

Витрати олійно-жирових підприємств – класифікаційний аспект

Розглянуто різні існуючі класифікації витрат. Запропоновано раціональну класифікацію витрат на виробництво для олійно-жирових підприємств з врахуванням всіх особливостей цієї галузі.
класифікація витрат, витрати на виробництво, олійно-жирова промисловість

Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві, обліково-технічних особливостей та інших ознак, теорія обліку та калькулювання досліджує характеристику різних витрат за допомогою класифікації.

Витрати за своєю сутністю не однакові не тільки за своїм складом, але і за своїм значенням у процесі виготовлення продукту, виконанні робіт та послуг. Одні витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, інші – з управлінням та обслуговуванням виробництва. Крім того, частина витрат прямо включається у собівартість конкретних видів продукції, а інша частина, у зв'язку з виробництвом багатьох видів продукції – непрямо. Тому для ефективної організації обліку необхідно застосовувати економічно обгрунтовану класифікацію витрат за визначеними ознаками. Це допомагає не тільки краще планувати і обліковувати витрати, але і точніше їх аналізувати, а також виявляти співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості та рентабельності виробництва.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат. Науково обгрунтована та раціональна класифікація має також велике наукове і практичне значення для управління витратами і для здійснення калькуляції собівартості продукції, вона повинна сприяти розумінню їх суті та контрольних функцій при реалізації завдань оперативного управління ресурсами та враховувати зміни, які відбулися на сучасному етапі розвитку економіки.

Що стосується наукових досліджень з питань класифікації, то у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі пропонується безліч варіантів класифікацій витрат, які в основному мають загальний характер. Різні економісти по-різному підходять до напрямів, ознак та принципів групування витрат, але при цьому частина цих напрямів, ознак та принципів залишаються невирішеними та дискусійними, тому метою даного дослідження є створити науково-обгрунтовану та раціональну класифікацію витрат, яка б відповідала всім потребам і вимогам підприємств олійно-жирової промисловості. Більшість існуючих класифікацій розглядають всі витрати підприємства, але в даній статті розглядається класифікація тільки витрат на виробництво, тобто витрат, які включаються до собівартості продукції, тому ми не будемо торкатися тих класифікаційних ознак, які не стосуються витрат на виробництво

Тільки при дослідженні автором 18 наукових літературних джерел, було виявлено 43 різні ознаки класифікації витрат. Узагальнення матеріалу дало змогу звести їх до 19-ти суттєвих ознак. (табл.1).

Таблиця 1 - Узагальнені дані про класифікацію витрат у наукових джерелах

| № п/п | Класифікаційна ознака | загальна кількість | | |
|-------|--|-----------------------------|----------------------|---|
| | | автори, які виділили ознаку | сформульованих ознак | Угруповань витрат за сформульованими ознаками |
| 1 | Місце виникнення та центри відповідальності | 11 | 1-2 | 3-5 |
| 2 | Види витрат, їх економічний зміст | 12 | 1-2 | 2-4 |
| 3 | Спосіб перенесення вартості на продукцію | 17 | 1-4 | 2-3 |
| 4 | Залежність від обсягу виробництва | 14 | 1-3 | 2-5 |
| 5 | Календарні періоди та періодичність виникнення | 11 | 1-6 | 2-3 |
| 6 | Зв'язок з виробництвом | 9 | 1-2 | 2-4 |
| 7 | Вид продукції | 5 | 1 | 4-6 |
| 8 | Доцільність | 8 | 1-3 | 2 |
| 9 | Єдність складу | 9 | 1-2 | 2 |
| 10 | Зв'язок із планом | 7 | 1-2 | 2 |
| 11 | Час виникнення (склад) | 3 | 1-3 | 3 |
| 12 | Напрямок обліку | 7 | 1-2 | 3-9 |
| 13 | Сфери і функції діяльності підприємства | 5 | 1-5 | 2-4 |
| 14 | Ступінь узагальнення | 3 | 1-2 | 2 |
| 15 | Зв'язок з нормуванням | 6 | 1-3 | 2-4 |
| 16 | Відношення до собівартості | 12 | 1-4 | 2-4 |
| 17 | Процес прийняття рішень | 8 | 1-4 | 2-10 |
| 18 | Можливість контролю і регулювання | 7 | 1 | 2-6 |
| 19 | Відношення до господарського процесу | 9 | 1-4 | 2 |

З даних таблиці можна зробити наступні висновки. Кількість виділених авторами назв ознак коливається від одної до шести, а кількість угруповань за

сформульованими ознаками коливається від двох до десяти, а це свідчить про різні назви однакових сукупностей витрат, про велику кількість класифікаційних ознак в одній сукупності, іноді різних за назвою але однакових за змістом. Звичайно це не сприяє правильному розумінню класифікації витрат і робить їх нераціональними.

