

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СИСТЕМАТИЗАЦІЇ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ У РІЗНИХ СИСТЕМАХ ЕКОНОМІКИ: ПОГЛЯД КРІЗЬ ПРИЗМУ ЧАСУ

А.І. ПЛЯСКІНА

Херсонський національний технічний університет

У статті наведено результати аналізу систематизації основних видів витрат у різних системах економіки. Розглянуто зміст витрат основних блоків класифікації. Досліджено схожість і відмінність витрат у різних економічних системах

Матеріальні блага є основою життя та розвитку суспільства. Створення споживчих благ для задоволення потреб людей здійснюється за допомогою виробництва, і є головною його метою.

Важливою складовою дослідження виробництва є його витрати, оскільки виробництво починається саме з витрат, а вже потім, як похідні від них, розглядаються питання організації, управління й одержання результатів діяльності підприємства, тому їх дослідження та мінімізація на підприємствах у всіх його проявах, закономірностей і тенденцій, є ключовою проблемою економічної науки і практики.

Об'єкти та методи дослідження

Сукупність заходів, о реалізуються як у масштабі всієї країни, так і на кожному, окремо взятому, підприємстві, спрямованих на підвищення ефективності виробництва, мають сприяти зниженню собівартості продукції. Для досягнення поставленої мети в статті було використано методи теоретичного узагальнення та порівняння.

Постановка завдання

Одним із методів дослідження значення та структури витрат є їх класифікація. У «Великому економічному словнику» зазначено, що: класифікація – це система підпорядкованих понять у будь-якій галузі знань або розподіл тих чи інших об'єктів за класами (відділами, розрядами) залежно від їх загальних ознак [1]. Чим більше визначено ознак класифікації, тим вищий ступінь їх пізнання. Вивчення змісту окремих витрат виробництва та реалізацію продукції, правильне їх групування при плануванні та обліку собівартості продукції є важливою умовою виявлення шляхів економії ресурсів.

Результати та їх обговорення

Для детальнішого вивчення витрат розширимо їх класифікацію, розподіливши її на три системні блоки економіки (рис. 1).

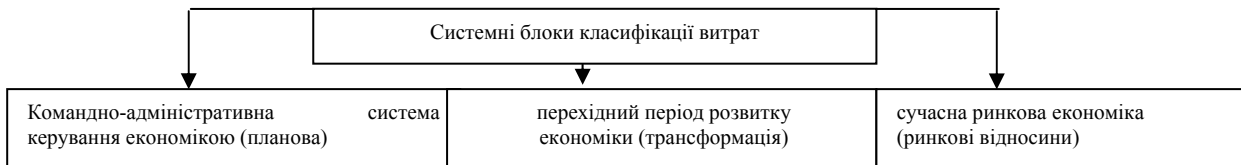


Рис. 1. Класифікації витрат в різних системах економіки

В умовах командно-адміністративної системи керування економікою вважалося центральною ланкою керування на макрорівні. Сутність концепції, яка ґрунтується на принципах централізованого планування, зводилася до жорсткого цілеспрямованого впливу на всі сфери діяльності підприємства. Підприємству зверху встановлювали, що воно має виробляти, у які терміни, куди поставляти свою продукцію, звідки отримувати сировину, матеріали тощо. Підприємству доводилося формувати й основні

вартісні показники: обсяг виробництва, собівартість продукції, продуктивність праці, прибуток. Система оцінки та стимулювання діяльності підприємств засновувалася на виконанні цих вартісних показників порівняно з досягнутим рівнем минулого періоду. У цій системі жорсткого розподілу ресурсів та єдиної політики розвитку господарства не було потреби вивчати ринок й попит, що призводило до орієнтації виробництва винятково на виконання плану.

Класифікація витрат наведена на рис. 2.

