

## Управлінський облік і проблеми класифікації витрат

Костякова А.А. аспірант Таврійської державної агротехнічної академії

Моссаковський В.Б. к.е.н., науковий керівник

**Постановка проблеми.** В економічній науці затвердився підхід, відповідно до якого будь-яке підприємство прагне приймати такі рішення, що забезпечували б йому одержання максимально можливого прибутку. Прибуток, як правило, залежить в основному від ціни продукції і витрат на її виробництво і реалізацію.

Під впливом законів ринкового ціноутворення в умовах вільної конкуренції ціна продукції вирівнюється автоматично незважаючи на бажання виробника чи покупця. Інша справа - витрати, що формують собівартість продукції. Вони можуть зростати чи знижуватися в залежності від обсягу спожитих трудових і матеріальних ресурсів, рівня техніки, організації виробництва та інших факторів. Отже, виробник має у своєму розпорядженні безліч важелів зниження витрат, якими він може скористатися в процесі управління.

Установлена на сьогоднішній день методологія обліку витрат не відповідає новим вимогам у сфері ціноутворення, що ставлять до неї самостійні підприємства. Виробничі витрати, в свою чергу, залежно від технології та видів виробленої продукції досить різноманітні. На наш погляд, щоб раціонально організувати їх облік, обґрунтовано обчислювати собівартість продукції, здійснювати аналіз витрат виробництва, треба насамперед установити ознаки, за якими слід групувати (класифікувати) виробничі витрати.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Необхідно зазначити, що питанням класифікації витрат виробництва в економічній науці протягом довгого часу приділялася велика увага. Однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольняла всіх дослідників та практичних працівників, досі не вироблено.

Проте слід зазначити, що більшість вітчизняних [1,6] та зарубіжних вчених [3,8,9], розглядають класифікацію витрат тільки стосовно галузі промисловості, залишаючи поза увагою сільське господарство.

**Мета дослідження.** Навіть із простого перерахування витрат, що утворюють собівартість продукції (робіт, послуг), видно, що вони не однакові не тільки за своїм складом, але і за значенням у виробництві продукції, виконанні робіт і послуг. Одні витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (витрачання сировини, матеріалів, оплата праці робітникам тощо), другі – з управлінням і обслуговуванням виробництва (витрати на утримання апарату управління, на утримання основних засобів у робочому стані і т.п.), а треті, не маючи безпосереднього відношення до виробництва, але згідно чинного законодавства всеодно

включаються до витрат виробництва (соціальні потреби населення). Крім того, частина витрат прямо включається до собівартості готової продукції, а інша частина, у зв'язку з виробництвом декількох видів продукції – умовно (використовуючи базу розподілу). Тому для ефективної організації управлінського обліку необхідно застосовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат за визначеними ознаками. Це допоможе не тільки краще планувати і враховувати витрати, але і точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і обчислювати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва.

**Викладення основного матеріалу.** На даний час склад витрат, що включається до собівартості продукції, регламентується відповідними нормативними актами, насамперед, П(С)БО 16 «Витрати» [7] та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [4].

Виробничі витрати можна класифікувати за різними ознаками. Збираючи інформацію для прийняття рішень, бухгалтер повинен пам'ятати, що певний вид витрат, будучи важливим для одного типу рішень, може бути непридатним для іншого. Крім того, деякі показники інших характеристик потрібні при переході від методу підготовки інформації для зовнішньої фінансової звітності до методу управлінського або внутрішнього обліку. Насправді ж виробничі витрати можна класифікувати багатьма іншими способами залежно від мети аналізу.

Під класифікацією витрат ми розуміємо групування за визначеними ознаками витрат на виробництво та збут продукції в економічно обґрунтовані групи, які б включали витрати, однорідні за своїм змістом або близькі між собою. Чим більше виділено ознак класифікацій, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів та можливостей управління ними. В економічній літературі нараховується біля двох десятків класифікацій витрат. Ми не ставимо за мету розглядати різні погляди авторів публікацій щодо класифікації витрат, оскільки ці питання достатньо висвітлені у науковій літературі. На наш погляд, більш важливіше зупинитися на створенні класифікації витрат, яка б відповідала сучасним потребам управління.