Так, наприклад, класифікація за календарними періодами має шість різних назв ознак та дев'ять груп витрат, більшість з яких відрізняються лише своєю назвою але не змістом. Класифікація витрат в залежності від прийняття рішень має чотири різні назви і аж сімнадцять груп витрат, з яких деякі автори виділяють від двох до десяти видів витрат. Іноді навіть трапляються випадки, коли однакові види витрат відносяться до різних сукупностей витрат. Також останнім часом спостерігається запозичення термінів та назв з іноземних джерел, а вони не завжди відповідають вимогам вітчизняного обліку стосовно класифікації витрат.

Багато класифікаційних ознак на наш погляд є просто недоцільними. Наприклад, класифікація витрат за залежністю від менеджерів, яка поділяє витрати на релевантні та нерелевантні [1]. Безумовно управлінський персонал впливає на рівень витрат, але треба підкреслити, що по-перше, витрати розглядаються нами як сукупність використаних у виробництві ресурсів, і по-друге дуже важко назвати витрати, які б не залежали від функціонування управлінської системи.

Класифікація витрат за календарними періодами та періодичністю виникнення також, на наш погляд є недоцільною, оскільки для обліку і контролю не має значення календарний період виникнення витрат або їх періодичність. Наприклад, витрати минулих періодів - це вже здійснені витрати і з ними нічого не можна зробити, окрім з'ясування причин і наслідків їх виникнення, а витрати майбутніх періодів мають значення при плануванні діяльності підприємства, а підприємство завжди планує свою діяльність на майбутній період, тому на наш погляд, не є доцільним виділяти ці витрати в класифікації.

Викликає сумнів класифікація витрат в залежності від напряму обліку та функцій управління, яка відповідає західній концепції управлінського обліку. Деякі автори [2,3,4] виділяють три напрями класифікації: витрати для визначення вартості запасів та фінансового результату, витрати, по яких приймаються рішення та витрати, по яких здійснюється контроль і регулювання. Деякі автори [5] взагалі виділяють десять напрямків класифікацій, які пов'язують з функціями управління. Окрім вище зазначених виділяються такі напрями: процес прогнозування, процес планування, процес нормування, процес організації, процес стимулювання та процес аналізу.

У першому напрямку, класифікація об'єднує два принципово різні напрями – оцінка запасів та визначення фінансового результату. При цьому до цього напрямку відносять такі витрати: витрати за звітний період та собівартість продукції, складові витрат на виробництво продукції, які в свою чергу поділяються на окремі елементи, та попроцесна та позапроцесна калькуляція. По-перше, не всі з цих витрат впливають на загальний фінансовий результат, а по-друге, деякі витрати мають чітко визначену класифікаційну ознаку, наприклад спосіб віднесення на продукцію (прямі, непрямі) та відношення до господарського процесу (основні, накладні). Тому, твердження про те, що основні витрати – це сукупність прямих витрат, а накладні – сукупність витрат процесу виробництва [4], на наш погляд, є невірним, оскільки зменшує частину загальновиробничих витрат, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і переводить їх у групу накладних.

Класифікація витрат на ті по яким приймаються рішення, а по яким ні, на наш погляд взагалі є необґрунтованою і нераціональною, оскільки рішення приймається по всім витратам підприємства, незалежно від того до якої групи вони відносяться.

Практично те саме можна сказати і про поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. На наш погляд, майже не існує витрат, які б неможливо було проконтролювати і які б не підпадали під відповідальність тієї чи іншої особи. До неконтрольованих витрат можна віднести наприклад, витрати які виникли внаслідок форс-мажорних обставин, але це вже не витрати, а втрати. Тому ця ознака, на наш погляд є недоцільною.

Деякі автори [6,7] у рамках концепції, яка поділяє облік на фінансовий та внутрішньогосподарський, пропонують незалежні одна від одної класифікації витрат, причому треба зазначити, що багато класифікаційних ознак вводяться одночасно і в фінансовий і в управлінський облік. Тоді виникає питання, навіщо взагалі створювати два види класифікації? Також є незрозумілим навіщо поділяти класифікації на загальноекономічні та планово-облікові. Такий поділ є дуже умовним, оскільки всі витрати підприємства повинні плануватися і обліковуватися.

Також потребує зауваження виділення у класифікаціях одних і тих самих витрат під різними назвами. Так наприклад, класифікація витрат за визначенням відношення до собівартості продукції певним чином співпадає з такими класифікаціями як порядок віднесення витрат на період генерування прибутку та відношення до продаж, оскільки в них йдеться про однаковий поділ витрат: на ті що включаються у собівартість і ті, які відносяться до витрат періоду.

