ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

УДК 330.342

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.63-8>**Андрієнко М.М.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки повітряного транспорту
*Національний авіаційний університет***Давидюк В.Є.**студентка
*Національний авіаційний університет***Andriienko Mariia**Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Air Transport Economics
*National Aviation University***Davydiuk Viktoriia**Student
National Aviation University

ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ

Андрієнко М.М., Давидюк В.Є. Економічні аспекти вдосконалення класифікації витрат підприємства за економічними елементами. Статтю присвячено конкретизації напрямів та особливостей удосконалення класифікації витрат підприємства за елементами з метою успішного управління ними. Дослідження було здійснено на прикладі як українських, так і іноземних підприємств. Уточнено, що як основу класифікації витрат за елементами потрібно розглядати основні фактори виробництва (діяльності), тобто грошове вираження витрачання цих чинників. Обґрунтовано необхідність гнучкої зміни класифікації витрат за елементами залежно від еволюції зміни в кількості використовуваних факторів і вартісній структурі витрат на їх залучення. Запропоновано здійснювати розподіл витрат на постійні та змінні всередині кожної позиції їх за елементною класифікацією. З'ясовано, що витрати за запропонованими елементами відрізнятимуться за критерієм домінування в них постійних чи змінних компонентів.

Ключові слова: змінні і постійні витрати, класифікація, елементи витрат, фактори виробництва, підприємство.

Андрієнко М.М., Давидюк В.Є. Экономические аспекты совершенствования классификации затрат предприятия по экономическим элементам. Статья посвящена конкретизации направлений и особенностей совершенствования классификации расходов предприятия по элементам с целью успешного управления ими. Исследование было осуществлено на примере как украинских, так и иностранных компаний. Уточнено, что в качестве основы классификации расходов по элементам нужно рассматривать основные факторы производства (деятельности), то есть денежное выражение расходования этих факторов. Обоснована необходимость гибкого изменения классификации расходов по элементам в зависимости от эволюции изменения в количестве используемых факторов и стоимостной структуры затрат на их привлечение. Предложено осуществлять распределение затрат на постоянные и переменные внутри каждой позиции их поэлементной классификации. Выяснено, что расходы по предложенным элементам будут отличаться по критерию доминирования в них постоянных или переменных компонентов.

Ключевые слова: переменные и постоянные затраты, классификация, элементы затрат, факторы производства, предприятие.

Andriienko Mariia, Davydiuk Viktoriia. Economic aspects of improving the classification of enterprise costs by economic elements. The article is devoted to the specification of areas and features of improving the classification of costs of the enterprise by elements, in order to successfully manage them. The study was considered on the example of both Ukrainian and Iraqi enterprises, as this classification differs slightly at these enterprises. But it is clarified that differences in the classification of costs by elements may exist not only for different countries, but also due to different opinions of scientists. Questions on production costs in various aspects were dealt with by

such domestic and foreign scientists as: F. Butynets, V. Kozak, V. Lastovetsky, O. Moshkovskaya, M. Skrypnik, O. Grishnova, A. Turilo, Y. Kravchuk and others. It has been found that the issue of classification of costs by elements has recently lost some popularity among Ukrainian economists. There is a fairly large number of criteria for classifying costs, which indicates the importance of information about this object in different views for management purposes. It is specified that the main factors of production (activity), ie the monetary expression of the expenditure of these factors, should be considered as the basis for the classification of costs by elements. The necessity of flexible change of classification of expenses on elements depending on evolution of change in quantity of the used factors and cost structure of expenses for their attraction is substantiated. It is proposed to divide the costs into constants and variables within each item according to the element classification. This logic of cost classification will clarify the cost structure, make it more convenient for management purposes (analysis, rationing, pricing, budgeting). It was found that the costs of the proposed elements will differ in terms of dominance of fixed or variable components. It is proposed in further explorations in this direction to clarify the possibilities of further classification of costs within each element. The generally approved forms of statistical reporting should change over time to describe more objectively what is happening at most enterprises in the country. However, the change of these forms will always be slower than required by the actual circumstances and changes in existing enterprises.

