Державна податкова адміністрація України
Академія державної податкової служби України

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Збірник наукових праць

№ 1(11) 2001



Економіка

Фінанси і кредит

Податки

Облік і аудит

Право

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Збірник наукових праць

Рекомендовано до друку вченою радою
Академії державної податкової служби України

1(11)'2001

Ірпінь
2001

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Академія Державної Податкової Служби України

Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України

Виходить 4 рази на рік

1(11)2001

Видається з 1997 року

УДК 33/34+657

Зміст

Економіка

Гаєвська Л., Фурманюк О. Транспортна політика України в умовах ринкових відносин 5

Клиновий Д. Методологічні основи дослідження передумов регіональної диференціації соціально-економічного життя України 12

Суханова Е. Економічні важелі управління екологізацією виробництва в продовольчому комплексі 22

Фінанси і кредит

Буряченко А. Світовий досвід надання бюджетних трансфертів місцевим органам влади 27

Клименко В. Глобалізація фондових ринків: міжнародна практика й український досвід 33

Ляхова О. Методи оцінки ефективності лізингового бізнесу 41

Осецький В. Інвестиційна діяльність та її державне регулювання в Україні 49

Позднякова Л. Особливості страхування цивільної відповідальності власників автотранспортних засобів 55

Податки

Мельник П. Структурні проблеми податкової системи України 61

Тарангул Л. Податкова база регіонів України та фактори її формування 71

Данілов О. Податки на майно: світовий досвід та Україна 79

Квасовський О. Функціональна субстанція податків у перехідний період 87

Соколовська А. Становлення податкових систем: історичний аспект 94

Сотніченко О. Вплив податків на підприємницьку діяльність 101

Трофімова Л. Гармонізація відносин платників податків і органів податкової служби 110

Облік і аудит

Остапенко Я. Класифікація витрат на виробництво при прийнятті управлінських рішень 119

Сторожук Т. Теоретичні основи побудови синтетичного обліку запасів 125

УДК 657.47
Я. Остапенко

Класифікація витрат на виробництво при прийнятті управлінських рішень

У статті автор обґрунтовує необхідність формування класифікації витрат в умовах ринкової економіки для прийняття оптимальних управлінських рішень. На основі дослідження даної тематики в науковій, методичній, економічній літературі зарубіжних країн здійснено аналіз та узагальнення підходів до класифікації витрат на виробництво, надано їм критичну оцінку.

В умовах ринкової конкуренції існування підприємства залежить від ефективності його роботи, яка визначається співвідношенням отриманого прибутку та понесених витрат. Тому процес управління витратами перетворюється в найважливішу складову процесу управління підприємством, а управлінський облік, як інформаційна база управлінських рішень, стає об'єктивно необхідним.

Найважливішою складовою управлінського обліку є собівартість продукції.

Собівартість охоплює широке коло витрат на виробництво та збут продукції, характеризує різні сторони діяльності підприємства. Витрати характеризуються їх роллю в технологічному процесі й тісному зв'язку з обсягом виробництва, призначенням кожного виду витрат. Різноманітність витрат передбачає необхідність наукового обґрунтування класифікації витрат виробництва.

Під класифікацією витрат виробництва розуміють зведення за певними ознаками витрат на виробництво та збут продукції в економічно обґрунтовані групи, які включають витрати, однорідні за своїм змістом чи близькі між собою.

Обґрунтована класифікація витрат сприяє ефективному розвитку процесу калькулювання, від якого залежить собівартість продукції, відповідно прибуток, а отже й "процвітання" виробничого підприємства.

Тобто для ефективної діяльності виробничого підприємства важливе також обґрунтоване визначення складу витрат, що включаються до собівартості продукції (калькуляції).

Початок калькуляційного обліку в нашій країні було покладено з'їздом РКП(б), який відбувся у квітні 1923 р. На з'їзді було відмічено, що "без правильного счетоводства, охватывающего государственное хозяйство сверху вниз, без научно поставленной калькуляции, определяющей реальную себестоимость продуктов государственной промышленности, нет никакой гарантии против постепенного распыления или расхищения национализированной собственности"[1]. Було вказано напрямки зниження собівартості за рахунок максимального скорочення накладних

[1] *Решение партии и правительства по хозяйственным вопросам в 14-ти. – М.: Политиздат, 1967 – 1968. – Т. 6. – С. 348.*

витрат. У цей час вийшов звіт техніко-промислової інспекції РКП з перевірки калькуляцій, балансів і технічної звітності державних підприємств, у яких було зроблено детальний огляд калькуляційної справи в металургійній, хімічній та текстильній промисловості. У 1922–1923 роках видано ряд інструкцій, які регламентували групування статей собівартості, номенклатуру деяких статей та розбивку витрат за основними елементами: паливом, заробітною платою, матеріалами, грошовими коштами.

