

УДК 338.512.001.33

С.Г. Діордіца, проф., д-р екон. наук  
Одеський державний економічний університет

## До питання про адекватність інформаційної моделі обліку витрат

У статті розглянуто та проаналізовано переваги й недоліки двох систем класифікації витрат: за їх економічною структурою і процесом формування та за цільовим спрямуванням діяльності. Доведено, що сукупне використання елементів обох систем буде сприяти побудові адекватної інформаційної моделі управління підприємством.

**облік, витрати, інформаційна модель, економічна структура, класифікація витрат, цільові спрямування**

**Визначення наукової проблеми.** Останнім часом перед практикуючими бухгалтерами та економістами все частіше постає проблема недостатнього теоретичного обґрунтування витрат підприємства, а також відсутність єдиної класифікації витрат, яка б задовольняла потреби управління витратами підприємств різних галузей і з різними напрямками діяльності. Чого тільки не доводиться вигадувати працівникам фінансової сфери для того, щоб можна було хоч якось наочно простежити за витратами, які здійснюються на їхніх підприємствах, починаючи з, на наш погляд, зовсім недоцільного використання двох класів рахунків витрат та закінчуючи введенням у облік кожного підприємства додаткових субрахунків залежно від видів витрат. Така облікова політика лише збільшує роботу бухгалтерів.

За умов сьогодення, коли на багатьох підприємствах облік комп'ютеризовано, необхідність застосування двох класів рахунків відпадає. Складання оборотно-сальдових відомостей уможливує достатню інформативність обліку за видами витрат, висвітлюючи, у тому числі, витрати на амортизацію, на оплату праці, матеріальні витрати тощо.

**Мета дослідження.** Звертаючись до вже існуючих класифікацій, врешті-решт, кожен може зіткнутися з тим, що вони мають винятково локальний характер. Отже, доцільною для даного дослідження є мета визначення загальних підходів до класифікації витрат різногалузевих підприємств, що у свою чергу буде сприяти побудові адекватної інформаційної моделі управління підприємством.

**Аналіз існуючих розробок.** Аналізуючи точки зору різних авторів стосовно поняття «витрати» [3-5], можна зробити висновок, що одні дотримуються думки щодо ідентичності економічної суті понять «витрати» і «видатки», а інші – що не існує прямого зв'язку між економічною сутністю витрат та їх бухгалтерською інтерпретацією. Така точка зору обумовлюється тим, що версія походження системи витрат передбачена міжнародними стандартами й складається з необхідності визнання суті витрат як установленого розрахункового шляху зменшення прибутків підприємства за звітний період у результаті здійснення діяльності, не пов'язаної з розподілом капіталу між учасниками.

Не дивлячись на те, що проблемним питанням класифікації приділялася і зараз приділяється чимала увага з боку вчених-економістів, слід зазначити, що в нормативних документах ці питання розглянуті недостатньо. Так, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», крім класифікації по видах діяльності пропонується класифікувати витрати за способом перенесення вартості на собівартість продукції: прямі і непрямі.

Прямими вважаються витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом. До них відносяться витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

Слід зазначити, що наявність такої класифікації в П(с)БО 16 «Витрати» не примусила законодавців дати визначення непрямим витратам, залишивши це питання на досвід економістів [1].

Однак визначення непрямих витрат можна зустріти в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджених наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 року № 47 [2].

Непрямими пропонується вважати витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом. До них відносяться витрати, пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (загальновиробничі), які включаються у виробничу собівартість за допомогою спеціальних методів. Непрямі витрати формують комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають декілька елементів), які відрізняються по їх функціональній ролі у виробничому процесі.

Методичні рекомендації № 47 пропонують розподіляти витрати на змінні та постійні за ступенем впливу об'єму виробництва на рівень витрат.

До змінних витрат відносять витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням об'єму випуску продукції і зменшується з його зниженням. Подібними витратами є витрати на сировину і матеріали, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, технологічне паливо і енергію, на оплату праці працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати.

