, до настання поточного періоду, і є достовірною. Ця умова не припускає сталості величини витрат, а закріплює визначеність і вірогідність інформації про їх. Ймовірними пропонується вважати витрати, інформація про які за змістом та надійністю достатня для прийняття рішень, але внаслідок різних причин величина і термін виникнення витрат можуть змінитися з імовірністю, достатньою, щоб враховувати її в плануванні витрат. Для ймовірних витрат справедлива наступна залежність: чим більш контрольованими і релевантними є витрати, тим вище їхня визначеність. Хоча, як було розглянуто раніше, контрольованість та релевантність витрат не є обов'язковими умовами їхньої зумовленості. Під невизначеними пропонується розуміти ті витрати, інформація про які є відсутньою до моменту їхнього виникнення, або надійність такої інформації є недостатньою для прийняття обґрунтованих рішень в управлінні витратами.

Віднесення тих чи інших витрат до одного з трьох розглянутих видів залежить не тільки від сутності витрат і їхньої залежності від прийнятих рішень на підприємстві, але і від стану зовнішнього середовища і повторюваності. Ті самі витрати залежно від умов зовнішнього середовища і стану управління витратами на підприємстві можуть бути віднесені до різних видів. На віднесення витрат до того чи іншого виду впливає, крім контрольованості та релевантності, їхня повторюваність і стабільність зовнішнього середовища. Загалом чим вище повторюваність витрат в умовах стабільного зовнішнього середовища, тим більше визначеними вони є. Зворотна залежність також справедлива.

Визначених витрат у чистому вигляді досить мало, оскільки в діяльності підприємства величина більшості видів витрат визначається за результатами взаємодії підприємства із зовнішнім середовищем, і тільки порівняно невелика частина витрат для підприємства є заздалегідь відомою і постійною поза залежністю від стану зовнішнього середовища. Невизначені витрати також

не занадто поширені. Більшість витрат підприємства по своїй суті є ймовірними з різним ступенем визначеності.

Виділення визначених, ймовірних і невизначених витрат дозволяє, насамперед, варіативно планувати і прогнозувати витрати, приймаючи як додатковий критерій їхню величину, як це показано на рис. 1.

Величина витрат	Max	5	2	1
		6	3	2
	Min	7	4	3
		Визначені	Ймовірні	Невизначені
		Витрати		

Рис 1. Використання критерія визначеності в плануванні витрат підприємства

Сполучення ступеня визначеності витрат і їхньої величини визначає їхнє значення для планування. Найбільш значимими є невизначені значні витрати, плануванню яких необхідно приділити максимальну увагу з огляду на усі фактори, що впливають на їхню величину. Це викликано тим, що невизначеність у формуванні великих витрат потенційно знижує фінансову стійкість підприємства.

Трохи менший рівень значимості в плануванні властивий значним ймовірним витратам і менш великим невизначеним. Це обумовлено тим, що можливий збиток, обумовлений математичним чеканням негативних видів витрат, у загальному вигляді для цих двох видів витрат буде однаковим. Три види витрат, що мають важливими з погляду планування характеристики — величину (значна) і ступінь визначеності (низька) — на рис. 1 відокремлені від інших груп — затемнені. Плануванню таких витрат потрібно приділити найбільшій увазі.

Наступними за значимістю в плануванні є невизначені невеликі витрати і ймовірні середні, а потім — ймовірні невеликі витрати. З погляду сполучення величини витрат і ступеня їхньої визначеності найменша складність у плануванні характерна для усіх визначених витрат. Відповідно, значимість їх у плануванні витрат знижується в міру зменшення їхнього розміру. Це викликано тим, що інформація про визначені витрати відома, отже, складності в їхньому плануванні не виникає.

Виділення видів витрат залежно від ступеня їхньої визначеності, крім того, дозволяє вибрати найбільш доцільні методи планування для кожного виду витрат і в такий спосіб підвищити точність результатів планування і прогнозування витрат. Так, для визначених витрат можна застосовувати такі методи планування як нормативний, метод аналогій, прямого рахунка й екстраполяції. Для комплексних визначених витрат можливим є бюджетування. При цьому кінцевий результат буде являти собою точну визначену достовірну величину.