Аналогічний підхід спостерігається при поділі витрат в залежності від обсягу виробництва на залежні і незалежні, постійні, змінні. Також треба зауважити, що в цій класифікаційній ознаці виділяють ще десять видів витрат (напівзмінні, напівпостійні, умовно-постійні, умовно-змінні і т.д.) що на нашу думку призводить тільки до дублювання та розтягування класифікації.

Особливе місце у класифікації витрат займає групування витрат за економічними елементами та статтями витрат. На думку деяких авторів [7,8] групування витрат за економічними елементами характеризує їх відношення до створення вартості, дозволяє виділити перенесену і знов створену вартість, яка складається з необхідного і частини додаткового продукту. Також у такому групуванні витрат спостерігається чіткий розподіл всіх витрат на витрати засобів праці, витрати предметів праці, витрати живої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва. З цим ми не сперечаємось, але групування витрат за економічними елементами не характеризує призначення витрат, їх доцільність, зв'язок витрат і результатів діяльності, не повністю показує їх роль у виробничому процесі, взаємозв'язок з обсягом виробництва та іншими факторами, які впливають на собівартість продукції. Також на більшості підприємств олійно-жирової промисловості не ведеться 8-й клас рахунків, якій саме і передбачає розподіл витрат за елементами. Що ж стосується статей калькулювання, то вони визначаються кожним підприємством самостійно. Тому, на нашу думку, у даному випадку буде недоцільним виділяти цю класифікаційну ознаку.

Отже, проведене дослідження дає підстави вважати, що незважаючи на значні досягнення в питанні класифікації витрат, залишається ще багато спірного та невирішеного.

Створюючи класифікацію витрат для олійно-жирових підприємств, ми будемо виходити з наступного:

1. як вже було зазначено, нами беруться до уваги тільки витрати на виробництво;

2. організаційна структура, система обліку та контролю, галузеві особливості досліджуваних підприємств повинні бути відображені в класифікації:

3. ми не будемо поділяти класифікації витрат на ті, які використовуються в управлінському обліку, і на ті які використовуються у фінансовому, оскільки вважаємо, що повинна існувати єдина раціональна класифікація витрат, незалежно від виду обліку.

Таким чином, витрати на виробництво олійно-жирових підприємств доцільно, на наш погляд, класифікувати таким чином (рис.1):

