

УДК 631.16 : 338.512

Стендер С.В.

викладач кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного університету

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЗА ФУНКЦІЯМИ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

Характеризується класифікація витрат в розрізі функцій управлінського обліку.

Classification of charges is characterized in the cut of functions of administrative account.

Характеризується класифікація расходов в разрезе функций управленческого учета.

На сьогодні класифікація витрат в Україні набула іншого забарвлення. Все більшого значення набуває поняття релевантних, постійних та змінних витрат. Тому у наведеній класифікації (додаток Є) подані як раніше існуючі, так і сучасні класифікаційні ознаки.

Після опублікування наукових робіт ряду вчених з розвинених країн, класифікаційні ознаки витрат розширилися та по-іншому розглядаються нині. Організація управлінського обліку в країнах з розвинутою економікою передбачає різні варіанти класифікації витрат залежно від цільового призначення та напрямів обліку витрат.

У світовій практиці витрати прийнято класифікувати за такими ознаками [неоп...]:

- за складом: фактичні, планові або прогнозні;
- стосовно обсягу виробництва: змінні і постійні;
- за ступенем усереднення: загальні і середні (витрати на одиницю);
- за функцією управління: виробничі, комерційні та адміністративні;
- віднесення витрат на період генерації прибутків: на період та на продукцію.

Заслуговує на увагу і класифікація витрат зарубіжних країн, де класифікація витрат здійснюється за трьома напрямками: оцінка запасів та визначення фінансових результатів; прийняття рішень; контроль виконання.

Не зменшуючи переваг запропонованих класифікаційних ознак витрат зарубіжними країнами в управлінському обліку, вважаємо, що звуження можливостей управлінського обліку рамками тільки цих напрямків не зовсім відповідає вимогам сьогодення. Як відомо, управлінський облік покликаний досягати наміченої мети через свої функції. У кожній функції є своє призначення, мета, завдання, а також методи, прийоми і способи їх досягнення. У зв'язку з цим пропонуємо розширити напрями класифікації витрат, підпорядкувавши їх можливостям кожної функції управлінського обліку. При цьому необхідно мати на увазі, що одна і та ж класифікаційна ознака у різних напрямках може дати різний результат і навпаки.

Пропоновану класифікацію витрат для управлінського обліку можна представити у наступному вигляді (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку

№ з/п	Класифікаційні ознаки з урахуванням функцій управління	Види витрат
1.	Процес ухвалення управлінських рішень	Явні і альтернативні; релевантні і нерелевантні; ефективні і неефективні
2.	Процес прогнозування	Короткострокові і довгострокові
3.	Процес планування	Планові і непланові
4.	Процес нормування	Стандарти, норми і нормативи і відхилення від них
5.	Процес організації	По місцях і сферах виникнення; функціям діяльності і центрам відповідальності
6.	Процес обліку	Одноелементні і комплексні; по статтях калькуляції і економічних елементах; постійні і змінні; основні і накладні; прямі і непрямі; поточні і періодичні
7.	Процес контролю	Контрольовані і неконтрольовані
8.	Процес регулювання	Регульовані і нерегульовані
9.	Процес стимулювання	Обов'язкові і заохочувальні
10.	Процес аналізу	Фактичні; прогнозні, планові; кошторисні; стандартні; загальні і структурні; повні і часткові

Дамо характеристику вищенаведених класифікаційних ознак витрат з урахуванням функцій управління.

Важливим моментом в управлінській діяльності є **процес ухвалення рішень**, в ході якого визначаються тактика і стратегія розвитку підприємства. Для цих цілей витрати в управлінському обліку поділяються на явні і альтернативні, релевантні і нерелевантні, ефективні і неефективні.

