

УДК 657.471

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

Чиж В.І., д.е.н., професор

Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

Рассмотрены признаки классификации затрат в зависимости от потребностей управления. Поскольку информационную базу управления затратами формирует система управленческого учета, обоснована целесообразность группировки затрат в соответствии с функциями управления и процедурами реализации этих функций.

Ключевые слова: *затрати, класифікація, признак, функция, управление, учет.*

The signs of classification of expenses are considered depending on the necessities of management. As an informative base of management expenses is formed by the system of administrative account, expedience of groupment of expenses is grounded in accordance with the functions of management and procedures of realization of these functions.

Key words: *expenses, classification, sign, function, management, account.*

Постановка проблеми. У дослідженні будь-яких явищ класифікація їх складових елементів грає провідну роль. Затрати впливають на результати діяльності підприємства, що зумовлює їх виділення в окремий об'єкт управління. За допомогою класифікації можливо надати детальну характеристику об'єкту управління, що необхідно для прийняття рішень в сфері управління затратами. Детальна класифікація об'єкта управління складає необхідне інформаційне забезпечення прийняття рішень. Класифікація затрат має цільовий характер і постійно змінюється під впливом практичних потреб управління і теоретичних досліджень. Вона виявляє об'єктивно існуючі групи затрат, процеси формування затрат і взаємини між їхніми окремими частинами. На даний час у практичній діяльності промислових підприємств керівництву здебільше надається інформація про затрати в розрізі елементів затрат на виробництво і калькуляційних статей собівартості, що явно недостатньо для прийняття управлінських рішень щодо затрат. Для управління менеджерам потрібні не просто затрати, а інформація про об'єкт затрат – продукцію, роботи, послуги, або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням, наданням) затрат. Таку інформацію накопичує система управлінського обліку, яка й має групувати затрати відповідно до управлінських потреб, що зумовлює актуальність досліджень у цьому напрямі. Метою статті є дослідження затрат та їх класифікація за функціями управління в управлінському обліку для забезпечення потреб різних управлінських ланок.

Аналіз останніх досліджень. В економічній літературі розроблено багато класифікаційних ознак, за якими проводиться поділ затрат на окремі види. Деталізація затрат за окремими ознаками зустрічається практично у кожному дослідженні, яке присвячене проблемам управління підприємством. Обґрунтоване висвітлення питань класифікації затрат однак не визначає єдності думок і залишається дискусійним. Найбільш суттєвими роботами щодо класифікації затрат в управлінському обліку є роботи К. Друрі. Українські дослідники повністю підтримують його підхід. Проте такі класифікації, як правило, обмежені напрямками обліку відповідно з визначеною метою управління.

Розгляд затрат з позицій управлінських функцій та процедур реалізації цих функцій є новим підходом до класифікації затрат.

Викладення матеріалу. Аналіз операційних затрат свідчить, що за своєю економічною природою вони неоднорідні. Більша частина затрат промислових підприємств за своєю природою є затратами виробництва. Інша частина пов'язана з організацією обслуговування і є затратами обігу.

Різноманіття використовуваних в економіці критеріїв угруповання затрат усе-таки не дозволяє визначити еталонний зразок для використання в управлінні затратами. Управління затратами охоплює весь процес діяльності підприємства і торкається затрат усіх стадій виробництва, постачання матеріальних ресурсів і реалізації продукції, робіт, послуг. Тому головне завдання менеджменту – здійснювати контроль цих затрат і впливати на їхній розмір. Класифікація затрат для цілей управління повинна дозволяти диференціювати затрати в різних аспектах і створювати передумови для визначення рівня затрат за об'єктами управління, організації планування, обліку, контролю й аналізу.

Виділення класифікаційних ознак для узагальнення й угруповання затрат виробництва є основою побудови системи управління ними і залежить від мети використання інформації в процесі управління. Головним принципом угруповання затрат є те, що для різних цілей застосовуються різні класифікації. Одні затрати використовуються для оцінки запасів і визначення доходів, інші – для вивчення поведінки затрат і прийняття рішень на ближню і далеку перспективу, треті – для планування, регулювання і контролю діяльності підприємства [1, с. 214].