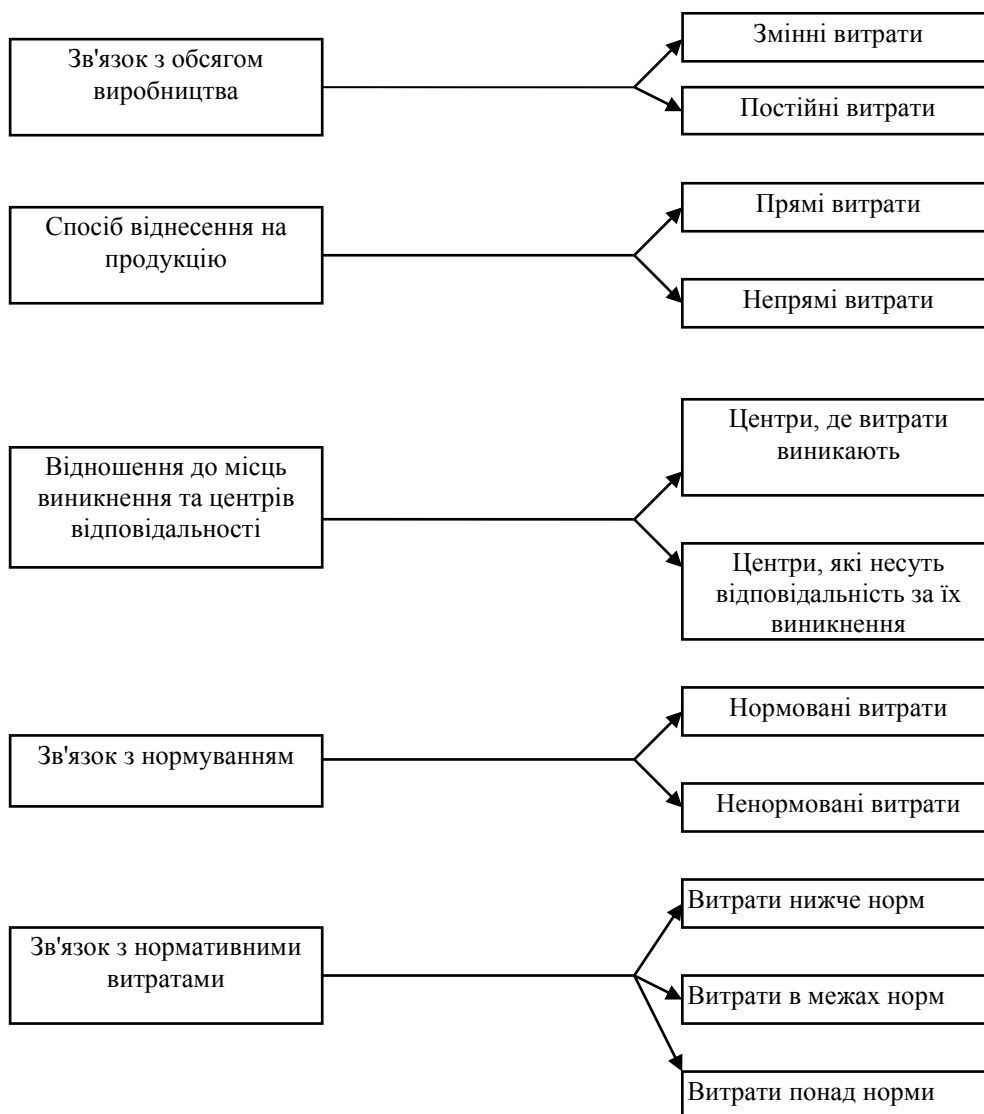


Рисунок 1- Класифікація витрат на виробництво олійно-жирових підприємств

- Залежність від обсягу виробництва: витрати змінні, витрати постійні. Класифікація витрат за цією ознакою є дуже важливою для олійно-жирових підприємств, оскільки облік витрат на досліджуваних підприємствах здійснюється по системі директ-костінг, а головною ознакою цієї системи є саме поділ витрат на постійні та змінні;

- Спосіб віднесення на продукцію: витрати прямі і непрямі. Найбільшу питому вагу витрат на виробництво складають саме прямі витрати, зокрема до прямих витрат олійно-жирових підприємств належать в основному витрати на основні та додаткові матеріали. Зокрема до них відносяться: у виробництві олії – насіння олійних культур, у

жиропереробці – олії, саломас, переетерифіковані жири, жири тваринні, жирні кислоти, водень, содопродукти, пакувальні матеріали [9];

- Відношення до центрів відповідальності та центрів виникнення: центри, де витрати безпосередньо виникають, та центри які несуть відповідальність за їх виникнення. Місця виникнення витрат та центри відповідальності часто не співпадають, тобто в одному центрі відповідальності може бути декілька місць виникнення витрат;

- Зв'язок з нормативними витратами: витрати в межах норм, понад норм, нижче норм. Ця класифікаційна ознака є необхідною для олійно-жирових підприємств, оскільки основна продукція галузі повинна відповідати ДЕСТам [10];

- Зв'язок з нормуванням: нормовані і ненормовані витрати. Вважаємо доцільним виділення цієї ознаки, оскільки система бюджетування, яка існує на досліджуваних підприємствах вимагає нормування всіх витрат. Також ця ознака пов'язана зі складанням нормативів та калькуляцій.

Отже, у даній статті було проаналізовано та узагальнено існуючі класифікації витрат, зроблено їх критичний аналіз та запропоновано власне бачення класифікації витрат на виробництво, враховуючи всі особливості, які притаманні даній галузі промисловості.

Список літератури

1. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628с.;
2. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (Методолого-прикладний аспект). – К.: «Альт прес», 2001. – 258с.;
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов/ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783с.;
4. С.Ф. Голов. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704с.;
5. Керимов В.Э., Адумукас С.И., Иванова Е.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат // Менеджмент в России и за рубежом, № 1, 2002, стр.125-134;
6. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050.106 "Облік і аудит" // Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук.- Житомир: ЖІТІ, 2000р.-488с.;
7. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів)/ За ред. проф., д-ра екон. наук В.В. Сопка та О.В. Бойка – К.: «Фенікс», 2001. – 468с.;
8. Палий В.Ф. Основы калькулирования.- М.: Финансы и статистика, 1987.-288с.;
9. Наказ Комітету харчової промисловості Мінагропрому України від 31.08.1999 № 64 „Про затвердження Інструкції з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості”;
10. ГОСТ 1129-93. Межгосударственный стандарт. Масло подсолнечное. (технические условия). Киев: Госстандарт Украины, 1996.

Рассмотрены существующие классификации затрат. Предложена рациональная классификация затрат на производство для масло-жировой промышленности с учетом всех особенностей этой отрасли.

Different classifications of costs which are exist now are considered in the article. The rational classification of product costs for oil-food industry with taking into account all peculiarities of this branch is proposed in the article.