Для ухвалення управлінських рішень важливе значення має їх розподіл на явні і неявні (альтернативні). *Явні* – це передбачувані витрати, які повинно нести підприємство при виконанні виробничої і комерційної діяльності. Витрати ж, обумовлені відмовою від одного товару на користь іншого, називають *альтернативними (вміненими) витратами*. Вони означають втрачену вигоду, коли вибір однієї дії виключає поява іншої дії. Альтернативні витрати виникають у разі обмеженості ресурсів. Якщо ресурси не обмежені, альтернативні витрати рівні нулю. Альтернативні витрати іноді ще називають *додатковими*.

Залежно від специфіки ухвалених рішень витрати підрозділяються на релевантні і нерелевантні. *Релевантними* (тобто істотними) витратами можна вважати тільки ті витрати, які залежать від даного управлінського рішення. Зокрема, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна. В той же час, вмінені витрати (втрачена вигода) релевантні для ухвалення управлінських рішень.

Прикладом в сільськогосподарських підприємствах може бути варіант внесення добрив у ґрунт власними силами (трактори, сільськогосподарські машини, оплата праці працівників і т. ін.). Загальний обсяг таких витрат залежить від вибору керівника, тоді як обсяг і вартість внесених добрив чи використаного пального не залежить від його рішення. Враховуючи специфіку рослинництва, питання про вибір варіанту, що краще: побічні продукти від переробки при виробництві основної продукції реалізувати на сторону чи виробляти з цих відходів певний вид комбікорму, треба провести групування витрат на релевантні і нерелевантні та здійснити певні розрахунки.

Цю класифікацію недоцільно ототожнювати з групуванням на ефективні та неефективні. Тому деякі автори, зокрема В.Е. Керімов (...), розглядаючи питання групування витрат щодо прийняття управлінських рішень, обґрунтовано ділить витрати на релевантні та нерелевантні, ефективні та неефективні. На нашу

думку, з цим слід погодитись, адже в конкретних умовах діяльності підприємства певні витрати можуть визнаватися релевантними, але вплинути на них практично неможливо, не дивлячись на те, що такі витрати можуть бути визнані неефективними.

На результати ухвалення рішень істотний вплив може надати ділення витрат на ефективних і неефективних. *Ефективні* – це продуктивні витрати, в результаті яких отримують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були проведені ці витрати. *Неефективні* – це витрати непродуктивного характеру, в результаті яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде проведений продукт. Неефективні витрати – це втрати на виробництві. До них відносяться втрати від браку, простоїв, недостачі і псування товарно-матеріальних цінностей та ін. Обов'язковість виділення неефективних витрат трактується тим, щоб не допустити проникнення втрат в планування і нормування.

Будь-яке підприємство, яке прагне максимізувати свій прибуток, повинне так організувати своє виробництво, щоб витрати на одиницю продукції, що випускається, були мінімальні. Тому ухвалення рішення повинно орієнтуватися на завдання мінімізації витрат. У виконанні цього завдання важливе значення надається **процесу прогнозування**, в ході якого витрати підприємства розглядаються в короткостроковому і довгостроковому періодах.

У *короткостроковому періоді* окремі чинники виробництва не змінюються: їх називають *постійними* (фіксованими) чинниками. До них, як правило, відносяться такі ресурси, як будівлі, верстати, устаткування. Проте, це може бути і земля, послуги менеджерів і кваліфікованих кадрів. Економічні ресурси, які міняються в процесі виробництва, вважають *змінними* чинниками. У *середньостроковому періоді* можуть змінюватися всі чинники виробництва, що вводяться, але базові технології залишаються без змін. В ході довгострокового періоду можуть змінюватися і базові технології.

Ухвалені управлінські рішення не можуть бути здійснені, якщо вони не матимуть безпосереднього зв'язку з **процесом планування**, в ході якого передбачувані витрати, пов'язані з виконанням виробничої і комерційної діяльності, розглядаються з

погляду можливостей їх об'єму планом. У цих цілях витрати підприємства підрозділяються на планові і непланові.

