

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

На основі чинних нормативних законодавчих актів та існуючих у вітчизняній науці поглядів досліджено класифікаційні ознаки, згідно з якими поділено витрати торговельного підприємства та відповідні види витрат. Обґрунтовано значення кожної класифікації витрат торговельного підприємства в управлінні ними та в діяльності підприємства загалом.

На основе существующих нормативных законодательных актов и существующих в отечественной науке взглядов исследованы классификационные признаки, согласно которым разделены расходы торгового предприятия и соответствующие виды расходов. Определены значения каждой классификации расходов торгового предприятия в управлении ими и в деятельности предприятия в целом.

Investigated on the basis of existing laws and regulations existing in domestic science views, classification features whereby split costs of commercial enterprise and those kinds of costs. Determined the value of each classification costs commercial enterprises in management and in the enterprise as a whole.

Ключові слова: витрати, поточні витрати, витрати обігу, управління, торговельне підприємство.

За ринкових умов господарювання максимізація прибутку може досягатись за умови зваженого та раціонального використання ресурсів підприємства. Використання ресурсів будь-якого підприємства пов'язане із витратами. Відтак, важливим завданням на шляху до максимізації витрат є управління його витратами. При цьому, на торговельних підприємствах необхідно чітко визначити структуру витрат, відстежити їх динаміку, що дозволить розробити комплекс заходів, спрямованих на зменшення рівня витрат та відповідного збільшення прибутку. Однак необхідно зважити на те, що витрати торговельного підприємства складаються із багатьох складових, частина з яких належить до собівартості реалізованих товарів, а частина виникає у зв'язку з господарюванням. Чітке розмежування кожного виду витрат торговельного підприємства необхідне для спрямованого управління процесом утворення витратами на всіх стадіях здійснення торговельної діяльності з метою максимального збільшення кінцевого результату діяльності.

Сьогодні витрати розглядає значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених та науковців. Серед них можна виділити таких як: О.Бородкін, Ф.Бутинець, Б.Валуєв, А.Герасимович, С.Голов, З.Гуцайлук, З.Задорожний, Г.Кірейцев, Я.Крупка, А.Кузьмінський, В.Ластовецький, В.Линник, Б.Литвин, О.Олійник, М.Пушкар, В.Сопко, І.Фаріон, М.Чумаченко, С.Шкарабан. Вони проводять дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку витрат, зокрема, розглядають поняття та класифікацію витрат, методи обліку, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, методики проведення аудиту витрат, ефективності управління витратами, причому у різних галузях економіки. Витрати торговельних підприємств розглядаються в працях П.Іванюти, Л.Лігоненко, В.Марцина, А.Мазаракі, О.Лугівської, К.Раїцького, Н.Ушакової, Ю.Яковлева. Праці наведених вчених становлять теоретичне підґрунтя даного дослідження.

Водночас, відсутнє комплексне представлення класифікації витрат торговельного підприємства, яке необхідне для формування дієвих моделей управління ними.

Метою статті є узагальнення видів витрат торговельних підприємств за різними класифікаційними ознаками та дослідження особливостей формування їх структури в сучасних умовах господарювання.

Загалом сутність витрат доцільно розглядати з точки зору ПСБО 16 «Витрати», в якому зазначається, що «Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [1].

Витрати торговельного підприємства законодавчо регламентуються «Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності» [2]. Саме цим документом регламентується використання терміна «поточні» стосовно витрат торговельного підприємства. Визначено, що «Поточні витрати підприємства торгівлі – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів» [2, с.1].

Залежно від напрямків діяльності, які здійснює торговельне підприємство, в складі його поточних (експлуатаційних) витрат виділяють:

- витрати обігу;
- собівартість робіт (послуг) виробничого характеру, наданих «на сторону»;
- собівартість продукції, що виробляється;
- витрати на проведення позареалізаційних операцій (здача частини майна в оренду, здійснення фінансових інвестицій, претензійної діяльності абощо) [3, с.367].