Постійними прийнято вважати витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) об'єму випуску продукції істотним чином не змінюється. До постійних відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Такі ж види витрат виділяються при використанні ознаки класифікації витрат за повнотою включення в собівартість продукції [5, с. 123]. Розрізняють дві основні системи управлінського обліку таких витрат: систему повного віднесення витрат на собівартість продукції та систему часткового включення витрат в собівартість по окремій ознаці, наприклад, за ознакою залежності витрат від обсягу виробництва, яке отримало назву «direct-costing». «Директ-костінг» – це система обліку собівартості, яка базується на розподілі загальних видатків підприємства на постійні та змінні.

Важко стверджувати, хто із учених був першим у теоретичному обґрунтуванні та використанні цієї системи. Ще Т.Е. Кліпштейн у своїй книзі «Вчення щодо альтернатив в обліку» показав на прикладі металургійного виробництва, які витрати слід відносити до прямих та як вести облік по окремих фазах межі цього виробництва: видобуток руди і вугілля, плавка, ковальське виробництво [4, с. 77-78].

Ж. Курсель-Сенель у роботі «Теорія й практика підприємництва в землеробстві, ремеслі та торгівлі» запропонував розділити витрати на спеціальні і загальні, причому до спеціальних витрат були віднесені витрати, які змінюються в тому ж співвідношенні, що й обсяг вироблених або реалізованих товарів [4, с. 77-78].

Вперше на користь обліку змінних витрат і сум покриття висловився видатний німецький вчений О.Шмаленбах у 1899 р. у статті «Бухгалтерія й калькуляція у фабричній справі». Він розрізняв прямі витрати виробника й непрямі витрати, обумовлені існуванням підприємства в цілому [4, с. 77-78].

У цілому система «директ-костінг» досить поширена серед західних фірм. У Росії вона також відома вже досить давно і зараз робляться перші кроки для її практичного використання в системі управлінського обліку та контролінгу.

Наступна класифікація, яку пропонують Методичні рекомендації № 47, є класифікація витрат за їх статтями.

Угрупування витрат за статтями калькуляції показує, на що були здійснені витрати. П(с)БО 16 передбачає, що це угрупування необхідно здійснювати, проте в ньому відсутній який-небудь перелік статей, оскільки ним пропонується самостійно встановлювати його підприємствам. У ст. 24 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості пропонується типовий перелік статей калькуляції, він має наступний вигляд:

- сировина і матеріали;
- покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- поворотні відходи (віднімаються);
- основна заробітна платня;
- додаткова заробітна платня;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання і експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- супутня продукція (віднімається).

У Методичних рекомендаціях наголошується, що в приведену вище типову номенклатуру статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології і організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат в собівартості продукції, а також об'єднувати декілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті декілька статей калькуляції.

Застосовуючи класифікацію за елементами витрат під економічним елементом розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами. Таке угрупування витрат, окрім Методичних рекомендацій, передбачене також П(с)БО 16 як єдине для всіх галузей промисловості. Це групування дозволяє відповісти на питання, що витрачено на конкретний об'єкт виробництва .

Пропонуються наступні економічні елементи для групування витрат операційної діяльності :

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Ці ж елементи передбачені також Методичними рекомендаціями, які дають наступні угрупування.

За центрами відповідальності (місцями виникнення витрат) витрати на виробництво групуються у розрізі виробництв, цехів, ділянок, технологічних переділів, служб та інших адміністративно відособлених структурних підрозділів виробництв.

За видами продукції, робіт, послуг витрати групуються як витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валова, товарна, реалізована продукція.

За єдністю складу витрати діляться на одноелементні і комплексні (одноелементні витрати складаються з одного елементу витрат, комплексні – з декількох економічних елементів).

Витрати на виробництво діляться по календарних періодах на поточні, довгострокові і одноразові.

*Поточні, тобто постійні*, – звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менше місяця.

*Довгострокові* витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується бути виконаним раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат чи отримання авансу (передоплати).

*Одноразові*, тобто одноразові витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більше місяця) і направляються на забезпечення процесу виробництва протягом довгого часу.

По доцільності витрачання витрати діляться на продуктивні і непродуктивні.