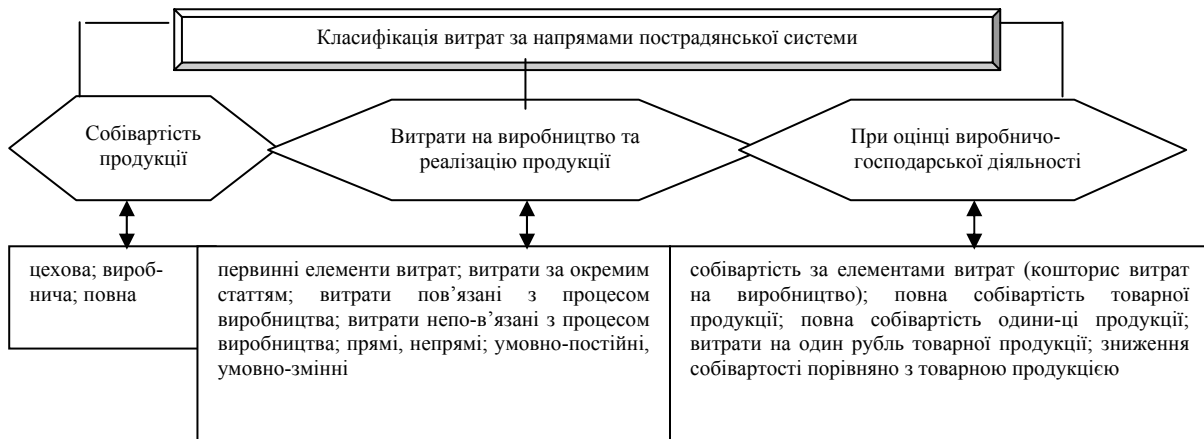


Рис. 2. Класифікація витрат в умовах командно-адміністративної системи

Щоб правильно розрахувати собівартість продукції, необхідно знати, які витрати включати до окремих видів собівартості [2]. Собівартість продукції промислового підприємства командного устрою являла собою грошовий вираз витрат на виробництво та збут продукції, тобто показувала, скільки обходиться підприємству виготовлення та реалізація продукції. У собівартість продукції входили всі витрати на споживчі засоби виробництва, оплату праці, витрати з управління та з реалізації продукції.

План з собівартості продукції та його обґрунтування був самим великим розділом у техпромфінплані підприємства, який розроблювався з наступних напрямків: кошторис витрат на виробництво з економічними елементами; собівартість товарної продукції за статтями калькуляції; собівартість важливіших видів продукції; витрати на один рубль товарної продукції; зниження собівартості продукції за основними техніко-економічними факторами. Так, на круп'яних підприємствах важливе значення мали розрахунки потреби сировини та виходів продукції. Розроблюючи план з собівартості продукції, підприємство повинно було враховувати досягнення передових підприємств, не завищувати розміри коштів спрямованих на пусконаладжувальні роботи, на утримання устаткування, поточний ремонт, утримання апарату управління [3].

На підприємствах харчової промисловості командно-адміністративної системи керування розрізняли три види собівартості: – цехова собівартість (сума всіх витрат на виготовлення продукції в цеху), виробнича собівартість (витрати на виробництво продукції в цілому по підприємству). Вона включала всі витрати від початкової операції виробничого процесу до здавання готової продукції на склад – повна собівартість (виробнича собівартість та витрати не пов'язані з виробництвом продукції).

Усі три види собівартості планували та враховували на підприємствах, які мали цехову структуру. Хлібопекарські підприємства, які будувалися за безцеховою структурою, планували та враховували тільки виробничу та повну собівартість. Витрати на виробництво та реалізацію продукції групувалися за такими ознаками: за економічним змістом (первинні елементи витрат) – сировина та

основні матеріали; допоміжні матеріали; паливо; електроенергія; заробітна плата всіх категорій робітників; відрахування на соціальне страхування; амортизаційне відрахування; інші грошові витрати (грошове вираження вказаних елементів витрат становило кошторис витрат на виробництво).

За характером виникнення та призначення виробничі такі витрати класифікувалися за окремими статтями витрат. Така класифікація дає можливість легко встановлювати причини витрат.