До *планованих* відносяться продуктивні витрати підприємства, обумовлені його господарською діяльністю і передбачені кошторисом витрат на виробництво. Вони відповідно до норм, нормативів, лімітів і кошторисів включаються в планову собівартість продукції. *Непланові* – це непродуктивні витрати, які не є неминучими і не витікають з нормальних умов господарської діяльності підприємства. Ці витрати вважаються прямими втратами і тому в кошторис витрат на виробництво не включаються. Вони відбиваються тільки у фактичній собівартості товарної продукції і на відповідних рахунках в бухгалтерському обліку. До них відносяться втрати від браку, простої та ін. Їх відособлений облік сприяє здійсненню заходів, направлених на їх попередження.

В управлінському обліку важливе значення має класифікація витрат залежно від їх відношення до **норм**, що діють на підприємстві, *нормативів, лімітів і стандартів*. За даною ознакою всі витрати, що включаються в собівартість продукції, групуються в розрізі встановлених норм, що діють на початок поточного місяця, і по відхиленнях від норм, що діють, що виникли в процесі виробництва. Таке ділення витрат лежить в основі нормативного обліку і є найважливішим засобом поточного оперативного контролю за рівнем витрат виробництва.

Процес управління підприємством неможливий без чіткої його **організації**. Вона складає основу повсякденної управлінської діяльності і без неї, зазвичай, не працюють ні плани, ні програми. В процесі організації формуються структури управління, місця і сфери виникнення витрат, а також відповідальні за їх здійснення і поведінку особи.

За *місяцями виникнення* витрати групуються і враховуються в розрізі виробництв, цехів, ділянок, відділів, бригад і інших структурних підрозділів підприємства, тобто по центрах відповідальності. Таке угруповання витрат дозволяє організувати внутрішній госпрозрахунок і визначити виробничу собівартість продукції. Облік по центрах відповідальності "прив'язує" облік витрат до організаційної структури підприємства. Дане групування витрат безпосередньо залежить від організаційної структури, що діє.

З вищенаведеною класифікацією тісно пов'язано групування витрат залежно від сфер і *функцій діяльності підприємства*. За даною ознакою витрати підрозділяються на *постачальницько-заготовчі, технологічні, комерційно-збутові і організаційно-управлінські*.

Таке групування витрат дозволяє організувати функціональний облік, при якому витрати спочатку збираються в розрізі сфер і функцій діяльності підприємства, і тільки потім – по об'єктах калькуляції.

Функціональний облік витрат сприяє зміцненню внутрішньогосподарського розрахунку, посиленню взаємозв'язку і взаємозалежності між центрами витрат, забезпечує точніше надання інформації про проведені витрати. Це допомагає менеджерам ухвалювати спільні обґрунтовані рішення про склад, ціну, шляхи збуту продукції і сприяє підвищенню ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Всі заходи, що робляться, направлені на здійснення управлінської діяльності, можуть бути зведені нанівець, якщо на підприємстві не функціонуватиме ефективна **система обліку**. Цей напрям несе основну відповідальність за інформаційне забезпечення процесів ухвалення і виконання необхідних управлінських рішень. Для здійснення облікових процедур витрати підприємства групуються по складу, економічному змісту, ролі в технологічному процесі виготовлення продукції, відношенню до об'єму виробництва, способу і часу включення в собівартість продукції і так далі

По складу витрати підрозділяються на *одноелементних і комплексних*. *Одноелементними* називаються витрати, що складаються з одного елементу - матеріали, заробітна плата, амортизація і ін. Ці витрати незалежно від місця їх виникнення і цільового призначення не діляться на різні компоненти. *Комплексними* називаються витрати, що складаються з декількох елементів, наприклад, загальновиробничі і загальногосподарські витрати, до складу яких входить заробітна плата відповідного персоналу, амортизація будівель і інші одноелементні витрати.