В управлінському обліку метою будь-якої класифікації витрат є надання допомоги керівнику в прийнятті правильних, обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, які витрати і вигоди вони спричинять. Тому суть процесу класифікації витрат – це виділити ту частину витрат, на яку може вплинути керівник.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинутих країнах передбачає різні варіанти класифікації витрат у залежності від цільової настанови, напряму обліку витрат. Споживачі внутрішньої інформації визначають такий напрямок обліку, який їм потрібен для забезпечення інформацією у вирішенні досліджуваної проблеми.

У цьому випадку заслуговує на увагу класифікація витрат, запропонована К. Друри. На його думку, насамперед, в обліку накопичується інформація про три категорії витрат: витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Потім узагальнені витрати розподіляються по напрямках обліку: 1) для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції; 2) для планування і прийняття управлінських рішень і 3) для здійснення процесу контролю і регулювання. Крім того, у кожному з перерахованих вище трьох напрямків, у свою чергу, відбувається подальша деталізація витрат в залежності від цілей управління [2, с.31-32].

Але не применшуючи переваги запропонованої класифікації витрат, вважаємо, що враховуючи можливості управлінського обліку та вимоги нинішнього часу, існує потреба в більш деталізованій класифікації виробничих витрат.

Як відомо, управлінський облік досягає наміченої мети через свої функції. Кожна функція має своє призначення, мету, задачі, а також методи, прийоми і способи їх досягнення. У зв'язку з цим пропонуємо розширити напрями класифікації витрат, підкоривши їх можливостям кожної функції управлінського обліку. При цьому необхідно мати на увазі, що одна й та сама класифікаційна ознака в різних напрямках може дати різний результат і навпаки.

Деякі особливості діяльності сільськогосподарських підприємств [5, с.133] впливають на процес прийняття управлінських рішень, що також повинно бути враховано при групуванні витрат за класифікаційними ознаками.

Враховуючи вище перелічені особливості, пропонуємо модель побудови класифікації витрат в сільському господарстві (рис. 1).

Згідно із запропонованою моделлю поділ витрат здійснюється за двома підходами: перший - спрямований на удосконалення обліку, калькулювання та контролю витрат на кожному окремий вид готової продукції на основі повних витрат; другий – спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'єктури, зовнішніх факторів.

Вважаємо за доцільне не характеризувати кожен конкретну групу витрат, оскільки ці поняття досить детально розглянуті в літературних джерелах.

Однак деякі ознаки групування витрат в сільськогосподарських підприємствах потребують особливої уваги. В першу чергу це стосується групування витрат залежно від обсягу виробництва, адже в цих підприємствах обсяг виробництва залежить не від виконання технологічної операції (посіву, оранки і т.п. в рослинництві; роздачі кормів, прибирання приміщень – у тваринництві), а від площі посіву чи кількості поголів'я, що обслуговується, урожайності та продуктивності тварин [5,с.135].

Тому у сільськогосподарських підприємствах всі витрати на виробництво продукції підрозділяються на постійні, які за всіх обставин не міняються (амортизація приміщень чи

