

**Пігош Василь Августинович,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку та  
оподаткування і маркетингу  
**Гогерчак Христина Михайлівна**  
магістр зі спеціальності “Облік і оподаткування”  
Мукачівського державного університету

## **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ДЛЯ ЦІЛЕЙ КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

Формування інформаційних даних про понесені витрати підприємства здійснюється в системі бухгалтерського обліку. Облікові дані використовуються для аналізу виконання запланованих показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, в тому числі розрахунку ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва. Цим обумовлена необхідність організації бухгалтерського обліку витрат, яка б забезпечувала узагальнення облікових даних за окремими групами, в межах відповідної класифікації витрат.

Класифікація витрат на виробництво має значний вплив на формування собівартості продукції. По-перше, вона є необхідною для визначення витрат, які понесло підприємство при виготовленні певного виду продукції. По-друге, якщо витрати виробництва будуть неправильно класифіковані, то це призведе до необґрунтованого включення окремих витрат до собівартості продукції, а отже, викривлення показника собівартості та недостовірного ціноутворення.

Економічна природа витрат на виробництво є традиційною проблемою економічної теорії, починаючи від трудової теорії вартості (А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс), теорії “трьох чинників” (Ж. Сей), теорії витрат виробництва (Т. Мальтус, А. Маршалл, Дж. Кларк, Дж. Кейнс).

Відстеження руху активів в процесі господарювання у вартісному вираженні через системи планування, обліку та економічного аналізу, контролю повинно бути інтегрованим інформаційним процесом. Відсутність достатнього методологічного зв'язку між плануванням, обліком і аналізом нерідко призводить одночасно до нестачі чи надлишку інформації, яка надається користувачам, нераціональних витрат праці,

пов'язаних з доведення цієї інформації у співставний вигляд, ускладнення контролю та інших негативних явищ, які знижують продуктивність праці та якість рішень, що приймаються управлінським персоналом.

Відповідно, класифікація витрат виробництва є важливою для будь-якого суб'єкта господарювання та потребує окремого дослідження задля встановлення найоптимальнішого її варіанту, який би забезпечував відповідне інформаційне забезпечення управління за рахунок здійснення калькулювання собівартості продукції. Взаємозв'язок калькулювання з підсистемами управління розкрито в дисертації С.В. Бойко [1].

Як свідчать численні публікації (Боднарюк І.Л., Відоменко І.О., Іщенко Я.П., Кузнецова С.А., Нападовська Л.В., Олійник О.В., Реслер М.В., Сабліна Н.В., Стендер С.В.), класифікація витрат на вітчизняних підприємствах переважно обмежується лише законодавчо встановленим переліком, тобто на практиці вітчизняні підприємства використовують лише дві класифікації витрат: за елементами та за статтями витрат (згідно П(С)БО 16 "Витрати" та методичних рекомендацій з формування собівартості продукції відповідно до галузі економічної діяльності).

Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції. В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до П(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами П(С)БО.

Як науковий прийом класифікація повинна забезпечувати логічний поділ об'єкта, що дозволяє розкрити раніше невідомі його закономірності. Таким чином, для побудови наукової класифікації необхідно використовувати не простий поділ, а логічний, який є основним її принципом. Однією з умов створення науково обґрунтованої класифікації є віднесення кожного елемента множини тільки до однієї класифікаційної групи. Саме ця обставина сприяє можливості раціональної організації аналітичного обліку відповідного об'єкта обліку [6, с. 412].

Кожне підприємство в сучасних умовах господарювання самостійно повинно

класифікувати витрати за ознаками, що найбільшою мірою є зручними у використанні та відповідають різним потребам управління. Як справедливо зазначає Л.В. Нападовська [5, с. 34], “ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів”.

Розглядаючи підходи до класифікації витрат, слід визначити завдання, що виникають перед управлінням та виділити об’єкти для їх реалізації. Основні об’єкти можна віднести до двох груп: права та обов’язки осіб, зайнятих у господарських процесах, що безпосередньо відповідають за величину витрат; види витрат. Відповідно, класифікація витрат за певним напрямом і ознакою знаходить своє відображення в практиці.

Повнота й наукова обґрунтованість класифікації витрат на рівні теорії бухгалтерського обліку має не лише теоретичне, а й практичне значення. Вона визначає напрями формування економічних показників про витрати, що забезпечують поточне управління виробництвом, аналіз і контроль за його технологією, а також калькулювання собівартості продукції.

Для забезпечення корисності інформації про витрати, що надається користувачам за допомогою класифікації, повинні враховуватися якісні характеристики інформації: доречність, зрозумілість, достовірність та повнота.

Основною характеристикою класифікації витрат є її доречність, що передбачає доцільність інформації, що пропонується користувачам, для прийняття рішень. Доречність класифікації визначається її характером і суттєвістю. Характер класифікації дозволяє реально оцінити попередні, поточні і майбутні події. Відповідно, доречність наданої інформації про витрати забезпечує інформаційну базу для ефективного управління підприємством.