По економічному змісту витрати класифікують по *статтях калькуляції і економічним елементам*. Економічним елементом прийнято називати первинний однорідний вид витрат на

виробництво і реалізацію продукції, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини.

Положенням про склад витрат, що включаються в собівартість продукції, встановлений єдиний для всіх підприємств перелік економічно однорідних витрат: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Поелементне угруповання витрат показує, скільки проведено тих або інших видів витрат в цілому по підприємству за певний період часу незалежно від того, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу вони використані.

Груповання витрат по економічних елементах є об'єктом фінансового обліку і використовується при складанні річної бухгалтерської звітності у формі додатку до балансу (форма №5). Дане угруповання дає можливість встановлювати потребу в основних і оборотних фондах, визначенні фонду оплати праці і так далі

Проте класифікація витрат по економічних елементах не дозволяє обчислити собівартість окремих видів продукції, встановити об'єм витрат конкретних структурних підрозділів підприємства. Наприклад, електроенергія на підприємствах може бути використана як в технологічному процесі виробництва продукції, так і для освітлення офісу підприємства, приміщення цехів і так далі У свою чергу, в технологічному процесі електроенергія може витратитися на виготовлення різноманітних виробів в різних кількостях: на один вид продукції – більше, на інший - менше. Для вирішення цих завдань застосовують класифікацію витрат по статтях калькуляції.

Калькуляційною статтею прийнято називати певний вид витрат, створюючий собівартість як окремих видів, так і всієї продукції в цілому. Груповання витрат по калькуляційних статтях дозволяє визначати призначення витрат і їх роль, організувати контроль над витратами, виявляти якісні показники господарської діяльності як підприємства в цілому, так і його окремих підрозділів, встановлювати, по яких напрямках необхідно вести пошук шляхів зниження витрат виробництва. На підставі цього угруповання будується аналітичний облік витрат на виробництво,

складається планова і фактична калькуляція собівартості окремих видів продукції.

Важливе значення у виборі системи обліку і калькуляції має угруповання витрат *по відношенню до об'єму виробництва*. За даною ознакою витрати підрозділяються на *постійних* і *змінних*. *Змінними* називаються витрати, величина яких змінюється разом із зміною об'єму виробництва. До них відносять витрату сировини і матеріалів, палива і енергії на технологічні цілі, заробітну плату виробничих робочих і ін. *До постійних* відносять витрати, величина яких не змінюється або слабо змінюється при зміні об'єму виробництва. До них можна віднести загальногосподарські витрати і ін.

Деякі витрати називаються *змішаними*, оскільки мають одночасно змінні і постійні компоненти. Їх іноді називають *умовно-змінними* і *умовно-постійними* витратами. Всі прямі витрати є змінними витратами, а у складі загальногосподарських, загальногосподарських і комерційних витрат є як змінні, так і постійні складові витрат. Наприклад, місячна плата за телефон включає постійну суму абонентської плати і змінну частину, яка залежить від кількості і тривалості міжміських і міжнародних телефонних розмов. Тому при обліку витрат їх необхідно чітко розмежувати між постійними і змінними витратами.

Поділ витрат на постійні і змінні має велике значення для планування, обліку і аналізу собівартості продукції. Постійні витрати, залишаючись відносно незмінними по абсолютній величині, при зростанні виробництва стають важливим чинником зниження собівартості продукції, оскільки їх величина при цьому зменшується з розрахунку на одиницю продукції. Змінні ж витрати зростають в прямій залежності від зростання виробництва продукції, але розраховані на одиницю продукції є постійною величиною. Економія по цих витратах може бути досягнута за рахунок здійснення організаційно-технічних заходів, що забезпечують зниження їх з розрахунку на одиницю продукції, що випускається. Крім того, дане групування витрат можна використовувати при аналізі і прогнозуванні беззбиткового виробництва та при виборі економічної політики підприємства.