*Продуктивні* – витрати, передбачені технологією і організацією виробництва. *Непродуктивні* – необов'язкові витрати, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології і тому подібне

За визначенням відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію і витрати поточного періоду.

*Витрати на продукцію* – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат відносяться вага витрати (матеріали, зарплата, амортизація устаткування та т. п.), пов'язані з функцією виробництва продукції. Витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

*Витрати періоду* – це витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

Вітчизняними науковцями приділяється значна увага класифікації витрат. Так, інколи зустрічаються класифікації за угрупованнями:

- по відношенню до виробництва – основні і накладні витрати;
- по видах діяльності: витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності), витрати надзвичайної діяльності;
- по ухваленню управлінських рішень.

Однак така класифікація не враховує таких вельми важливих ознак, як:

- за місцями виникнення;
- за видами продукції.

Інші автори класифікують витрати за наступними ознаками [5, с. 123]:

- за місцем виникнення;
- за видами продукції, робіт, послуг;
- за видами витрат;
- за засобом перенесення вартості на продукцію;
- за ступенем впливу обсягів виробництва на рівень витрат;
- за календарними періодами

**Невирішені питання.** На перший погляд може здатися, що існує досить багато класифікацій витрат, проте проблеми угруповання витрат виробництва недостатньо опрацьовані. Тільки у деяких роботах дається їх глибоке систематичне вивчення. Більшості класифікацій, як справедливо відзначають деякі автори, властиві значні недоліки, які не дозволяють отримати всебічну інформацію про об'єкт витрат.

Слід зазначити, що через досить велику кількість запропонованих різними авторами класифікацій, немає єдиної думки про склад витрат, таким чином,

застосовуючи ту або іншу класифікацію, одні й ті ж витрати можна віднести до абсолютно різних груп. До того ж на практиці можна зіткнутися з тим, що більшість класифікацій носять винятково теоретичний характер, а для практичного застосування використовуються дві або максимум три класифікації.

Окремі автори відзначають, що всі класифікації витрат виробництва, які зустрічаються в спеціальній літературі, пропонують виділення одного рівня угруповання витрат, а це стає перешкодою на шляху глибокого вивчення об'єкту і стверджує, що головним і вельми серйозним недоліком існуючих класифікацій є їх однорівневність.

Посміємо не погодитися з даною думкою, оскільки, на наш погляд, будь-яка класифікація повинна бути коротким і чітким розмежуванням ознак. Через це немає необхідності у розширенні існуючих класифікацій на підрівні, так як це тільки розміє грань, яка і так ледве видна у вже існуючих групах і остаточно заплутає рядових користувачів класифікацій.

Варто запропонувати єдину для всіх організацій, незалежно від їх роду діяльності, класифікацію витрат, яку надалі можна б було навіть використовувати в статистичній звітності, як, наприклад, використовується класифікація по видах діяльності у формі 2 «Звіт про фінансові результати».

На наш погляд вдалою, як базисне угруповання, є класифікація, що запропонована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а саме, – розподіл витрат на прямі і непрямі..

Оскільки основною метою нашого дослідження є виявлення загальних підходів до класифікації витрат для підприємств різних галузей і видів діяльності, а не виключно для виробничих організацій, доцільно розподіляти витрати на основні та допоміжні, спираючись на основний об'єкт діяльності підприємств, на який вони здійснюють витрати. Такий розподіл витрат схожий на їх класифікацію за видами діяльності, але при його детальному вивченні відразу стануть очевидними деякі відмінності. До складу основних витрат, на відміну від прямих, ми пропонуємо відносити не тільки те, що пов'язано з формуванням собівартості продукції, а всі витрати, які здійснюються для забезпечення основної діяльності підприємства.