Аналіз різних підходів до класифікації затрат та їх систематизація дозволили виділити найбільш поширені критерії їх групування: роль затрат у виробничому процесі; ступінь зв'язку з визначеним об'єктом, процесом виробництва продукції, з часом отримання економічної вигоди; динаміка затрат; ступінь усереднення; значущість для планування, контролю та прийняття рішень; призначення затрат; доцільність затрат; склад затрат; відношення до готового продукту; види діяльності; зміст затрат; власність на ресурси; календарний період виникнення; напрямки відповідальності; залежність від діяльності підприємства; ступінь значущості для діяльності підприємства; ступінь критичного впливу.

Різноманіття класифікаційних ознак затрат дозволяє накопичувати інформацію про них і використовувати дані в різних цілях при управлінні виробництвом для підвищення ефективності роботи підприємства. В той же час облікова інформація має надавати інформацію різним рівням управління, які виконують різне функціональне призначення, а саме, прогнозування, планування, нормування, організацію, облік, контроль, регулювання, стимулювання, аналіз, прийняття рішень. Виконання певних функцій управління вимагає знань щодо затрат, які виникають за реалізації цих функцій. Зважаючи на це, найбільш доцільно затрати розподіляти таким чином, щоб забезпечити виконання управлінських функцій та одночасно здійснювати контроль затрат на кожній стадії управління. З цією метою різноманітні затрати слід групувати, використавши ознаки, пов'язані з виконанням управлінських функцій та реалізації функцій процесу управління. Таку класифікацію представлено у табл. 1.

Таблиця 1

**Класифікація затрат за функціями управління
і реалізацією функцій процесу управління**

Класифікаційна ознака		Види затрат
1. Функції управління затратами		
Планування	Відповідність плану	Плановані та незаплановані
Прогнозування	Термін прогнозу	Поточні та довгострокові
Нормування	Засоби нормування	Стандартні, нормативні, кошторисні
	Відповідність нормативам	У межах норм, відхилення від норм
Організація	Підрозділи організаційної структури	За місцями виникнення, центрами відповідальності, центрами інвестицій
	Функції підрозділів підприємства	Виробничі, обслуговування виробництва, управління
Облік	Види затрат	Економічні елементи затрат
	Призначення затрат	Калькуляційні статті; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати, інвестиційні витрати
	Склад затрат	Одноелементні та комплексні
	Відношення до технологічного процесу	Основні та накладні
	Відношення до продукту	Прямі та непрямі, собівартість продукту та витрати періоду
	Календарний період	Поточні та одноразові
	Доцільність	Продуктивні та непродуктивні (втрати)
Контроль	Можливість контролю	Контрольовані та неконтрольовані
Регулювання	Ступінь управлінського впливу	Регульовані та нерегульовані
Стимулювання	Умови мотивації	Обов'язкові та заохочувальні
Аналіз	Можливість здійснення оперативного аналізу	Фактичні, планові (кошторисні, стандартні)
	Можливість здійснення стратегічного аналізу	Загальні та структурні

Продовження табл. 1

Класифікаційна ознака		Види затрат
2. Реалізація функцій процесу управління		
Прийняття рішень	Значимість для прийняття рішень	Найвні та альтернативні; поворотні та безповоротні
	Залежність від прийнятого рішення	Релевантні та нерелевантні; маржинальні та інкрементні
	Залежність від обсягів надання послуг	Постійні та змінні; змішані
	Вплив на отримані результати	Ефективні та неефективні
	Зміст затрат	Трансформаційні, організаційні та трансакційні
	Ступінь значущості	Значні та незначні
	Ступінь критичного впливу	Допустимі та недопустимі

Пропонований розподіл затрат дозволяє встановити зв'язок між рівнем затрат та певною функцією управління, що дає можливість управляти затратами підприємств.

Функції управління забезпечують управління затратами. При цьому функція управління затратами розглядається, подібно до будь-якої іншої функції менеджменту, як сукупність дій і операцій, які здійснює менеджмент організації з метою узгодження спільної діяльності працівників в процесі досягнення мети організації. Такий аналітичний підхід, який, по суті, є виділенням в процесі управління окремих процедур і формування їх в сукупності за ознакою змістовної однорідності, успішно зарекомендував себе в практиці управління.

Унаслідок особливостей затрат, як об'єкту управління, функції управління реалізуються циклічно і у ряді випадків паралельно. На основі узагальнення існуючих точок зору щодо функцій управління затратами слід виділити такі функції в управлінні затратами: планування, прогнозування, нормування, організація, облік, контроль, регулювання, аналіз, стимулювання зниження затрат.

