

УДК 657.471.65/66:664.1

**Козаченко А.Ю.**  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри аудиту  
та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет

## КЛАСИФІКАЦІЯ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЕФЕКТИВНОГО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

### CLASSIFICATION OF INHERITABLE COSTS FOR ACCOUNTING AND ACCOUNTING EFFECTIVE AUDIT

#### АНОТАЦІЯ

У статті висвітлено тлумачення сутності витрат. Розглянуто їх класифікаційні ознаки. Проаналізовано праці вчених-економістів щодо виділення такої категорії, як «невиробничі витрати» зі складу самих витрат. Запропоновано авторське схематичне доповнення класифікації цієї категорії витрат, яка буде джерелом інформації для обліку й ефективного проведення аудиту. Виокремлення такої класифікаційної ознаки, як «за стадіями господарської діяльності», сприятиме комплексному дослідженню виникнення невиробничих витрат на підприємстві відповідно до його галузевих, організаційних та технологічних особливостей.

**Ключові слова:** витрати, невиробничі витрати, класифікаційні ознаки, облік, аудит.

#### АННОТАЦИЯ

В статье подано толкование сущности расходов. Рассмотрены их классификационные признаки. Проанализированы труды ученых-экономистов о выделении такой категории, как «непроизводственные расходы», из состава самих расходов. Предложено авторское схематическое дополнение классификации данной категории расходов, которое будет источником информации для учета и эффективного проведения аудита. Выделение такого классификационного признака, как «по стадиям хозяйственной деятельности», будет способствовать комплексному исследованию возникновения непроизводственных расходов на предприятии в соответствии с его отраслевыми, организационными и технологическими особенностями.

**Ключевые слова:** расходы, непроизводственные расходы, классификационные признаки, учет, аудит.

#### ANNOTATION

The article provides an interpretation of the essence of "costs". Their classification features are considered. The works of scientists-economists on the allocation of such a category as "non-productive costs" from the composition of the expenses themselves are analyzed. The author's schematic supplement to the classification of this category of expenses is proposed, which will be the source of information for accounting and effective audit performance. The allocation of such a classification mark, as "Under the stages of economic activity" will contribute to a comprehensive study of the emergence of non-production costs in the enterprise, in accordance with its sectoral, organizational and technological peculiarities.

**Keywords:** costs, non-production costs, classification characteristics, accounting, audit.

**Постановка проблеми.** Перехід економіки України до ринкових відносин та надання підприємствам повної економічної самостійності вимагають створення умов для зацікавленості їх щодо перспектив розвитку та ефективного управління своїми витратами. Важливу роль для витрат відіграє економічно обґрунтована їх класифікація. Саме вона допомагає глибше

зрозуміти суть витрат, вивчити порядок їх формування, мету використання і є запорукою успішної організації обліку та ефективного проведення аудиту. Невиробничі витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з управлінням виробничим процесом і реалізацією продукції та опосередковано належать до процесу виробництва. Економічно обґрунтована класифікація невиробничих витрат сприятиме їх розмежуванню з метою деталізації інформації, що матиме місце в обліковій системі та узагальнюватиметься у бухгалтерській звітності підприємств для прийняття рішень, які впливатимуть на підвищення ефективності їх господарювання та ефективного проведення аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Невиробничі витрати та їх класифікацію розглядають у своїх працях такі науковці, як Ю.М. Великий, О.Г. Величко, С.Ф. Голов, І.Є. Давидович, М.В. Кужельний, Т.Г. Маренич, Г.О. Партин, П.Т. Саблук, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Л. Сук, Ю.С. Цал-Цалко, А.В. Череп, К.Г. Юрченко, В.П. Ярмоленко тощо.