Key words: costs, variables and constants, classification, elements of cost of factors of production, enterprise.

Постановка проблеми. Витрати є досить різними за своєю природою. Для більш ясного розуміння їх сутності та відмінностей необхідна адекватна класифікація. Із метою успішного управління витратами важливими є питання їх об'єктивного обліку і контролю. Останнє, своєю чергою, також залежить від адекватної класифікації. Існує досить велика кількість критеріїв класифікації витрат, що свідчить про важливість інформації щодо даного об'єкта в різних уявленнях для цілей управління. Проблеми класифікації витрат досить глибоко опрацьовані, однак і в таких умовах можливе вдосконалення або уточнення існуючих положень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розглянувши дану тематику [1–9], слід підсумувати, що останнім часом питання класифікації витрат за елементами дещо втратили популярність серед українських економістів. Можливо, це є наслідком того, що багато вчених вважають непорушною класичну класифікацію витрат за всіма відомими п'ятьма елементами.

Останнім часом українських учених-економістів у частині витрат більше цікавлять питання розподілу накладних витрат, їх облік за центрами відповідальності. При цьому зміна з плином часу основи класифікації витрат за елементами залишається поза увагою, як і необхідність адекватної зміни самої класифікації.

Формулювання завдання дослідження. Метою дослідження є конкретизація напрямів і особливостей класифікації витрат за елементами як на іноземних, так і на українських підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Слід більш детально звернути увагу на класифікацію витрат за економічними елементами. Доцільно відзначити, що дана класифікація на українських та іракських підприємствах дещо різниться. Якщо на українських виділяється п'ять елементів, то у деяких іноземних компаніях – переважно чотири (табл. 1).

Як видно з табл. 1, на українських підприємствах не виділяється в окремий елемент вартість отриманих послуг (вони «сидять» в інших), а на деяких міжнародних – не виділяються відрахування на соціальне страхування.

Наявність такого елемента витрат, як «Інші», дає змогу до цього елемента відносити всі ті витрати, які залишилися невиділеними, в окремий елемент. Це зручно, проте слід пам'ятати, що питома вага еле-

мента «Інші» не повинна перевищувати значення інших основних елементів.

Таблиця 1

Класифікація витрат за елементами

Елементи витрат на українських підприємствах	Елементи витрат на іракських підприємствах
Матеріальні витрати	Матеріальні витрати
Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці
Відрахування на соціальне страхування	Вартість отриманих послуг
Амортизація	Інші
Інші	

Відмінності в класифікації витрат за елементами може існувати не тільки щодо різних країн, а й унаслідок різних думок учених. У цьому разі актуальним є з'ясування основи класифікації витрат за елементами. Звісно ж, основою класифікації витрат за елементами є комбінація використання основних факторів виробництва (діяльності).

Як відомо, витрати представляють грошовий вираз використання факторів виробництва (діяльності). Спочатку як основні такі фактори виробництва розглядалися праця, капітал у вигляді основних засобів, матеріальні ресурси. Використання фактору «праця» зумовлює витрати на оплату праці, а на українських підприємствах – ще й відрахування на соціальне страхування. Використання фактору «капітал» у вигляді основних засобів зумовлює амортизацію. На українських підприємствах дані витрати виділяються в окремий елемент, на іракських – включаються до інших. Оскільки в деяких іноземних компаніях витрати на соціальне страхування не регламентуються державним законодавством, тому на багатьох підприємствах такі витрати відсутні. Прикладом можуть бути деякі підприємства Іраку, оскільки там мають місце подібні витрати, причому вони включаються в «інші». Недоліком того, що до складу інших витрат на іракських підприємствах включається амортизація, а на деяких підприємствах – ще й додаткові витрати на соціальне страхування (медичне страхування), є те, що питома вага такого елемента, як «Інші витрати», може пере-

вищувати значення відповідного показника за іншими елементами.

На українських підприємствах вартість послуг сторонніх організацій включається до складу інших витрат. Якщо питома вага інших витрат відносно висока, це робить інформацію щодо диференціації витрат за елементами недостатньо повною.