За *способом включення в собівартість продукції* витрати підприємства підрозділяються на прямі і непрямі. *Прямими* є

витрати по виробництву конкретного виду продукції. Тому вони можуть бути віднесені на об'єкти калькуляції у момент їх здійснення або нарахування прямо на підставі даних первинних документів. До них відносяться: витрати сировини, матеріалів, заробітна плата виробничих робочих і ін. *Непрямі* витрати пов'язані з випуском декількох видів продукції, наприклад, витрати по управлінню і обслуговуванню виробництва (накладні).

Непрямі витрати спочатку збираються на відповідних збірно-розподільних рахівницях, а потім включаються в собівартість конкретних виробів за допомогою спеціальних розрахунків розподілу. Вибір бази розподілу обумовлюється особливостями організації і технології виробництва і встановлюється галузевими інструкціями по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції. Поділ витрат на прямі і непрямі має умовний характер. Розширення питомої ваги прямих витрат сприяє точнішому визначенню собівартості продукції.

По ролі в технологічному процесі виготовлення продукції і цільовому призначенню витрати підприємства підрозділяються на основних і накладних. *Основними називаються витрати*, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції. До них відносяться витрати, що входять до складу цехової виробничої собівартості виробів (вартість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що речовий входять в продукт; вартість палива і енергії, витрачених на технологічні цілі; витрати на оплату праці виробничих робочих і відрахування на соціальні потреби; витрати по експлуатації виробничих машин і устаткування і ін.). *Накладні витрати* утворюються у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції і управлінням. Вони складаються з комплексних загальногосподарських і комерційних витрат. Їх величина залежить від організації виробничо-комерційної діяльності, ділової політики адміністрації, тривалості звітного періоду і інших чинників.

Градація витрат на основні та накладні заснована на тому, що в собівартість продукції повинні включатися тільки виробничі витрати. Вони, як необхідні, формують виробничу собівартість виробу і використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції. Накладні витрати використовуються для забезпечення процесу реалізації продукції і функціонування підприємства як

господарської одиниці, у зв'язку з чим повинні списуватися на зменшення прибули від реалізації продукції.

У міжнародній практиці основні витрати виступають у вигляді виробничих, а накладні — періодичних витрат. Таке угруповання поки рідко зустрічається в практиці вітчизняного бухгалтерського обліку. Тим часом, вона давно і широко застосовується в країнах з розвинутою ринковою економікою, що використовують систему обліку "директ-костинг". В цьому випадку отримувана облікова інформація адекватніше відображає процес ринкового ціноутворення і дозволяє всесторонньо аналізувати і планувати співвідношення об'ємів виробництва, цін і собівартості продукції.

Важливе значення в управлінському обліку має угруповання витрат залежно від часу їх виникнення і віднесення на собівартість продукції. За даною ознакою витрати підрозділяються на *поточні, майбутнього звітнього періоду і майбутні*. До *поточних* відносяться витрати по виробництву і реалізації продукції даного періоду. Вони принесли дохід в сьогоднішні і втратили здатність приносити дохід в майбутньому. *Витрати майбутнього періоду* - це витрати, вироблені в поточному звітньому періоді, але що підлягають включенню в собівартість продукції, яка випускатиметься в подальші звітні періоди (наприклад, витрати на освоєння цехів, що вводяться в експлуатацію, виробництв, на підготовку і освоєння нових видів продукції на підприємствах, що діють). Такі витрати повинні принести дохід в майбутньому. До *майбутніх* відносять витрати, які в даному звітньому періоді ще не вироблені, але для правильного віддзеркалення фактичної собівартості підлягають включенню у витрати виробництва за даний звітний період в плановому розмірі (витрати на оплату відпусток робочих, виплату одноразової винагороди за вислугу років і інші витрати, що мають періодичний характер).

Важливе значення в управлінні витратами має **система контролю**, яка забезпечує повноту і правильність дій в майбутньому, направлених на зниження витрат і зростання ефективності виробництва. Для забезпечення системи контролю за витратами їх групують на *контрольованих і неконтрольованих*.