Аналіз літературних джерел дав змогу встановити, що серед учених-економістів немає єдиного підходу до класифікації невиробничих витрат. Дискусійність та невирішеність цього питання значно ускладнює на практиці організацію їх обліку та ефективного проведення аудиту.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проведене дослідження невиробничих витрат дало змогу дійти висновку, що вчені-економісти не розглядають підхід до визначення складу ознак, покладених в основу їх класифікації. Саме цим зумовлюється актуальність цієї публікації.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті – доповнити класифікаційні ознаки невиробничих витрат, що дасть змогу ефективно здійснювати прийняття управлінських рішень, спрямованих на їх оптимізацію, та сприятиме деталізації необхідної інформації в системі бухгалтерського обліку і проведенні аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Витрати – це інструмент, за допомогою якого найбільш ефективно можна досягати бажаних результатів у діяльності підприємств, а їх облік створює інформаційну базу для прийняття

ефективних управлінських рішень, їх реалізації та контролю, а отже, є первинним серед функцій процесу управління [1].

У сучасній економічній літературі існують відмінні думки та підходи щодо критеріїв класифікації витрат. Як зазначає І.Є. Давидович, «чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єктів» [2, с. 52]. Причому вчені розглядають різні аспекти класифікаційних ознак з однаковим виділенням видів витрат, і навпаки. Вважаємо, що такий підхід зумовлений різними рівнями пізнання економічного змісту категорії «витрати» та цілями їх класифікації. Аналіз класифікаційних ознак витрат та їх складників (видів) свідчить про існування розмежувань, що сприяє обґрунтованому підходу до виділення із їхнього складу такої категорії, як невиробничі витрати.

Проведені дослідження наукових поглядів щодо критеріїв класифікації витрат [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9] дають змогу виокремити невиробничі витрати, що внесе зрозумілість в ефективне управління ними, організацію їх облікового процесу та проведення аудиту.

Традиційна класифікація витрат на виробничі та невиробничі допомагає визначити їх цільове призначення, відношення до процесу виробництва в умовах технологічних особливостей та вплив на фінансовий результат. Зіставлення їх дає можливість дослідити динаміку співвідношень виникнення витрат за періодами часу та приймання обґрунтованих рішень, які мають вплив на ефективність діяльності господарюючих суб'єктів.

Виробничі витрати вчені [2; 7; 9] поділяють на основні та накладні, тобто на витрати, що безпосередньо пов'язані із процесами виготовлення продукції, які формують її виробничу собівартість, та управлінням, які відносять на собівартість реалізованої продукції. «Всі інші витрати, які не беруть участі у створенні продукту, але є необхідними і ніби накладаються на технологічний процес понад технологічні витрати, – невиробничі накладні витрати» [8, с. 59].

Виробничі витрати можуть відноситися до об'єкта обліку витрат як прямим, так і непрямим шляхами. До таких витрат у практичній діяльності підприємств належать загальновиробничі витрати. Невиробничі витрати – непрямі витрати, які «не пов'язані з процесом виробництва, не розподіляються за окремими видами продукції», тобто «не можуть бути віднесені до певних об'єктів обліку економічно доцільним шляхом» [5, с. 50].

Залежно від впливу на фінансовий результат Л.К. Сук та П.Л. Сук витрати класифікують на вичерпні та невичерпні [7, с. 46–48]. Саме до складу вичерпних витрат доцільно відносити невиробничі витрати, оскільки такі витрати здійснюються для отримання доходу у звітному періоді та відображають в НП(С)БО 1 формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Виокремлюючи витрати для виробничих потреб, автори виділяють витрати на продукцію (виробнича собівартість) та витрати діяльності (невиробничі витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та інші витрати) [7, с. 46–48]. Відповідно до класифікації видів діяльності, поданої у нормативно-правових документах, невиробничі витрати відносять до операційної діяльності, яка розкривається через «основну діяльність підприємства та інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю» [10].

Невиробничі витрати як витрати періоду виникають у поточному та майбутньому обліковому часі.

Групування невиробничих витрат за економічними елементами дає можливість охарактеризувати їх відношення до новоствореного продукту, надаючи їм комплексного характеру, та виокремити суму невиробничих витрат.