До собівартості продукції за калькуляційними статтями входили такі витрати: на сировину та основні матеріали (за відрахуванням повернутих відходів); допоміжні матеріали; тару пакувальних матеріалів; паливо та електроенергію на технологічні цілі; витрати на підготовку та освоєння виробництва; загальнозаводські витрати; витрати не пов'язані з виробництвом; інші виробничі витрати. Перелічені витрати, окрім витрат які не пов'язані з виробництвом, становили виробничу собівартість, а виробнича собівартість і витрати які не пов'язані з виробництвом – повну собівартість продукції;

- за характером прояву у виробничому процесі витрати підрозділяли на такі групи: витрати, пов'язані з процесом виробництва та витрати на керування та обслуговування основного виробництва;

- за методом включення до собівартості вирізняли прямі та непрямі витрати. Прямі витрати включали до собівартості окремих видів виробів відразу, повністю, а непрямі витрати розподіляли за видами умовно, непрямим способом, пропорційно величині прийнятого у цій галузі показника;

- за проявом змін обсягу виробки на собівартість витрати групували на умовно-постійні та умовно-змінні. До умовно-постійних витрат, які перебувають у прямій залежності від зміни обсягу виробітку, зарахували сировину та основні матеріали, паливо й енергію на технологічні потреби, основну й допоміжну заробітну плату виробничих робітників. Умовно-змінні витрати не змінювалися зі змінами обсягу виробітки. До них відносили загальнозаводські витрати: заробітна плата управлінського апарату з відрахуваннями на соціальне страхування; витрати на відрядження; утримання та ремонт будівлі загальнозаводського призначення, витрати на підготовку кадрів, охорону підприємства й інші.

Залежно від призначення відрізняли планові та звітні калькуляції. На основі планових калькуляцій визначали: собівартість всієї продукції за статтями витрат; собівартість одиниці продукції кожного виду; прибуток від реалізації продукції; рентабельність кожного виду виробів, зниження собівартості порівняно з минулим періодом. Звітні калькуляції, в яких показували фактичну собівартість одиниці виробу і всієї виробленої продукції, складали по закінченню звітного періоду. За звітними калькуляціями контролювали правильність витрат, передбачуваних планом [2].

При оцінці виробничо-господарської діяльності хлібопекарного підприємства командної економіки використовували такі показники собівартості: 1. Собівартість за елементами витрат або кошторис витрат на виробництво, який характеризував усю суму витрат підрозділу в розрізі економічних елементів. 2. Повну собівартість товарної продукції, яка відображала витрати на виробництво та реалізацію продукції за статтями калькуляції. 3. Повну собівартість одиниці продукції, яка показувала витрати на виробництво та реалізацію однієї конкретної натуральної одиниці продукції. Цей показник використовувався для визначення цін, порівняння собівартості на різних підприємствах, виявлення її динаміки за різні періоди. 4. Витрати на один рубль товарної продукції, який представляв собою вартісне вираження витрат (без розподілу за видами продукції), і який приходився на один рубль товарної продукції. Цей показник дозволяв порівнювати та аналізувати дані про відносних рівнях собівартості продукції за декілька років. Зниження фактичних витрат на один рубль товарної продукції проти

планових досягався при рівних умовах дотримуванням режиму економії у використанні матеріальних та трудових ресурсів. 5. Зниження собівартості порівняно з товарною продукцією використовувалося для характеристики зміни собівартості за різні періоди господарської діяльності.

Цей показник використовувався при умовах зрівняння обсягів виробництва, структури асортименту. Під порівняльною товарною продукцією розуміли продукцію, яка вироблялася у плановому періоді та вироблялася у базисному періоді. Продукція, яка вироблялася тільки в плановому періоді, не порівнювалася [2].

Особливістю перехідного періоду розвитку економіки є те, що система централізованого управління, яка діяла раніше, зруйнована, а механізм ринкового регулювання суспільного виробництва в стадії зародження. За цих умов підприємства опинилися у непростому становищі. Якщо раніше діяльність підприємств регулювалася, підтримувалася, спрямовувалася цілою системою центральних органів керування (Держпланом, Держпостачем, Держкомцін, міністерствами і відомствами), то зараз вони залишилися один на один із невизначеним зовнішнім середовищем, непередбачуваною поведінкою інших суб'єктів господарювання [4]. Тому перехід до ринкових відносин вимагав ґрунтовного переосмислення методів та інструментів планування виробництва, планування витрат, нових підходів до планування витрат виробництва з урахуванням відсутності централізовано встановлюваних цін, появи конкуренції. Класифікація витрат в перехідний період розвитку економіки наведена на рис. 3.