Звісно ж, правильніше виходити з того, що для кожного фактора виробництва (діяльності) необхідним є виділення окремого елемента витрат. Уточнимо основні фактори виробництва щодо промислового підприємства (табл. 2). Порівнюючи дані табл. 1 і 2, можна помітити різницю, яка полягає у «послугах сторонніх організацій». Витрати на оплату послуг сторонніх організацій у тому числі включають у себе вартість отримання інформації від сторонніх суб'єктів господарювання.

У переліку основних факторів виробництва не розглядається «Земля», оскільки для промислового підприємства (на відміну від сільськогосподарського) потрібна обмежена кількість даного ресурсу, тому грошове використання даного чинника (наприклад, у вигляді податку на землю) можна віднести до елемента «Інші витрати».

Якщо засновувати класифікацію витрат за елементами на положенні щодо витрачання основних факторів виробництва (діяльності), то з урахуванням останніх тенденцій необхідно використовувати такі елементи: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соцстрах; 4) амортизація; 5) послуги сторонніх організацій; 6) податки і відрахування; 7) інші.

Класична класифікація витрат за елементами як на українських підприємствах, так і на іракських, дещо застаріла. Як уже сказано раніше, класична класифікація елементів на українських підприємствах не враховує послуги сторонніх організацій як окремий елемент, а на іракських – відрахування на соцстрах і амортизацію.

Ці витрати враховувалися у складі інших. Збільшення важливості певного фактора виробництва (діяльності) збільшує питому вагу витрат на його залучення і використання, що зумовлює необхідність виділення даних витрат в окремий елемент. Якщо раніше витрати на використання низки факторів виробництва (діяльності) враховувалися у складі інших витрат, то останнім часом значимість цих факторів (інформація, послуги сторонніх організацій) зростає як на українських, так і іракських підприємствах, що робить необхідним виділення відповідних витрат в окремий елемент.

Останнім часом у діяльності більшості підприємств також посилюється роль державного регулювання і державних послуг (наприклад, захист інтересів щодо іноземних конкурентів або контрагентів), які здійснюються за рахунок податків і відрахувань до державного та місцевих бюджетів. Однак у структурі витрат розмір податків не повинен бути значним і тим більше домінуючим. Своєю чергою, відрахування на соцстрах, а також податки і відрахування (3-тя і 6-та позиції) можуть бути об'єднані в одну позицію, оскільки перші за своєю суттю є податком і їхній розмір регулюється законодавством.

У такому разі класифікація витрат за елементами може бути представлена так: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальне страхування, податки та обов'язкові платежі до державного і місцевих бюджетів (які входять до складу витрат); 4) амортизація; 5) послуги сторонніх організацій; 6) інші.

Якщо в подальшому з'явиться ще якийсь фактор виробництва (діяльності), який стане суттєвим у господарській діяльності більшості промислових підприємств, це призведе до необхідності вдосконалення класифікації витрат за елементами шляхом збільшення числа таких елементів. Таким чином, класифікація витрат за елементами є динамічною і повинна змінюватися з часом.

Таблиця 2

Основні фактори виробництва промислового підприємства

Фактор виробництва	Витрати, що характеризують використання фактора
1. Праця	Оплата праці. Відрахування на соціальне страхування. Можливо, що з часом іракські підприємства еволюціонують до рівня європейських і витрати на соціальне забезпечення працівників значно підвищаться.
2. Капітал (основні засоби)	Амортизація.
3. Матеріальні та енергетичні ресурси	Матеріальні витрати.
4. Підприємницькі здібності	Економічна теорія як винагороду за використання підприємницьких здібностей виділяє прибуток (дивіденди). Як відомо, прибуток не включається до складу витрат, а є різницею між доходами і витратами. Прибутком розпоряджаються власники підприємства – підприємці.
5. Інформація	Останнім часом цей фактор усе більше набирає значимість. Отримання необхідної для підприємства інформації може призводити до збільшення витрат на оплату праці, якщо її отриманням займаються працівники підприємства, або до витрат на оплату послуг сторонніх організацій, якщо її надають сторонні суб'єкти господарювання.
6. Послуги сторонніх організацій	Витрати на оплату послуг сторонніх організацій. Останнім часом відбувається спеціалізація суб'єктів господарювання на виконанні обмеженого числа операцій. Водночас докільки ускладнюється, що робить необхідним користуватися послугами сторонніх організацій, які надають послуги (наприклад, вантажоперевезення), інформацію, виконують певні роботи.
7. Державні послуги	Податки та відрахування до державного і місцевих бюджетів, які входять до складу собівартості, тобто відносяться до витрат. Є окремим випадком послуг сторонніх організацій, однак характеризується специфічністю, що дає змогу відокремити один вид послуг від інших.