Контрольовані — це витрати, які піддаються контролю з боку суб'єктів управління. Неконтрольовані ж витрати не залежать

від діяльності суб'єктів управління. Наприклад, переоцінка основних засобів, що призвела за собою збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на паливно-енергетичні ресурси і тому подібне

При побудові системи контролю витрат необхідно визначити:

- систему підконтрольних показників, склад і рівень їх деталізації;
- терміни представлення звітності;
- розподіл відповідальності за повну, своєчасну і достовірну інформацію, яка знаходиться в звітах, тобто "прив'язати" систему контролю до центрів відповідальності на підприємстві.

Для того, щоб система контролю витрат на підприємстві була ефективною, необхідно спочатку виділити центри відповідальності, де формуються витрати, класифікувати витрати, а потім скористатися системою управлінського обліку витрат. В результаті керівник підприємства дістане можливість своєчасно виділяти "вузькі місця" в плануванні, формуванні витрат і ухвалювати відповідні управлінські рішення.

Процес управління витратами на підприємстві включає **процес регулювання** їх рівня. Для цих цілей витрати поділяються на *регульовані* і *нерегульовані*. По ступеню регулювання витрати поділяються на повністю, частково і слабо регульовані. *Повністю регульовані* витрати виникають, перш за все, в сферах виробництва і розподілу. Це витрати, зареєстровані по центрах відповідальності і величина їх залежить від ступеня регулювання з боку менеджера. *Частково регульовані* витрати мають місце в (науково-дослідних і дослідно-конструкторських роботах), маркетингу і обслуговуванні клієнтів. *Слабо регульовані* (задані) витрати виникають у всіх функціональних областях.

Ступінь регулювання витрат залежить від специфіки конкретного підприємства: технології; організаційної структури; корпоративної культури та інших чинників. Тому універсальної методики класифікації витрат по ступеню регулювання не існує – її можна розробити тільки стосовно конкретного підприємства.

Ступінь регулюємості витрат розрізнятиметься залежно від наступних умов:

- тривалість періоду часу (при тривалому періоді з'являється можливість впливати на ті витрати, які в короткому періоді вважаються заданими);

- повноважень особи, що ухвалює рішення (витрати, які є заданими на рівні начальника цеху, можуть виявитися регульованими на рівні директора підприємства).

Ділення витрат на регульованих і нерегульованих необхідно передбачити в звітах про виконання кошторису по центрах відповідальності. Це дозволить виділити сферу відповідальності кожного менеджера і оцінити його роботу в частині контролю за витратами підрозділу підприємства.

Сучасна система управління на підприємстві не вважається ефективною, якщо вона на перше місце не ставить "людський чинник". Успіх будь-якої виробничої і комерційної діяльності в першу чергу залежить від зусиль трудового колективу, професіоналізму суб'єктів управління, їх зацікавленості в результатах своєї праці. Для цього в управлінській діяльності широко використовується **система стимулювання**. Виходячи з цього ознаки витрати підприємства підрозділяються на *обов'язкових*, пов'язаних з виконанням основних трудових обов'язків, і на *заохочувальних*, направлених на досягнення високих якісних показників.

Процес ухвалення управлінських рішень неможливий без **ефективної системи економічного аналізу**, діяльності підприємства, що дозволяє оцінити досягнуті результати, виявляти внутрішні і зовнішні резерви подальшого його розвитку. Для цих цілей витрати групуються на *фактичні, прогнозні, планові, кошторисні* і так далі. В ході аналізу досліджується як загальний об'єм витрат, так і утворюючі його окремі елементи і статті, тобто структура.

Запропонована нами класифікація витрат в розрізі управлінських функцій дозволить підвищити ефективність управлінського обліку, підсилити його аналітичну і можливість виявлення резервів підвищення результативності виробничої і комерційної діяльності.