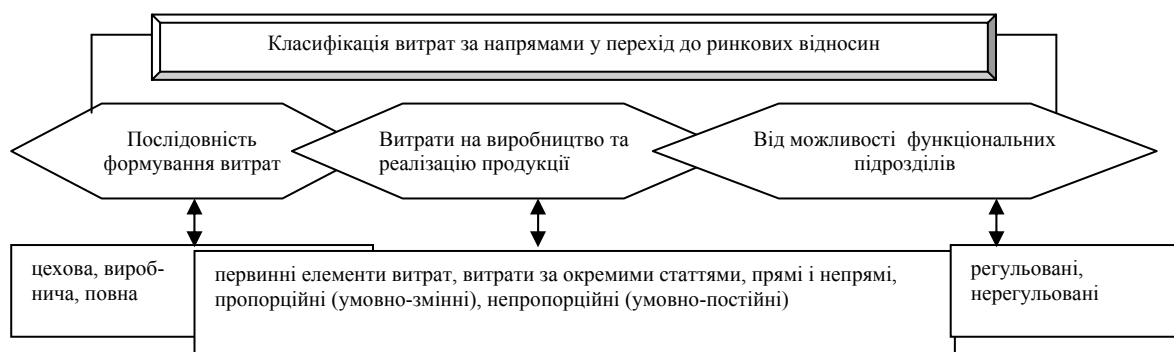


Рис. 3. Класифікація витрат в умовах перехідного періоду вітчизняної економіки

Витрати перехідного періоду, що утворювали собівартість промислової продукції, за своїм характером не були однорідними і групувалися за їх економічним змістом та за характером виникнення і призначення (статті витрат). Групування витрат за економічним змістом використовувалися при складанні кошторису витрат на виробництво. Витрати за економічними елементами групувалися за: матеріальними видатками, видатками на оплату праці, відрахуванням на соціальні заходи, амортизацією основних фондів і нематеріальних активів, іншими видатками. Калькуляційні статті видатків поділялися на прості, що склалися з одного економічного елемента і комплексні (цехові видатки, загальнозаводські видатки). За способом віднесення витрат на собівартість продукції при калькулюванні групувалися на прямі, що були віднесені на її окремі види або замовлення, і непрямі. Ці витрати відносилися на собівартість продукції в порядку розподілу (непрямим способом) за задалегідь встановленою ознакою. За ступенем залежності від зміни обсягу виробництва витрати поділяють на: пропорційні та непропорційні [4]. Залежно від можливостей керівників функціональних підрозділів, впливаючи на величину витрат, поділяються на регульовані і нерегульовані.

Витрати вважаються регульованими, коли їх величину встановлює керівник функціонального підрозділу і їх рівень значною мірою піддається впливу менеджера.

Нерегульовані – витрати, які не підлягають впливу на даному рівні управлінського контролю. За послідовністю формування витрат на підприємстві розрізняють цехову, виробничу і повну собівартість. Цехова собівартість включає усі витрати цехів на виготовлення продукції.

Виробнича собівартість включає витрати підприємства на виробництво продукції. Повна собівартість включає виробничу собівартість і позавиробничі видатки [4].

Незважаючи на те, що зовнішня ситуація кардинально змінилася, у концептуальному плані щодо витрат виробництва залишилося все як і було раніше. Про це наочно свідчить офіційний документ, що регламентує планову роботу підприємства в цілому: «Типове положення по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості», затверджене постановою Кабміну України від 26 квітня 1996 р. № 473 [5]. У цьому документі говориться про той же «розрахунок зниження собівартості продукції по факторах» громіздкий і з великими недоліками. Зв'язок із заходами підвищення ефективності виробництва знову проходить через розрахунок «по факторах», причому всі фактори, які залежать і не залежать від роботи підприємства – додаються. Планова і нормативна собівартість продукції в «Типовому положенні» між собою не пов'язані і вирішують різні завдання. Але найголовніше, не помічається й ігнорується той факт, що змінилася економічні умови функціонування підприємства – і, природно, у «Типовому положенні» немає і натяку на використання прийомів і методів, властивих ринковим відносинам. Зокрема, в «Типовому положенні» не згадується про складання калькуляційний метод величини покриття, не враховується можливість зміни ринкової кон'юнктури і тому не пропонується гнучкої системи планування. Крім того «Типове положення» не враховують, що зрушення в асортименті за кварталами призведуть до перерозподілу постійних витрат, що вимагатиме для кожного кварталу розрахувати базу, відповідно до якої перерозподіляються на зміні рентабельності виробів [4].