Дана класифікація витрат за елементами переважно підходить для промислових підприємств, основним видом діяльності яких є виробництво продукції. Якщо в діяльності підприємства істотне значення має торгова діяльність або підприємство є торговим за своєю суттю, вищенаведену класифікацію витрат слід уточнити. Торговельні підприємства купують товари для подальшого перепродажу. З одного боку, даний фактор не використовується так само, як сировина на промислових підприємствах, тобто не переробляється в інший продукт людської діяльності. Однак використання товарів має місце не як фактор виробництва, а як фактор торгівлі та отримання доходу. Водночас торговельні підприємства можуть набувати товарно-матеріальних цінностей як сировини для переробки, хоча така діяльність для них не повинна бути основною. З урахуванням викладеного для торгових підприємств або тих із них, для яких характерна і виробнича, і торговельна діяльність, слід застосовувати таку класифікацію витрат за елементами: 1) матеріальні витрати; 2) вартість товарів, придбаних із метою подальшого продажу; 3) витрати на оплату праці; 4) відрахування на соціальне страхування, податки та обов'язкові платежі до державного і місцевих бюджетів (які входять до складу витрат); 5) амортизація; 6) послуги сторонніх організацій; 7) інші.

Для цілей нормування, аналізу та ціноутворення важливим є поділ витрат на постійні та змінні. Витрати за запропонованими елементами відрізнятимуться за критерієм домінування в них постійних чи змінних компонентів (табл. 3).

Як видно з табл. 3, витрати за окремими елементами відносяться переважно тільки до змінних (наприклад, матеріальні) або тільки до постійних (наприклад, амортизація). Витрати за іншими елементами містять як постійну, так і змінні компоненти, що робить доцільним подальшу класифікацію витрат усередині цих елементів.

Якщо класифікація витрат за елементами зумовлюється факторами виробництва (діяльності), то подальший поділ витрат усередині кожного елемента доцільно здійснювати залежно від їх ставлення до цієї групи постійних або змінних витрат. Така логіка класифікації витрат дасть змогу прояснити структуру витрат, зробити її більш зручною для цілей управління (аналізу, нормування, ціноутворення, бюджетування). Подібний підхід до класифікації робить необхідним усередині кожного елемента формування як мінімум двох груп: постійних та змінних витрат.

Виходячи з вищевикладеного, класифікація витрат, згідно із запропонованою логікою, виглядатиме так:

- 1) матеріальні витрати;
- 2) вартість товарів, придбаних із метою подальшого продажу;
- 3) витрати на оплату праці:
 - 3.1) витрати по відрядній формі оплати праці – змінні;
 - 3.2) витрати по погодинній формі оплати праці – постійні;
- 4) відрахування на соціальне страхування, податки та обов'язкові платежі до державного і місцевих бюджетів (які входять до складу витрат):
 - 4.1) відрахування на соцстрахування пропорційно витратам по відрядній формі оплати праці – змінні;
 - 4.2) відрахування на соцстрахування пропорційно витратам по погодинній формі оплати праці – постійні;
 - 4.3) податки і платежі, що входять до складу собівартості, які залежать від обсягів діяльності, – змінні;
 - 4.4) податки і платежі, що входять до складу діяльності, – постійні;
- 5) амортизація;
- 6) послуги сторонніх організацій:
 - 6.1) вартість послуг сторонніх організацій, яка залежить від обсягів діяльності;
 - 6.2) вартість послуг сторонніх організацій, яка не залежить від обсягів діяльності;
- 7) інші:
 - 7.1) розмір інших витрат, який залежить від обсягів діяльності;
 - 7.2) розмір інших витрат, який не залежить від обсягів діяльності.