Проте, відповідно до чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та 9 «Запаси» та в узгодженні з новим Податковим кодексом України, у складі поточних витрат торговельного підприємства можна виділити:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати;
- втрати від участі в капіталі;
- податки на прибуток.

Включена до наведеного переліку собівартість реалізованих товарів в економічній літературі ще називається «собівартістю товарообороту» [3,

с.369], що фактично відображає витрати торговельного підприємства на придбання товарів. Такі витрати становлять переважно 50-80% у ціні товару.

Собівартість робіт (послуг) виробничого характеру, наданих «на сторону», як і собівартість продукції, що виробляється, стосуються тих торговельних підприємств, які, окрім торговельної діяльності, практикують надання послуг неторгового характеру чи виробництво окремих видів продукції як додаткові види діяльності такого підприємства.

У складі витрат торговельного підприємства посідають переважують витрати обігу. Вони становлять сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення процесу реалізації товарів, що виражені в грошовій формі, тобто є, по суті, собівартістю послуг торговельного підприємства щодо доведення товарів від виробника до споживача за зміною форм вартості (перетворення товарів на гроші). Витрати обігу торговельного підприємства за своїм складом відрізняються від складу витрат на виробництво продукції. До собівартості продукції включається вартість сировини і матеріалів, витрачених на її виготовлення. У торгівлі об'єктом докладання праці є товар, який у процесі обміну змінює форму вартості, при цьому вартість товару не входить до собівартості торговельної послуги [3, с.211].

Саме «Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності» [2] визначено основний перелік класифікацій поточних витрат торговельного підприємства та їх відповідних видів. Зокрема, визначено, що поточні витрати підприємств торгівлі за видами діяльності класифікуються за такими групами:

- витрати операційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- інші витрати звичайної діяльності;
- надзвичайні витрати.
- Витрати операційної діяльності поділяють на:
 - витрати, які включають до собівартості реалізованих товарів та/або продукції власного виробництва (далі – продукції);
 - адміністративні витрати;
 - витрати на збут;
 - інші операційні витрати.

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період). Витрати операційної діяльності підприємства торгівлі групують за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;

- інші операційні витрати.

Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об'єкта витрат. Статті витрат показують, як формуються ці витрати, з метою їх аналізу та контролю: одні витрати показують за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включаючи декілька елементів) (табл. 1). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

Таблиця 1

Групування витрат діяльності підприємств торгівлі за статтями витрат

Витрати діяльності	Статті витрат
1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)	1.1. Собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва
2. Адміністративні витрати	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу 2.2. Відрахування на соціальні заходи 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби 2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби 2.6. Витрати на страхування майна 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 2.8. Загальні корпоративні витрати 2.9. Інші адміністративні витрати
3. Витрати на збут	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.2. Відрахування на соціальні заходи 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції) 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції) 3.7. Витрати на транспортування 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів 3.9. Витрати на тару 3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 3.11. Інші витрати на збут
4. Інші операційні витрати	4.1. Витрати на дослідження та розробки 4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти 4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу 4.4. Сумнівні та безнадійні борги 4.5. Втрати від операційної курсової різниці 4.6. Втрати від знецінення запасів 4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей 4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки 4.9. Інші витрати операційної діяльності
5. Витрати фінансової діяльності	5.1. Відсотки за кредит 5.2. Інші фінансові витрати
6. Втрати від участі в капіталі	6. Втрати від участі в капіталі
7. Інші витрати звичайної діяльності	7. Інші витрати звичайної діяльності
8. Надзвичайні витрати	8. Надзвичайні витрати

За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності витрати поділяють на умовно-постійні та змінні. До умовно-постійних відносять такі витрати, розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу. До постійних належать витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва закладу ресторанного

господарства тощо. Змінні витрати включають у себе ті види витрат, величина яких змінюється зі зміною обсягів товарообігу. До змінних витрат належать витрати підприємств торгівлі на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці торговельно-оперативного персоналу та відповідні суми відрахувань на соціальні заходи, а також інші витрати.