Свого часу існувало безліч методик, інструкцій (галузевих, державних, міністерських) і розрахунки за ними давали суперечливі результати, тому що методики були недосконалі. Та вони й не могли бути досконалими, тому що хибним був сам метод. Мабуть, найважливіше значення мав розрахунок так званої «перехідної економії», яку пропонували визначити за такою формулою:

$$E_{\Pi} = \left(\frac{B_{3M \cdot 0} \cdot OB_{\sigma}^0 + B_{3M \cdot 1} \cdot OB_{\sigma}^1}{OB_{\sigma}^0 + OB_{\sigma}^1} - B_{3M \cdot 1} \right) \cdot OB_{\Pi \Pi} ', \quad (1)$$

де $B_{3M \cdot 0}$ і $B_{3M \cdot 1}$ – змінні витрати на одиницю продукції до і після проведення заходів; OB_{σ}^0 і OB_{σ}^1 – кількість продукції, виробленої з початку базисного року до і після проведення заходів; $OB_{\Pi \Pi}$ – кількість продукції, виробленої в плановому році.

Теоретично розрахунки за цією формулою бездоганні. Але зробити їх, враховуючи проведення багатьох заходів, різних термінів впровадження по всіх виробках, а також обсяги до і після заходів – практично неможливо [4].

У сучасних умовах бази відліку для планування собівартості продукції повинна задовольняти такі вимоги: відображати вже досягнутий рівень витрат; давати можливість планувати реальне зниження витрат у плановому періоді, вільне від будь-яких факторів.

Такою базою в сучасних умовах повинна бути «нормативна собівартість продукції по плановій номенклатурі й асортименту і нормативам за станом на початок планового періоду» з використанням калькулювання витрат методом величини покриття. Переваги планування від нормативної бази на початок планового періоду: по-перше, у нормативах на початок планового періоду вже враховані перехідна економія і перехідне збільшення витрат. Мова йде про те, що ефект від заходів минулого року, зміни цін і т.п. може тільки частково, з урахуванням строків впровадження, позначитися в базовому році, але повною мірою реалізується в плановому році. По-друге, оскільки розрахунок робиться за цінами, номенклатурі й асортименту планового періоду, то знову ж таки по побудові всієї бази враховано вплив зрушень у номенклатурі й асортименті, зміну питомої ваги кооперованих поставок цін [4]. У сучасних ринкових відносинах в економічній літературі наводяться безліч визначень поняття «витрати». Так, більшість авторів характеризують і визначають категорію «витрати» як поточні витрати, конкретизованим вираженням яких є показник собівартості продукції (грошова форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення та збут продукції) [6]. Інші автори трактують «витрати» як вартість на придбання економічних ресурсів [11].

Є і такі автори, які розглядають витрати з діалектичних позицій, а саме з того, що вони є складовою економічною категорією, яка поєднує в собі за змістом і процес формування необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві, і процес їхнього використання [13]. Є ще і бухгалтерський підхід, згідно якого витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [14].

Однак таке визначення витрат має облікове призначення і опосередковано через активи, показує їхній зв'язок з економічними ресурсами. Різносторонні ринкові відносини розширили загальний вигляд витрат (рис. 4).