Наступна характеристика класифікації – зрозумілість, що обумовлює однозначне тлумачення наданої користувачам інформації за умови достатності знань. Дотримання принципу зрозумілості для формування класифікації витрат дозволяє використовувати відповідні аналітичні дані різними користувачами для цілей обліку,

контролю, аналізу та планування.

Достовірність інформації передбачає виключення викривлень за результатами класифікації об'єктів. Класифікація витрат повинна забезпечувати правдивість і нейтральність інформації для прийняття управлінських рішень [3, с. 32].

На переконання Н.В. Кожарської [2], ціль класифікації витрат – виділити із загальної маси ту релевантну частину, на яку можна вплинути в даний момент.

Однак така класифікація не полегшує управління, оскільки не деталізує витрати, що мають входити до певної групи. Тому суттєвими слід вважати більш деталізовані критерії класифікації витрат на виробництво, запропоновані І.Є. Мізіковським [4, с. 59-61]: виробнича діяльність з виготовлення виробів; контроль якості продукції, що випускається; утилізація і очистка промислових відходів; організація і управління виробництвом; зміст і експлуатація основних виробничих фондів; інші види виробничої діяльності.

На думку вченого, така класифікація дозволяє підготувати якісну інформаційну базу прийняття рішень щодо забезпечення збалансованого розподілу ресурсів між видами виробничої діяльності. Традиційно пріоритетність розподілу виробничих ресурсів відбувається за схемою: “виробництво виробів – обслуговування обладнання – управління”. Однак така схема змінюється в умовах комп'ютеризації: “виробництво – управління – контроль якості”. Тобто, при класифікації витрат виробництва варто звертати увагу на те, яким чином здійснюється виробничий процес.

Класифікація витрат виробництва має базуватися на різноманітних ознаках витрат відповідно до їх призначення. Тому необхідно використовувати перехресну класифікацію, що забезпечує адміністрацію підприємства необхідною інформацією для управління, зокрема для податкових розрахунків (рис. 1).

Огляд літератури показав, що існують класифікації витрат, спрямовані виключно на прийняття управлінських рішень. Так, вчені К. Друрі, Л.В. Нападовська, С.Ф. Голов класифікують витрати для визначення собівартості продукції, організації контролю й прийняття управлінських рішень. У праці проф. Л.В. Нападовської [5, с. 12] наведена детальна класифікація витрат для аналізу і прийняття управлінських

рішень (постійні та змінні; дійсні та альтернативні; релевантні та нерелевантні; планові та фактичні; продуктивні та непродуктивні та ін.).



**Рис. 1. Класифікація витрат виробництва за І. Гавриленко [6, с. 186-190]**

Найбільш економічно доцільним підходом до класифікації витрат в управлінському обліку, на думку С.А. Кузнецової [3, с. 31], є виділення типових завдань, для вирішення яких потрібна відповідна облікова інформація: формування собівартості продукції (робіт, послуг) та визначення валового прибутку; планування і прийняття управлінських рішень; здійснення процесу контролю і регулювання, в тому числі центрів відповідальності.

Таким чином, класифікація витрат в межах цілей управління повинна бути адаптована як до внутрішньофірмових чинників впливу, так і до зовнішньоекономічних факторів – до вимог, що встановлює постіндустріальна економіка. Так, сьогодні важливо окремо виділяти при класифікації витрат витрати на інновації, якість продукції, інтелектуальний капітал, трансакційні й соціальні витрати.

Належна та доречна класифікація витрат забезпечує ефективність і оперативність процесу управління витратами. Для управлінського персоналу класифікація витрат має свої особливості та відрізняється відповідно до напрямів її застосування.

### **Список використаної літератури:**

1. Бойко С.В. Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика: дис.... канд.екон.наук : 08.06.04 / С.В. Бойко. – Житомир, 2005. – 208 с.
2. Кожарская Н.В. Учет затрат организаций общественного питания / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск : Современ. Шк., 2007. – 240 с.
3. Кузнецова С.А. Аспекти класифікації витрат в управлінському обліку : матер. Всеукр. научно-методич. конфер. / С.А. Кузнецова // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения. – Севастополь. – 2003. – С. 31–35.
4. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с.
5. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападівська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
6. Нечитайло А.И. Концептуальные интерпретации бухгалтерського учета и отчетности: доклады международной научной конференции / А.И. Нечитайло // Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее” (10-11 февраля 2010 г.). – Том 1. – Спб.: Нестор-История, 2011. – 472 с.



# МУКАЧІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

89600, м. Мукачево, вул. Ужгородська, 26

тел./факс +380-3131-21109

Веб-сайт університету: [www.msu.edu.ua](http://www.msu.edu.ua)

E-mail: [info@msu.edu.ua](mailto:info@msu.edu.ua), [pr@mail.msu.edu.ua](mailto:pr@mail.msu.edu.ua)

Веб-сайт Інституційного репозитарію Наукової бібліотеки МДУ: <http://dspace.msu.edu.ua:8080>

Веб-сайт Наукової бібліотеки МДУ: <http://msu.edu.ua/library/>