Для ймовірних витрат кінцевий результат з високим ступенем вірогідності буде представлений можливим інтервалом значень. У той же час на практиці навіть для ймовірних витрат кінцева їхня величина буде представлена точним значенням, хоча імовірність такого результату буде нижче. При використанні автоматизованого коректування плану або рухомого планування разом з рівнобіжним переходом частини витрат до категорії безповоротних і минулих довжина інтервалу буде зменшуватися, а вірогідність результатів збільшуватися. До якоїсь межі визначеність витрат

буде достатньою для ухвалення рішення, у той же час витрати залишаться керованими і не перейдуть до категорії безповоротних, що і забезпечує актуальність оперативного коректування планів у відношенні ймовірних витрат.

Для планування ймовірних витрат можливе використання гнучкого бюджетування у вигляді сукупності пов'язаних форм, рухливих середніх й адаптивного згладжування (стосовно неконтрольованих витрат), кореляційно-регресійного аналізу з наступним використанням стохастичних залежностей. Для планування витрат з низьким ступенем визначеності можливе використання методів експертної оцінки. При цьому, однак, діапазон достовірних значень може бути занадто великий для його практичного використання.

Говорити про планування невизначених витрат некоректно, тому що вони є або неконтрольованими, або не можуть бути заздалегідь вірогідно визначені. Тому для планування сукупності витрат підприємства в цілому стосовно до невизначених витрат можливе застосування таких методів прогнозування як прогнозна екстраполяція, аналогія й експертні оцінки. Меншою мірою можливе використання моделювання. Більшість видів моделювання є складними і тому далеко не завжди економічно виправдане їхнє використання в прогнозуванні невизначених витрат. Якщо умови діяльності підприємства відносно стабільні, то будь-яка прогнозна екстраполяція дає досить надійне значення невизначених витрат, яке можна використовувати для прийняття рішень. Поза залежністю від використовованого методу кінцевий результат буде представлений інтервалом можливих значень з необхідним ступенем вірогідності. При цьому, чим вище затребувана вірогідність, тим ширше одержуваний інтервал.

**Висновки.** Структура витрат підприємства за ряд періодів за критерієм їхньої визначеності дозволяє судити про стабільність управління витратами. Чим вище частка ймовірних і невизначених витрат, тим за інших рівних умов менш надійним є фінансовий стан підприємства, оскільки існує ймовірність, що в будь-який момент невизначені і ймовірні витрати перевищать плановану, що забезпечує безбитковий рівень діяльності величину, навіть залишаючись регульованими і релевантними.

## Література

1. Абрамов А. И., Аксененко А. Ф., Эйдинов А. М. Себестоимость продукции в социалистическом производстве. — М.: Мысль, 1977. — 165 с.
2. Голов С. Управленческий учет: концепция и организация // Бухгалтерский учет и аудит. — 1997. — №3. — С. 11–19; №4. — С. 5–12.
3. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 703 с.
5. Горфинкель В. Я. Научно-технический прогресс и себестоимость продукции машиностроения. 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Машиностроение, 1988. — 184 с.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 412 с.
7. Карпова Т. П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 392 с.
8. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ, 2000. — 350 с.
9. Организация, планирование и управление деятельностью промышленного предприятия / Под ред. С. М. Бухало. — К.: Вища школа, 1978. — 472 с.
10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы» (утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31.12.1999 №318)// Офіційний вісник України. — 2000. — №3. — Ст. 102, С. 181.
11. Савчук В., Троян И. Расчет себестоимости — проблема выбора // Фінансовий директор. — 2004. — №4. — С. 56–61.
12. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. — К.: Максимум, 2001. — 600 с.
13. Сметанко О. Класифікація витрат і їх облік в організаціях, що займаються туристською діяльністю // Схід. — 2002. — №3 (46). — С. 19–24.
14. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 480 с.