Однією із тенденцій класифікації витрат стало розроблення та запровадження заходів, що сприятимуть оперативному контролю й регулюванню використання ресурсів. З цією метою вчені поділяють їх на контрольовані, неконтрольовані, регульовані та нерегульовані [3, с. 27; 5, с. 49]. Невиробничі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника підприємства та неконтрольованими іншим персоналом. Здійснюючи оцінку діяльності структурних підрозділів, доцільно виокремити контрольовані витрати, тобто ті, на які можуть здійснювати вплив менеджери середньої та нижньої ланки управління. Неконтрольованими витратами є витрати, які не залежать від керівництва підприємства, зокрема загальні корпоративні витрати, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна), маркетингові витрати, амортизація, податки, втрати від операційної курсової різниці, витрати на врегулювання спорів у судових органах, втрати від знецінення запасів. Групування невиробничих витрат на регульовані та нерегульовані забезпечить ефективне їх управління та шляхи оптимізації через вплив на них рішень керівництва.

Аналіз економічної літератури дав змогу дійти висновку, що вчені за відношенням до обсягу виробництва класифікують витрати на постійні, змінні, змішані, умовно-постійні, умовно-змінні, напівзмінні та напівпостійні [2, с. 56; 3, с. 33]. Невиробничі витрати, складниками яких згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та Податковим кодексом України є адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності, мають особливості щодо переліку номенклатурних статей, які неможливо однозначно виділити з конкретної класифікаційної групи.

Дослідження економічного змісту адміністративних витрат та інших операційних витрат засвідчує, що вони не мають відношення

до виробництва конкретної продукції і виникають як поза цим процесом, так і поза процесами реалізації та зберігання. Тому згідно з нормативно-правовими документами, які регламентують бухгалтерський облік на підприємстві, вони є постійними витратами.

Постійні витрати можуть бути як обов'язковими (заплановані витрати), так і дискреційними. Особливість дискреційних витрат полягає в можливості змінюватися у разі деяких рішень управлінського персоналу. До них відносять такі невикористані витрати, як витрати на рекламу, дослідження і розроблення, професійна підготовка та підвищення кваліфікації працівників, виплата премій та винагород, собівартість реалізованих виробничих запасів тощо. Тобто величина постійних витрат може змінюватися без зміни та впливу на обсяг діяльності (виробництва).

Витрати на збут – це витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Таке визначення та склад витрат відповідно до нормативних документів свідчать про залежність від обсягу виробництва продукції, який безпосередньо впливає на загальний обсяг (кількість) їх реалізації. У бухгалтерському обліку ці витрати пропонуємо розподіляти на постійні та змінні, що не передбачено П(С)БО 16 «Витрати». Згідно з цим Положенням поділ на визначені складники здійснюється відповідно до загальновиробничих витрат, що знижує можливість використання облікової інформації з метою управління невикористаними витратами. Витрати на транспортування та різні транспортно-експедиторські витрати, сплата винагород посередникам, страхування продукції за період її зберігання та транспортування, втрати (нестачі), що виникають після відвантаження продукції, пакувальні матеріали (за умов визнання її необхідною та придатною для реалізації) є витратами, що становлять собівартість реалізованої продукції. Всі інші витрати на збут є постійними, що підтверджує відсутність зв'язку із обсягом реалізації. Наприклад, це витрати на службові відрядження, витрати на утримання основних засобів і нематеріальних активів, які використовують у цілях збуту, тощо.

На думку П.М. Герасима, яку ми поділяємо, не можна стверджувати категорично, чи є витрати змінними, чи постійними [11, с. 158]. Такий підхід свідчить про доцільність виокремлення невикористаних витрат із класифікаційних груп умовно-постійних та умовно-змінних витрат. Деякі вчені вважають за потрібне поєднання властивостей як постійних, так і змінних витрат (складових), а деякі [2, с. 56] вказують на їх зміну за зміни обсягу виробництва, проте не прямо пропорційно. Залежно від впливу на прийняття рішень учені поділяють витрати на очікувані в майбутньому, які є наслідком обраного альтернативного рішення, та на нерелевантні, які для всіх альтернатив будуть однаковими. Невикористані витрати доцільно виділяти

зі складу релевантних витрат, оскільки вони внаслідок прийняття рішень можуть бути змінені.