За періодами витрати торговельної діяльності поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів. Витрати поточного періоду – це витрати на управління, збут товарів (продукції) та інші операційні витрати, які належать до того періоду, у якому вони були здійснені. Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Віднесення витрат майбутніх періодів до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між декількома звітними періодами.

За центрами відповідальності чи місцем виникнення витрати поділяють на витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

За ступенем однорідності витрати поділяють на прості (одноелементні) та комплексні. Прості витрати мають однорідний зміст, тобто складаються з одного елемента витрат, наприклад, заробітна плата або амортизаційні відрахування. До складу комплексних витрат включають елементи з різною економічною природою, наприклад, витрати на зберігання, підсортування товарів.

За можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати в даному центрі відповідальності.

За принципами організації (управління) – витрати, що плануються, та позапланові витрати [2].

В економічній літературі зустрічаються ще й інші класифікації витрат торговельного підприємства. Зокрема, за ступенем залежності від зміни роздрібних цін витрати обігу поділяються на залежні від зміни цін, і витрати, незалежні від зміни цін.

Залежно від якості торговельного обслуговування витрати обігу поділяються на дві групи: витрати, пов'язані з підвищенням якості торговельного обслуговування покупців та витрати, не пов'язані з підвищенням якості торговельного обслуговування покупців [4].

За джерелами фінансування у складі поточних витрат торговельного підприємства виділяють:

- поточні витрати, що відносяться на вартість товару (витрати обігу);
- поточні витрати, що фінансуються за рахунок чистого прибутку підприємства.

Такий поділ витрат обумовлений не їх економічною природою, а існуючим підходом до визначення фінансових результатів поточної діяльності

підприємства та прийнятим порядком оподаткування прибутку.

Перелік витрат, що згідно із законодавчою регламентацією відносяться на вартість товарів (витрати обігу) підприємства для розрахунку величини оподаткованого прибутку, характеризує бухгалтерський підхід до їх формування. Цей підхід ґрунтується на захисті інтересів бюджету, розміри надходження в який не мають зменшуватись через безгосподарність, нерациональне використання ресурсів. Так, до складу витрат обігу не включаються втрати товарів понад норми природного убутку, відсотки за прострочений кредит, штрафи, що сплачуються стороннім організаціям, витрати на утримання об'єктів невиробничої сфери і таке інше.

Реальний розмір поточних витрат торговельного підприємства, що відображає витрати на просте відтворення, більший за витрати, що відповідають бухгалтерському підходу до їх формування.

Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. При економічному підході до складу поточних витрат необхідно включати всі витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями в торговельно-технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються, тощо. Такий підхід відповідає інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням поточної діяльності, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що діяльність будь-якого торговельного підприємства з моменту його створення пов'язана з різними видами витрат, тому саме витрати посідають чи не найголовніше місце у формуванні прибутку підприємства[3, с.369].

Наведені класифікації витрат торговельного підприємства орієнтовані на виконання функцій управління ними. Знання та правильне уявлення про місце, спосіб формування витрат, їх залежність від результатів діяльності та вплив на окремі фактори господарювання дозволять не лише правильно облікувати витрати, але й спланувати їх оптимальний розмір та виявити резерви мінімізації витрат з метою максимізації прибутку.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня за № 27/4248 (із змінами і доповненнями).
2. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності. Затверджено наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. № 145.
3. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: підручник для вузів / А.А.Мазаракі, Н.М.Ушакова, Л.О.Лігоненко; за ред.. Н.М.Ушакової. – К. «Хрещатик», 1999. – 800с.
4. Марцин В. С. Економіка споживчої кооперації: підручник / В.С.Марцин, І.Т.Петрук, М.В.Панасюк; за ред.. В. С. Марцина. – К.: Либідь, 1996. – 400с.