У 1925 році було видано ряд галузевих інструкцій з калькулювання, в яких уточнювалась класифікація витрат, що входили до собівартості продукції.

За типовою номенклатурою основних статей загальнозаводських витрат до їх складу включають гербові витрати, податки, акцизні збори, страхування майна, орендну плату за приміщення, транспортні витрати, брак та простої, соціальні витрати.

Пізніше до них приєдналися матеріальні і біржові збори, судові витрати.

У галузевих інструкціях, які вийшли в 1927–1929 роках у металообротній, скляній та інших галузях промисловості, приділялась увага обліку браку, методиці визначення втрат від браку та віднесення їх на окремі вироби, питанням розподілу цехових та загальнозаводських витрат. У 1929 році відбулася Всесоюзна конференція з проблем калькуляції, на якій була запропонована класифікація витрат на робочу силу в промисловості. Подальше вдосконалення складу витрат, а відповідно і їх обліку, було пов'язано з постановою від 20 січня 1932 р. "Про порядок визначення собівартості промислової продукції". Відповідно до цієї постанови до складу комерційної собівартості, крім повної заводської собівартості, входили витрати загальноадміністративні, проценти, сплачені та отримані, надлишки та нестачі на складах об'єднання, кон'юнктурні різниці щодо централізованого постачання. Пізніше до них також було включено витрати на підготовку кадрів та технічну пропаганду. У квітні 1934 року було видано "Основні положення про порядок обліку витрат на виробництво та складання калькуляції собівартості на підприємствах та трестах НКТП"[1]. Вони змінили порядок класифікації витрат та складання калькуляцій і проіснували до 1955 року.

Практика обліку витрат і калькулювання собівартості свідчить про те, що склад витрат, які включаються до собівартості, на різних етапах розвитку продуктивних сил і виробничих відносин був різним і залежав від економічної політики держави.

Витрати на виробництво і реалізацію продукції, а також собівартість одночасно виступають як економічна категорія виробничого підприємства і як індивідуальна категорія. Тому на формування впливають безпосередньо технологічні й організаційні особливості підприємств і їх облікова політика.

На наш погляд, в основі визначення складу витрат необхідно передбачити наступні принципи:

– охоплення в собівартості продукції всіх без винятку витрат, що обумовлені виробничим процесом, від підготовки і освоєння до реалізації продукції споживачам;

– розмежування витрат основного і допоміжного виробництва;

– виділення витрат основного виробництва за факторами, що визначають виробничий процес: засоби праці, предмети праці, робоча сила;

– виділення в окрему групу витрат на організацію, обслуговування, технічну і технологічну підготовку виробництва;

[1] *Данилович Л.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в углеобогащении: (на примере углеобогатительных фабрик Донбасса): Дис. канд. экон. наук: 08. 00. 12. ІДГУ – Донецк, 1987. – 203 с.*

– групування витрат за центрами відповідальності (бригади, цехи, підприємство, об'єднання) з виділенням у складі цих витрат невиробничих збитків.

Дослідження практики складу витрат на промислових підприємствах свідчить про те, що цьому питанню приділяється недостатньо уваги з практичної точки зору, а більше застосовуються традиційні розмежування відповідно до нормативної регламентації собівартості продукції. На нашу думку, це досить громіздке розмежування. У зв'язку з цим необхідно дотримуватись вищенаведених принципів під час визначення складу виробничих витрат господарюючих суб'єктів.

Чітке визначення складу витрат залежить від обґрунтованої їх класифікації.

Питанню класифікації витрат в економічній літературі протягом тривалого часу приділялась значна увага, але на сьогоднішній день в економічній літературі існують різні підходи до групування і класифікації витрат. Однак єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила всіх дослідників та практичних працівників, досі не визначено. Тому в практиці господарювання вітчизняних підприємств використовуються різні класифікації витрат виробництва. Водночас потрібно зазначити, що при обґрунтуванні таких витрат у різних країнах світу є певні відмінності.