Велика ймовірність, що в майбутньому число факторів виробництва (діяльності) може збільшуватися. Також може змінюватися домінування витрат на їх використання у структурі витрат. Це призводить до необхідності постійного перегляду класифікації витрат за собівартістю, що не залежать від обсягів елементів. У зв'язку з можливістю змін даної класифікації пропонується такий алгоритм її здійснення (рис. 1).

Використання даного алгоритму дасть змогу уніфікувати процедуру класифікації витрат за елементами.

На різних підприємствах використання факторів виробництва (діяльності) може бути різним, також можуть істотно відрізнятися питомі ваги витрат на використання факторів у структурі витрат. Причому якщо на низці підприємств буде більш гнучко здійснюватися зміна класифікації витрат за елементами, то на

Таблиця 3

Диференціація витрат на постійні і змінні за кожним елементом

Елемент витрат	Домінування постійної або змінної компоненти
1. Матеріальні витрати	В основному змінні
2. Вартість товарів, придбаних із метою подальшого продажу	В основному змінні
3. Витрати на оплату праці	І постійні, і змінні залежно від форми оплати праці
4. Відрахування на соцстрах, податки та обов'язкові платежі до державного і місцевих бюджетів (які входять до складу витрат)	І постійні, і змінні. Відрахування на соціальне страхування – залежно від витрат на оплату праці
5. Амортизація	Постійні
6. Послуги сторонніх організацій	І постійні, і змінні
7. Інші	І постійні, і змінні

інших – менш гнучко. Окрім того, прийнята класифікація витрат за елементами, згідно з вимогами державних органів статистики, буде завжди «відставати» від об'єктивної необхідності змін відповідної класифікації на низці підприємств. Та все це призведе до необхідності вдосконалення класифікації витрат у рамках управлінського обліку, особливості якого в частині розподілу витрат за елементами на різних підприємствах не співпадатимуть.

Якщо розглядати як основу класифікації витрат за елементами основні фактори виробництва (діяльності), точніше грошовий вираз їх використання, то природними будуть відмінності в композиції відповідного використання на різних підприємствах. Це робить необхідним визнання нормальним відмінності в класифікації витрат за елементами в різних суб'єктах господарювання. Також слід визнати нормальним можливу розбіжність даній класифікації в загальнозатверджених формах статистичної звітності та формах управлінського обліку на певному підприємстві.

Своєю чергою, загальнозатверджені форми статистичної звітності повинні змінюватися з плином часу, щоб більш об'єктивно описувати те, що відбувається на більшості підприємств країни. Однак зміна даних форм завжди відбуватиметься повільніше, ніж того вимагатимуть обставини і зміни на діючих підприємствах.

Висновки. Уточнено, що як основу класифікації витрат за елементами потрібно розглядати основні фактори виробництва (діяльності), тобто грошове вираження витрачання цих факторів. Оскільки з часом відбуваються зміни в кількості використовуваних фак-

Рис. 1. Алгоритм класифікації витрат за елементами

торів і вартісній структурі витрат на їх залучення, необхідним є адекватна зміна класифікації витрат за елементами. Використання запропонованого алгоритму відповідної класифікації дасть змогу зробити зрозумілими і логічними внесення відповідних змін. Окрім того, для цілей управління витратами запропоновано розділяти витрати, пов'язані з певним елементом, на постійні та змінні компоненти, тобто здійснювати подальшу класифікацію витрат щодо кожного елемента. Перспективою подальших розвідок у даному напрямі є уточнення можливості подальшої класифікації витрат усередині кожного елемента.