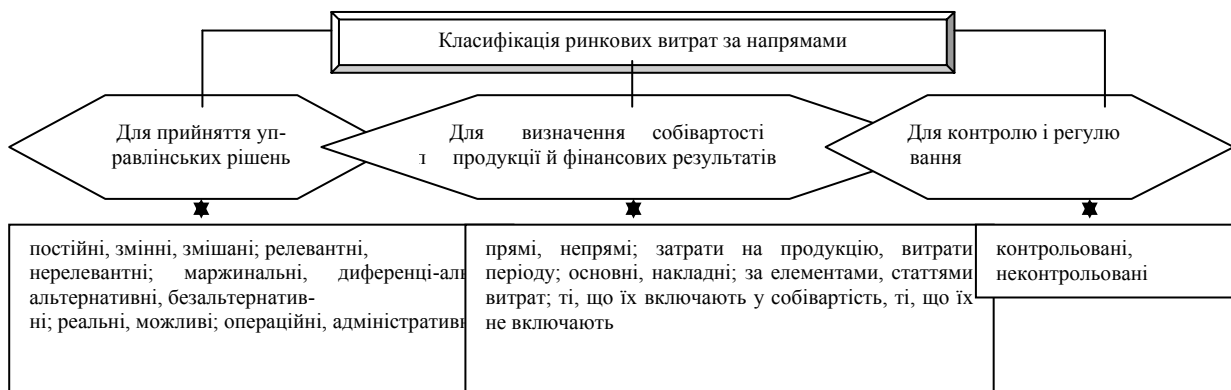


Рис. 4. Класифікація витрат за напрямками

Розподіл витрат на постійні та змінні здійснюється за ознакою залежності їх від зміни обсягу виробництва або продажів [15].

Сума постійних та змінних витрат становить валові витрати підприємства. До того ж на підприємстві можуть виникати витрати, які важко віднести повністю до постійних чи повністю до змінних. Такі витрати називають змішаними і їх поділяють за спеціальними методами на постійні та змінні [15].

Нерелевантні витрати – витрати підприємства незалежно від прийняття управлінського рішення. Релевантні – витрати, які залежать від прийняття управлінського рішення [15].

Маржинальні (граничні) – витрати на виготовлення кожної подальшої додаткової одиниці продукції. Диференціальні (приростні) – витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями. Альтернативні витрати – втрачена вигода, коли вибір або прийняття одного рішення вимагає відмовитися від іншого альтернативного рішення [15]. Прямі затрати – ті, які пов'язані з процесом виробництва або реалізації продукції підприємством. Непрямі витрати пов'язані з роботою підприємства чи його підрозділів загалом або з виробництвом декількох видів продукції, їх не можна віднести на собівартість конкретного виду продукції.

Витрати на продукцію – витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації, зокрема: прямі матеріали, пряма заробітна плата, купівельна вартість товарів для реалізації. Витрати періоду – витрати, прямо не пов'язані з виготовленням конкретного товару, а належать до того періоду, в якому вони зроблені.

Залежно від мети розрахунку собівартості продукції розрізняють класифікацію витрат за економічними елементами на виробництво і за калькуляційними статтями витрат. Групування витрат за економічними елементами необхідне для аналізу фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Воно показує, що витрачено і скільки, не вказуючи конкретно, на які потреби, тобто встановлюють загальну суму витрат на підприємстві, але не конкретизують напрям витрат на виробництво конкретного виду продукції.

Для розрахунку собівартості одиниці виду продукції використовують класифікацію за калькуляційними статтями витрат. Такий вид класифікації відображає цільові напрями використання ресурсів, конкретні витрати підприємства на виготовлення і реалізацію одиниці певного виду продукції [15].

Крім того, витрати можна класифікувати на ті, що включають у собівартість. Згідно із Законом «Про оподаткування прибутку підприємств» у собівартість враховують: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, соціальні відрахування, амортизація решту [16].

Контрольовані та неконтрольовані витрати розрізняють для планування роботи структурних підрозділів підприємства. Контрольовані – витрати, які управлінці на підприємстві можуть проконтролювати або суттєво впливати на них.

Неконтрольовані – витрати, на які управлінці підприємства не можуть впливати і не можуть контролювати [15]. Проаналізувавши аспекти класифікації витрат за трьома системними блоками, можна визначити їх схожість та відмінність (таблиця).