Проблема полягає в тому, що важливо вибрати таку класифікацію витрат виробництва, методи їх обліку і розрахунку, які найбільш повно відповідали б завданням та напрямам їх формування в управлінні ефективністю виробництва. Способи групування та списання виробничих витрат зумовлені рядом факторів: специфікою діяльності підприємства, особливостями технології та організації виробництва, номенклатурою продукції, що виготовляється, організаційною структурою підприємства тощо.

В економічній літературі нараховується близько двох десятків видів класифікації витрат, кожний із них автори визначають по-різному. Так, Є.І. Свідерський групує витрати:

– за економічними елементами (видами витрат) на матеріальні витрати (за відрахуванням зворотних відходів), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, інші витрати;

– залежно від цільового призначення процесів виробництва і реалізації продукції – за статтями калькуляції;

– залежно від способу віднесення на собівартість окремих видів продукції – на прямі та непрямі;

– за однорідністю складу визначає одноелементні витрати та комплексні;

– стосовно до технологічного процесу – основні і накладні;

– залежно від участі у процесі виробництва – виробничі і позавиробничі;

– відповідно до доцільності їх використання – продуктивні та непродуктивні;

– стосовно до обсягу виробництва розрізняють умовно-змінні та умовно-постійні;

– залежно від календарного періоду – поточні, одноразові;

– за місцями виникнення витрати групуються за підрозділами підприємства;

– залежно від характеру та призначення процесів виробництва (основне виробництво, допоміжне, непромислове господарство);

– витрати за видами продукції[1].

[1] *Свідерський Е.І. Секрети бухгалтерії. Бухгалтерський облік на виробничих та торгових підприємствах різних організаційних форм. – К.: 1997. – С. 85–89.*

В.П. Завгородній надає перевагу класифікації витрат за місцем їх виникнення і видами продукції, робіт, послуг; видами витрат; за способом перенесення вартості на продукцію; ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат та за календарними періодами[1].

Є.П. Козлова, Н.В. Парашутін, Т.Н. Бойченко, Є.Н. Галагіна визначають витрати, що включаються до собівартості продукції та що не входять до неї[2].

С.Ф. Голов пропонує наступну схему класифікації витрат (рис.1).



Рис. 1. Класифікація витрат виробництва

Згідно з "Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості" витрати класифікуються за такими ознаками: місцем виникнення витрат, видами продукції (робіт, послуг), видами витрат, способом перенесення вартості на продукцію залежно від ступеня впливу обсягу виробництва на рівень витрат та за календарним періодом.[3]

---

[1] *Завгородній В.П. Бухгалтерский учет в Украине: Учеб.-практ. пособие. – 4-е издание, изд. доп. и перераб. – К.: Н. С. К., 1999. – С. 376.*

[2] *Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 254.*

[3] *Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – Ф.: Скарби, 1998 г. – С. 19. Типовое положение по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, утв. Постановлением Кабинета Министров Украины от 26.04.96 г. № 473/ Юровський Б. – Х., 1999. – 149 с., табл. – (Библиотека бухгалтера) / ООО Центр экономических исследований и управленческого консультирования "Консультант"; 1999 – № 21 (141) – 4-е изд.*

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначає, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.[1]

У монографіях та періодичній літературі неодноразово вносились пропозиції щодо вдосконалення класифікації витрат. Однак ці пропозиції не торкалися основ її побудови, не стосувалися змін загальних принципів складу собівартості та групування виробничих витрат. Пропозиції, що вносились, були спрямовані в основному на правомірність і обгрунтованість включення до складу собівартості тих чи інших елементів витрат, що обумовлювались виробничими процесами, і витрат, що мають відшкодовуватись за рахунок інших джерел.

З відомих класифікацій витрат найбільш практичне значення і застосування мають дві – за елементами витрат і статтями калькуляції. Однак існуюча класифікація витрат за статтями калькуляції не відповідає повною мірою вимогам, що до неї ставляться. Насамперед ця класифікація не забезпечує чітко відокремлене відображення прямих витрат від непрямих, основних витрат – від накладних, умовно-постійних – від умовно-змінних.