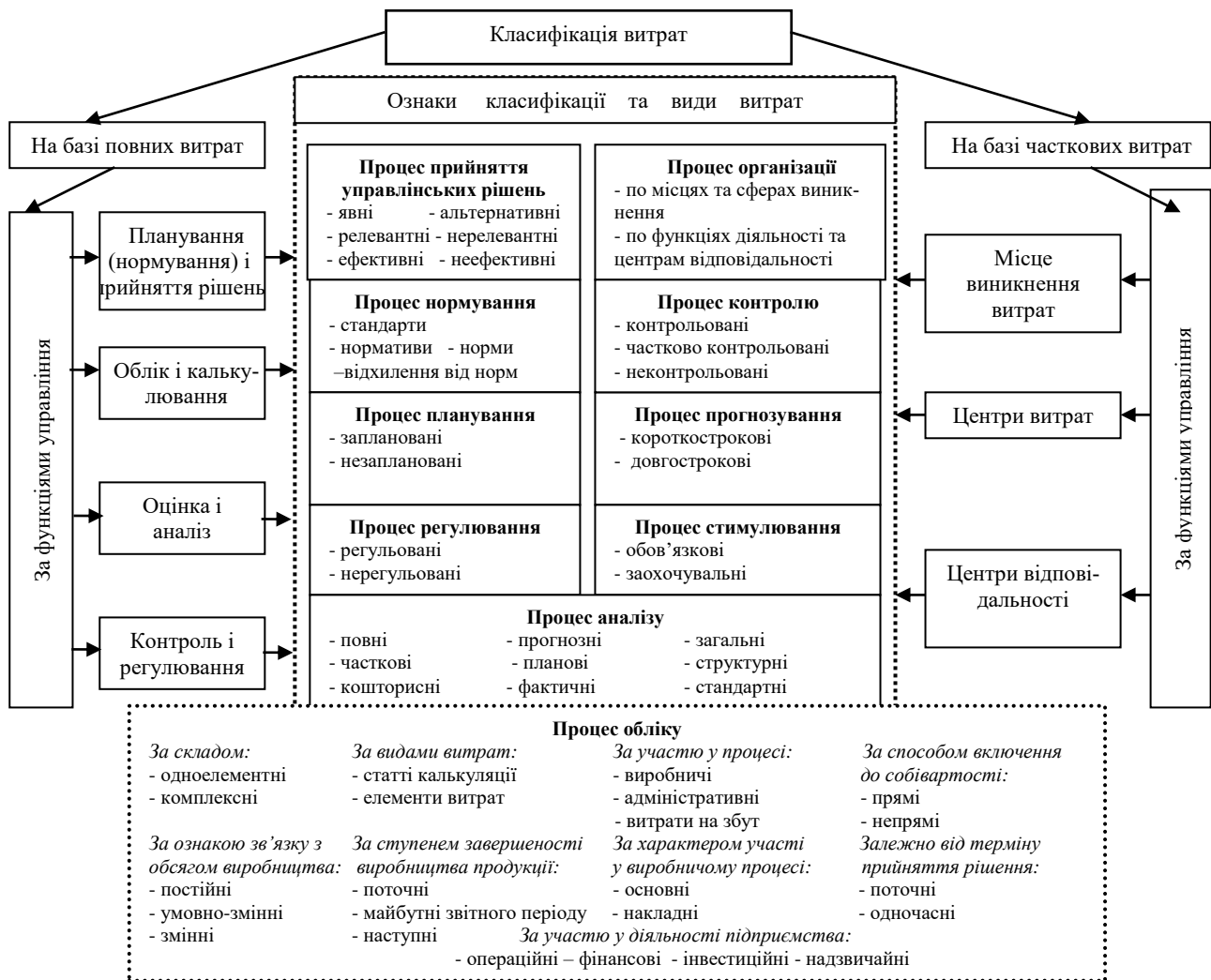


Рисунок 1 – Модель побудови класифікації виробничих витрат сільськогосподарського виробництва

техніки), умовно-змінні, які визначаються площею посіву чи поголів'я тварин (витрати пального та заробіток тракториста за виконаний обсяг робіт, вартість лікування тварин тощо) та змінні, сума яких визначається кількістю одержаної продукції (оплата праці комбайнера за намот зерна та його транспортування, оплата праці доярки за надосне молоко та приплід і т.п.) [5, с.135].

У тому випадку, якщо площа вирощування певної культури в конкретних умовах виступає як відома величина, то умовно-змінні витрати приймають форму постійних витрат, тобто в певному релевантному діапазоні, під яким розуміють межу діяльності, у якій зберігається взаємозв'язок витрат з їх фактором [1, с.10], ці витрати можуть приймати форму постійних, однак коли прийматиметься рішення на перспективу, то в розрахунках потрібно приймати ці витрати як умовно-змінні, так як їх величина залежить не тільки від врожайності, а і від площі посіву.