Таблиця 1. Порівняння витрат у різних вітчизняних системах економіки

Витрати	Системні блоки економіки		
	Командно-адміністративна система (плановий період)	Перехід до ринкових відносин (трансформаційний період)	Ринкова економіка (сучасний період)
Регулювання витрат	Підприємству встановлювали що йому слід виробляти, у які терміни й кому поставити продукцію, від кого отримувати сировину, основні вартісні показники. На підприємствах не було реальних стимулів до зниження витрат через управління ними, а також управління процесом формування собівартості	Система централізованого управління економікою, яка діяла раніше, повністю зруйнована, а механізм ринкового регулювання суспільного виробництва в стадії зародження. Підприємства опинилися у складному становищі: залишилися один на один із невизначеним зовнішнім середовищем, непередбачуваною поведінкою суб'єктів господарювання. Пошук нового підходу до планування витрат виробництва. З'являються спроби стимулювати зниження витрати і управління ними самостійно	Вільний обмін товарами, посилення конкуренції, вільне утворення цін – підкреслює, що більшість витрат вже не є обов'язковими, тому керівництва підприємств самостійно їх визначають. Існують методи за допомогою яких підприємство ефективно може мінімізувати свої витрати та самостійно управляти ними
Значення витрат	Собівартість продукції – грошове вираження всіх витрат на виробництво і збут продукції, тобто показувала, скільки обходиться підприємству виготовлення і реалізація продукції	Виробничі витрати – грошовий вираз використання виробничих факторів, внаслідок якого здійснюється виробництво і реалізація продукції	Витрати – категорія економічного механізму, яка характеризує поточні витрати, конкретизованим вираженням яких є показник собівартості продукції (грошова форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення і збут продукції)
Класифікація	Проста	Змішана: класифікація ще схожа на планову, але вже зачепила й класифікацію економічної системи	Розширена: багатогранний загальний вигляд витрат

Висновки

Схожість витрат у різних системах економіки полягає у наступному: приділяється велика увага витратам підприємства, оскільки ухвалення будь-якого управлінського рішення на підприємстві можливе лише за наявності інформації про склад витрат; одним із завдань різних системи є економія (незалежно від того, чи приділялося їй більше уваги чи ні), організація якої показувала б кінцеві результати діяльності підприємства. Успішне вирішення цього завдання забезпечує використання всіх факторів виробництва; складання умов, незалежно від існуючої системи, є забезпечення безперервне зниження витрат на виробництво. З приводу на вищезазначене, можна вважати, що завдяки визначенню шляхів порівняння напрямів класифікації витрат у різних вітчизняних системах, розуміння «історії існування» витрат, можна детальніше й об'єктивніше оцінювати і керувати ними в економічному механізмі підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

84. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Правовая культура, 1994.
85. Левина А.С. Себестоимость хлеба и хлебобулочных изделий и пути ее снижения. – М.: Агропромиздат, 1985.
86. Генштейн Ф.М., Журавлев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий хлебопродуктов. – М.: Колос, 1976.
87. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства. Підручник. – К.: Скарби, 2002.
88. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції у промисловості. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473 // Діло, 1996. № 78. – с. 86.
89. Бойчук І.М. Економіка підприємства: Навч. пос. – К.: Атака, 2002.
90. Економіка підприємства: Підручник / За ред. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2000.
91. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. В.Я. Гординской. – М.: Банки и биржи, 1996.
92. Крайник О.П., Клепикова З.В. Фінансовий менеджмент: Навч. пос. / Державний університет «Львівська політехніка». – К.: МАУП, 2000.
93. Устенко О.Л. Экономика предприятия: Метод. пос. – К.: МАУП, 2000.
94. Берзинь И.Э. Экономика фирмы. – М.: ИМПЭ, 1997.
95. Варава Л.М. Стратегическое управление в горнодобывающей промышленности. – ИЭП НАНУ, 2002.
96. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Цуцурук Н.М. Уточнення сутності поняття „витрати” і їхньої економічної оцінки на підприємстві // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №11(41). – с. 85–88.
97. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.
98. Кузьменко Л.В., Кузьмін В.В., Шаповалові В.М. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник. – Херсон: Олді-плюс, 2003.
99. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.02 р. № 349 ВР із змінами та доповненнями.

Надійшла 12.09.2008

УДК 658.589

**АСПЕКТИ ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА ЗА РАХУНОК ВЛАСНИХ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ**

А.А.КОВАЛЬ