Л.К. Сук та П.Л. Сук, надаючи оцінку різним альтернативним варіантам рішень, класифікують витрати на дійсні та можливі [7, с. 46–48]. Невикористані витрати доцільно виділяти саме зі складу витрат, відображених у облікових регістрах та спрямованих на реальну сплату коштів чи взагалі використання інших активів, тобто зі складу дійсних витрат.

Необхідність виділення центрів відповідальності та місць виникнення як об'єктів управління зводиться до чіткої організації обліку, відповідальності працівників за окремими витратами в структурних підрозділах і регулювання витрат, які виконують функції управління. Тому з метою аналітичного відображення невикористаних витрат в обліку та отримання інформації про відхилення від запланованих параметрів виокремлення центрів відповідальності та місць їх виникнення є обов'язковим.

Виходячи із зазначеного та з огляду на відмінності досліджень науковців, пропонуємо класифікацію невикористаних витрат, за допомогою якої розкривається внутрішня структура, процеси та причини, що впливають на їх формування та яка буде джерелом інформації для обліку й ефективного аудиту. Виокремлення класифікаційної ознаки «за стадіями господарської діяльності» допоможе комплексно дослідити виникнення невикористаних витрат на підприємстві, що пов'язано з його галузевими, організаційними та технологічними особливостями відповідно до запитів користувачів різних рівнів управління (рис. 1).

Як узагальнення до рисунку 1 доцільно зазначити, що персоналу управління доводиться переглядати прийняті рішення, стежити за відхиленнями між фактичними та раніше визначеними параметрами, надавати оцінку наслідкам відхилень і приймати правильні рішення з урахуванням сформованих та діючих умов. Якість управління підприємством насамперед визначається здатністю керівництва та менеджерів різних управлінських ланок своєчасно приймати об'єктивні рішення і контролювати їх виконання у визначений термін. Дієвість та ефективність управлінських рішень оцінюються фінансовим результатом господарюючих суб'єктів. Результативність роботи визначають зіставленням витрат з отриманням прибутку. Отже, в процесі прийняття управлінських рішень на підприємствах відповідно до організаційно-правової форми господарювання та форми власності керівництво має брати на себе зобов'язання оптимізації (зменшення) невикористаних витрат з огляду на їх цільове призначення та період виникнення.

**Висновки.** Відсутність у теорії і на практиці чіткої класифікації невикористаних витрат не розкриває їх цільового призначення, чим зумовлюється необхідність конкретизації за