Важливе значення в управлінському обліку має групування витрат в залежності від часу їхнього виникнення і віднесення на собівартість продукції. Згідно цієї ознаки витрати під-

розділяються на поточні, майбутні звітної періоду і наступні. До поточних відносяться витрати по виробництву і реалізації продукції звітної періоду. Вони приносять дохід у сучасному і втратили здатність приносити дохід у майбутньому. Витрати майбутнього звітної періоду – це витрати, понесені в поточному звітному періоді, але підлягають включенню в собівартість продукції в наступні звітні періоди (незавершене виробництво в рослинництві та тваринництві). Такі витрати повинні принести дохід у майбутньому. До наступних відносять витрати, які в поточному звітному періоді ще не зроблені, але для правильного визначення фактичної собівартості підлягають включенню у витрати виробництва за поточний звітний період у плановому розмірі (витрати на оплату відпусток робітників, витрати, що мають періодичний характер).

Сучасна система управління на підприємстві не вважається ефективною, якщо вона на перше місце не ставить “людський фактор”. Успіх будь-якої виробничої і комерційної діяльності в першу чергу залежить від зусиль трудового колективу, професіоналізму суб'єктів управління, їхньої зацікавленості в результатах своєї праці. Для цього в управлінській діяльності повинна широко використовуватись система стимулювання. Виходячи з цієї ознаки витрати підприємства підрозділяються на обов'язкові, пов'язані з виконанням основних трудових обов'язків, і на заохочувальні, спрямовані на досягнення високих якісних показників.

Процес прийняття управлінських рішень неможливий без ефективною системи економічного аналізу, що дозволяє оцінити досягнуті результати діяльності підприємства, виявляти внутрішні і зовнішні резерви подальшого його розвитку. Для цих цілей витрати необхідно групувати на фактичні, прогнозні, планові, кошторисні і т.д. У ході аналізу досліджується як загальний обсяг витрат, так і утворюючі його окремі елементи і статті, тобто структура.

**Висновки та пропозиції.** Практичний досвід та аналіз літературних джерел свідчить про те, що для точного обчислення собівартості продукції, виробничі витрати треба групувати за такими ознаками (сферами): відношенням до планування; роллю у виробництві; важливістю при підготовці рішень; доцільністю; окупністю витрат; відношенням до нормування; відношенням до обсягів діяльності; періодами виникнення тощо. Запропонована нами модель побудови класифікації витрат у розрізі управлінських функцій дозволить підвищити ефективність управлінського обліку, підсилити його аналітичність і можливість виявлення резервів підвищення результативності виробничої сільськогосподарської діяльності.

Що стосується групування витрат, що найбільш повно відповідало б вимогам сільськогосподарського виробництва, то вихід з цього становища слід шукати в розробці методичних рекомендацій, в яких би були враховані особливості системи контролю витрат з врахуванням технології кожної окремої галузі.

Список використаної літератури:

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник / За ред. Ф.Ф.Бутинця. - Житомир:ПП „Рута”, 2002. – 480с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
3. Керимов В.Е. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации. Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2003. - 460с.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року №132
5. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві //Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 1. - С. 129-138
6. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000р. №27/4248.
8. Рей Вандер и др. Управленческий учет (с элементами финансового учета) - М: Инфра, 1997. - с. 480.
9. Хендриксен Е.С. и др. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1997. - с. 575.

#### **Управленческий учет и проблемы классификации затрат**

Костякова А.А. аспирант Таврической государственной агротехнической академии

Рассмотрены особенности группирования производственных затрат в целом и отдельно в сельском хозяйстве.

С целью повышения эффективности управленческого учета, а точнее достоверности себестоимости продукции и контроля затрат, предложена модель классификации затрат сельскохозяйственного производства.

#### **Управлінський облік і проблеми класифікації витрат**

Костякова А.А. аспірант Таврійської державної агротехнічної академії

Розглянуто особливості групування виробничих витрат у цілому й окремо в сільському господарстві.

З метою підвищення ефективності управлінського обліку, а точніше вірогідності собівартості продукції й контролю витрат, запропонована модель класифікації витрат сільськогосподарського виробництва

#### **The management account and problems of classification of expenses**

Kostyakova A.A. the post-graduate student of Tavria State Agrotechnical Academy

Features of grouping of industrial expenses as a whole and separately in an agriculture are considered.

With the purpose of increase of efficiency of the management account, to be exact reliability of the cost price of production and the control of expenses, the model of classification of expenses of an agricultural production is offered.