Планування в управлінні затратами припускає розподіл ресурсів підприємства по окремих завданнях з метою досягнення поставленої мети. Останнім часом основним методом планування затрат стало бюджетування. Бюджет є кількісним представленням плану у вартісному виразі.

Прогнозування є методом ймовірного планування, у якому прогноз майбутнього спирається на накопичений досвід та поточні уявлення відносно майбутнього. В процесі прогнозування здійснюється вироблення науково обгрунтованих думок про поведінку об'єкту в майбутньому. Стосовно управління затратами прогнозування полягає у визначенні ймовірного стану неконтрольованих об'єктів і чинників зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, що впливають на формування затрат.

Нормування розглянуто як процес науково обгрунтованого розрахунку норм і нормативів, спрямованих на забезпечення ефективного використання всіх видів ресурсів і пошук шляхів найбільш продуктивного перетворення затрат у випуск продукції. Надалі результати нормування використовують в ході калькуляції собівартості, аналізу, контролю і стимулювання зниження затрат, оскільки дозволяють судити про обгрунтованість отриманої величини затрат на основі порівняння фактичних показників з нормативними.

Організація як функція управління затратами є розподілом повноважень, завдань і обов'язків у формуванні затрат. Крім цього, організацію можна розуміти як затвердження сукупності процесів, в ході яких виникають затрати. Виходячи з особливостей об'єкту управління, затрати виникатимуть незалежно від визначеності процесів їх формування. Проте для управління ними необхідно деталізувати об'єкт управління, якими і будуть дані процеси.

Основна мета обліку затрат – створення інформаційної бази ухвалення рішень. Облік як функція управління затратами покликаний забезпечити накопичення інформації про них в розрізі різних критеріїв відповідно до потреб управління. При цьому слід зазначити, що облік затрат для потреб підприємства може здійснюватися як в рамках законодавчого регламентованого бухгалтерського обліку, так і в рамках внутрішнього виробничого або управлінського обліку, який здійснюється виключно відповідно до потреб управління підприємством.

В процесі контролю як функції управління затратами виявляється відповідність фактичного результату щодо затрат, встановлених плановим завданням. Виявлені результати стають основою розробки управлінських впливів. Відносно до затрат контроль може бути ретроспективний, що констатує рівень затрат без можливості впливу на них і превентивний, який дозволяє забезпечити реальний управлінський вплив на рівень затрат підприємства. Контрольна функція обліку забезпечує достовірність первинних даних щодо накопичення та списання затрат діяльності, своєчасності відображення інформації у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку затрат та його відповідності обліковій політиці.

Стимулювання як функція управління затратами спрямована на їх зниження. Але тільки зниження затрат не можливо вважати метою діяльності підприємства, тому що воно може бути зумовлено негативними чинниками. Тому сутність стимулювання зниження затрат полягає у їх мінімізації при досягненні планового результату або максимізації результату при планових затратах [2, с. 276].

Регулювання затрат припускає поточне усунення недоліків, відхилень і порушень виробничого процесу. Регулювання фактично реалізується в ході поточного контролю затрат підприємства з використанням управління по відхиленнях. До певної міри регулювання в чистому вигляді – це управлінська дія, оскільки в оперативному порядку припускає зміну і коректування виникаючих затрат відповідно встановленим критеріям ухвалення рішень і затвердженому бюджету.

Аналіз як функція управління затратами підприємства переважно полягає у встановленні стохастичних залежностей і чинників між початковими і результуючими показниками, що мають відношення до формування витрат, і виявленні причин відхилень фактичних витрат від планових або нормативних.

Прийняття рішень забезпечує реалізацію цілей і функцій управління затратами. Забезпечення узгодженості схвалюваних рішень досягається координацією в управлінні затратами, яка забезпечує цілісність управлінської дії. В результаті координації зберігається послідовність реалізації функцій управління по відношенню до різних процесів, що формують затрати.

Висновки. Розподіл затрат за функціями управління та процесами їх реалізації з використанням різних класифікаційних критеріїв посилює управлінські аспекти облікової інформаційної системи, дозволяє конструювати різні моделі управлінського обліку в залежності від особливостей виробництва, які забезпечують формування інформаційного забезпечення управління затратами. Побудова таких моделей є напрямом подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
2. Управление крупным предприятием: Монография. / [Козаченко А.В., Ляшенко А.Н., Ладыко Ю.И. и др.] – К.: Либра, 2006. – 384с.