Класифікація за елементами витрат не передбачає відокремленого відображення характерних ознак основних і допоміжних матеріалів.

Дослідження зарубіжної теорії з питань класифікації витрат виробництва на промислових підприємствах зумовило формування основних класифікаційних ознак, які можуть бути застосовані й на вітчизняних підприємствах та використовуватися при вирішенні питань, пов'язаних із підвищенням ефективності діяльності підприємств, тобто прийняттям оптимальних управлінських рішень.

Так, у багатьох зарубіжних країнах класифікація витрат за економічним змістом (основні і накладні) та способом віднесення на продукцію (прямі і непрямі) ідентичні. Тобто основні витрати розглядають як прямі, а накладні – як непрямі (опосередковані), що значно спрощує класифікацію витрат. Має практичне застосування на підприємствах і фірмах США класифікація витрат за методом списання (витрати визначеного періоду, витрати на виробництво). При цьому витрати визначеного періоду не мають виробничого змісту і списуються за певний період часу. Їх величина не залежить від обсягів виробництва (наприклад торгові, дослідницькі витрати тощо).

Витрати на виробництво включають основні, пов'язані з випуском продукції і частину накладних витрат. Така класифікація допомагає розподілити витрати на виробничі та невиробничі. Подібна ознака класифікації використовується в інших зарубіжних країнах – з позицій управлінських функцій (як виробничих, так і адміністративних).

Класифікація витрат за місцем виникнення (центри витрат і центри відповідальності), зумовлена американською практикою, знайшла розповсюдження в європейських країнах та частково використовуються і у вітчизняній практиці. Такий підхід

[1] *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" //Дебет – Кредит. Документи для роботи. – 2000. – № 5. – С. 82–85.*

класифікації дає можливість перейти від пасивних систем обліку витрат до активних методів оперативного управління ними.

У практиці європейських країн також застосовуються групування витрат за релевантністю (сумісні – пов'язані з прийняттям управлінських рішень і несумісні – не залежні від них). Такий розподіл витрат ефективний при аналізі та оцінці роботи управлінського персоналу, вивченні можливостей зниження непродуктивних витрат виробництва.[1]

Отже, на основі вищенаведеного дослідження пропонується на промислових підприємствах:

– ідентифікувати класифікацію витрат за економічним змістом та способом віднесення на продукцію;

– класифікувати витрати за методом списання, тобто розділити витрати на виробничі і невиробничі;

– ширше застосовувати групування витрат за місцями виникнення;

– розподілити витрати за релевантністю.

Такі принципи підходу до класифікації витрат сприятимуть полегшенню облікового процесу, а також нададуть можливість оцінити роботу управлінського персоналу.

Відповідно до завдань управління ефективністю виробництва на вітчизняних і зарубіжних підприємствах, використовують не тільки різні класифікації витрат, а й формують свої принципи їх групування. Практично жодну класифікацію не використовують у чистій формі, а здебільшого в поєднанні з іншими.

Останнім часом проблема групування витрат на вітчизняних підприємствах посилюється ще й ускладненням методологічного характеру, пов'язаним із впровадженням податкового обліку, який зумовив появу інших методичних підходів щодо класифікації витрат, що включаються до складу валових витрат чи не включаються.

У зв'язку з цим виникає необхідність розробити комплексні поняття витрат виробництва у системі управлінського і податкового обліку.

Облік витрат повинен будуватися так, щоб визначалися та вимірялися усі фактори виробництва, що впливають на рівень собівартості: матеріальні ресурси, (використовуються на технологічні потреби і становлять основу готової продукції); їх обсяг та заміна структури; виробничі фонди та їх технічний рівень; трудові витрати (їх рівень, динаміка і вартість); витрати щодо організації та обслуговування виробництва; витрати на управління виробництвом.

Отже, вирішення цієї проблеми передбачає економічно обґрунтоване групування, створення умов для правильного розподілу витрат виробництва та включення їх у собівартість окремих видів продукції. Водночас від чіткого визначення витрат, обґрунтованої їх класифікації залежить прийняття оптимальних управлінських рішень. Це призведе до зниження витрат виробництва і сприятиме успішному вирішенню питання завоювання ринків збуту та забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції.

[1] *Панасюк В.М. Управління витратами виробництва – Т.: Економічна думка, 1999. – 118 с.*