Для будь-якої невиробничої організації до основних об'єктів витрат можна віднести, наприклад, безпосередньо персонал організації. Це – основний об'єкт утворення інформації про витрати. Отже, витрати, пов'язані з його утриманням, рухом, розвитком тощо слід вважати основними. Виникає добре відоме асоціативне уявлення про доцільність групування усіх витрат на основні та допоміжні. Оскільки сам процес виробництва у невиробничій організації відсутній, то відсутня продукція та її собівартість. Тобто, мови бути не може про витрати, які переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції тим або іншим способом. Виходячи з того, що основним об'єктом, на який спрямовано видатки у невиробничій організації, то витрати, пов'язані з утриманням і розвитком персоналу, можна віднести до основних, а решту – до допоміжних.

За часів сьогодення для будь-якого підприємства мінімізація витрат призводить до збільшення прибутку. При даному угрупованні витрат можна проводити аналіз з метою порівняння витрачених на утримання персоналу коштів з вигодами, які вона приносить. Крім того, можна буде проаналізувати співвідношення проведених витрат безпосередньо на утримання персоналу та інших витрат невиробничої організації і, при необхідності, відкоригувати їх за рахунок зменшення допоміжних витрат.

Запропонована класифікація є досить простою і легкою у застосуванні, її можна без проблем застосовувати на підприємстві будь-якого роду діяльності. Однак, слід зазначити, що ми ні в якому разі не заперечуємо вже існуючі класифікації, так як, на наш погляд, для промислового підприємства, яке займається виробництвом продукції, такого розподілу

витрат буде недостатньо. Це пов'язано з тим, що частіше на великих виробничих підприємствах виробляється декілька видів продукції, а отже, потрібне детальний розподіл витрат за видами продукції для визначення якомога точної собівартості.

Класифікація, яку ми пропонуємо, є лише загальною класифікацією, за допомогою якої можна зблизити аналіз витрат на підприємствах усіх видів діяльності. За умов сьогодення аналіз набуває все більшої значимості, як функція управління. Бухгалтер повинен вміти не тільки зводити баланс та правильно відображати операції, а й бути аналітиком. Запропонована класифікація забезпечить йому належний рівень знань про витрати на основний витрат на його підприємстві та про можливості скорочення в залежності від їх виду.

**Висновки та можливість подальшого використання результатів дослідження.** У сьогоденні посада бухгалтера підприємства вимагає вирішення більш масштабних завдань, хоча раніше вони практично виконували тільки розрахункові функції. Навіть незважаючи на прийняття, а наразі вже й наявності проекту оновленого Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», бухгалтері-практики намагаються переконати керівників підприємств у марності ведення бухгалтерського обліку, віддаючи перевагу податковому обліку.

Можна з впевненістю стверджувати, що така точка зору є хибною. Тільки на підставі даних, отриманих за допомогою ведення саме бухгалтерського обліку, власник може одержати відповідні знання щодо ситуації на його підприємстві: чи є воно прибутковим, через що можуть бути занижені реально можливі прибутки підприємства та його дивіденди, як результат діяльності фірми. Більш того, інформація, що її продукує саме бухгалтерська облікова система на добре розвиненому науковому підґрунті, дає змогу створювати інформаційну модель, адекватну наявній управлінській структурі.

## Список літератури

1. П(с)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 із змінами та доповненнями. (<http://www.ewaudit.com.ua/ru/directories/laws/buh/psbos/psbo16>).
2. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Державним комітетом промислової політики України від 2 лютого 2001 року №47.
3. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К.: Основи, 1997. – с. 37.
4. Жарикова Л.А. Управленческий учет: Учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. тех. ун-та, 2004. – с. 77-78.
5. Івашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов – М.: Економіст, 2003. – с. 116-123.

*С. Диордица*

### **К вопросу об адекватности информационной модели учета расходов**

В статье рассмотрены и проанализированы преимущества и недостатки двух систем классификации расходов: по их экономической структуре и процессу формирования и по целевым направлениям деятельности. Обосновано, что совокупное использование элементов обеих систем будет способствовать построению адекватной информационной модели управления предприятием.

*S. Diorditsa*

### **To the question about adequacy of informative model of account of charges**

Advantages and lacks of two systems of classification of charges are considered in the article and analysed: on their economic pattern and process of forming and to having a special purpose direction of activity. It is grounded, that the combined use of elements of both systems will be instrumental in construction of adequate informative case frame by an enterprise.

Одержано 27.04.10