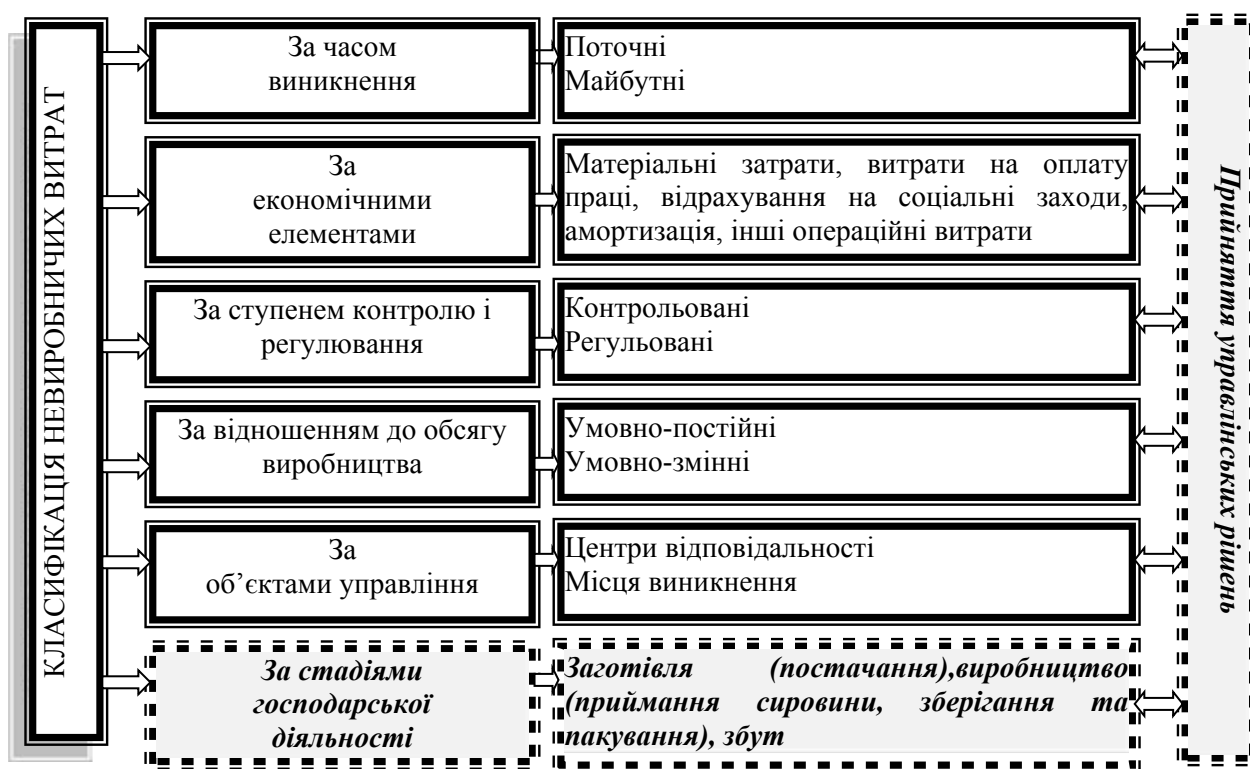


Рис. 1. Доповнення класифікації невиробничих витрат як джерела інформації для обліку й ефективного проведення аудиту

Джерело: узагальнено із використання [1].

певними ознаками з урахуванням галузевих, організаційних і технологічних особливостей підприємств та відповідного впливу управлінських рішень.

Дослідження наявних підходів до класифікації невиробничих витрат дало можливість виділити такі їх класифікаційні ознаки: за часом виникнення; за економічними елементами; за ступенем контролю і регулювання; за відношенням до обсягу виробництва; за об'єктами управління; за стадіями господарської діяльності. Запропонована класифікація є теоретичним підґрунтям для побудови обліку й ефективного проведення аудиту невиробничих витрат. Вона дає змогу більш правильно здійснювати прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію таких витрат.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гуцаленко Л.В. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат : [монографія] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, А.Ю. Козаченко. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 240 с.
2. Давидович І. Є. Контролінг : [навч. посіб.] / І.Є. Давидович. К.: ЦУЛ, 2008. 552 с.
3. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : [монографія] / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Сабліна Х. : ІНЖЕК, 2009. 192 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. 4-те вид. К.: Лібра, 2008. 704 с.
5. Партин Г. О. Управлінський облік : [навч. посіб.] / Г. О. Партин 2-ге вид., виправл. і допов. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. К.: Знання, 2007. 303 с.
6. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. К.: ЦУЛ, 2013. 688 с.
7. Сук Л. Склад і класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2007. № 20. С. 46–48.
8. Юрченко К.Г. Методика розподілу непрямих витрат виробництва/ К. Г. Юрченко // Вісник податкової служби України. 2001. № 39. С. 59–63.
9. Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В.П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2000. № 11. С. 20–24.
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. № 73. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
11. Герасим П.М. Курс управлінського обліку [навч. посіб.] / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. К.: Знання, 2007. 314 с.