Список використаних джерел:

1. Андрієнко М.М., Андрієнко І.М. Центр «Ліски» в системі комплексного транспортного обслуговування вантажовласників. *Проблеми та перспективи розвитку транспортних систем: економіка і управління*. 2004. № 5. С. 89–94.
2. Управление затратами комплексных производств : монография / В.Н. Гончаров и др. Донецк : ДНУ, 2003. 180 с.
3. Кутовой Г.М. Центры затрат как объекты управления издержками производства. Ринкові важелі та стимули розвитку господарчих систем. Одеса : ОГЕУ, 1998. С. 56–64.
4. Тарасова Н.Г. Облік витрат по центрах витрат та відповідальності як основа ефективного менеджменту. *Управління проєктами та розвиток виробництва*. 2001. № 1. С. 142–147.
5. Сердюк В.М., Акаєв Ш.М. Управлінський облік у системі менеджменту підприємства. *Прометей*. 2004. № 3. С. 152–157.
6. Голов С.Ф. Управленческий учет: концепция и организация. *Бухгалтерский учет и аудит*. 1997. № 3. С. 13.
7. Корниенко Ю.Ю. Совершенствование методики распределения накладных расходов комплексного мясо-перерабатывающего производства. *Прометей*. 2002. № 3(9). С. 292–303.
8. Гавриш Я., Крикавський Є.В., Мартиненко С.М. Проблеми формування конкурентних переваг у витратах. *Прометей*. 2005. № 1(16). С. 162–167.
9. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік в системі управління витратами. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2004. № 195. Т. II. С. 353–361.
10. Каменская Т. Затраты переменные и постоянные: как оценить? *Баланс*. 2006. № 17. С. 32–35.

References:

1. Andriienko M.M., Andriienko I.M. (2004) Tsentr «Lisky» v systemi kompleksnoho transportnoho obsluhovuvannia vantazhovlasnykiv [Center «Lisky» in the system of complex transport services for cargo owners]. *Problemy ta perspektivy rozvytku transportnykh system: ekonomika i upravlinnia*, no. 5, pp. 89–94.
2. Goncharov V.N., Chizh V.I., Kornienko Yu.Yu., Klimovitskaya A.Yu., Kirnos I.A (2003) Upravlinnia vytratamy kompleksnykh vyrobnytstv [Cost management of complex production]. Donetsk. (in Ukrainian)
3. Kutovoy G.M. (1998) Tsentry vytrat yak obiekty upravlinnia vytratamy vyrobnytstva [Cost centers as objects of production cost management]. *Rynkovi vazheli ta stymuly rozvytku hospodarchykh system*, Odessa, pp. 56–64.

4. Tarasova N.G. (2001) Oblik vytrat po tsentrakh vytrat ta vidpovidalnosti yak osnova efektyvnoho menedzhmentu [Cost accounting by cost centers and responsibilities as a basis for effective management]. *Upravlinnia proektamy ta rozvytok vyrobnytstva*, no. 1, pp. 142–147.
5. Serdyuk V.M., Akayev Sh.M. (2004) Upravlinskyi oblik u systemi menedzhmentu pidpriemstva [Management accounting in the enterprise management system]. *Prometei*, no. 3, pp. 152–157.
6. Golov S.F. (1997) Upravlinskyi oblik: kontseptsii i orhanizatsiia [Management accounting: concept and organization]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, no. 3, p. 13.
7. Kornienko Yu.Yu. (2002) Udoskonalennia metodyky rozpodilu nakladnykh vytrat kompleksnoho miasopererobnoho vyrobnytstva [Improving the methodology of distribution of overhead costs of complex meat processing production]. *Prometei*, no. 3 (9), pp. 292–303.
8. Gavris J., Krikavskiy V., Martinenko S. M. (2005) Problemy formuvannia konkurentnykh perevah u vytratakh [Problems of formation of competitive advantages in costs]. *Prometei*, no. 1 (16), pp. 162–167.
9. Ivanyuta P.V. (2004) Vnutrishnohospodarskyi (upravlinskyi) oblik v systemi upravlinnia vytratamy [Internal (management) accounting in the cost management system]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, no. 195, pp. 353–361.
10. Kamenskaya T. (2006) Vytraty zminni i postiini: yak otsynity [Costs are variable and constant: how to estimate]. *Balans*, no. 17, pp. 32–35.