

ший тип інвентарної оцінки (Lifo, Fifo) [2], на нашу думку, є недоречним у випадку банків. Перша причина полягає в трансформаційній функції банку, коли операції досить часто не мають дзеркально оберненого відповідника. Друга причина — це те, що банк одержує прибуток не лише з купівлі та продажу чи надання та одержання позики, він також намагається одержати прибуток від очікуваної позитивної трансформації курсів позицій. Метод середньозваженої вже пропонувався НБУ в одному з проектів, але так і не був затверджений через неправомірність використання в бухгалтерському обліку приблизних величин. Однак, на нашу думку, він є найприйнятнішим для банків і останній час все ширше використовується в українській практиці.

ЛІТЕРАТУРА

1. Правила бухгалтерського обліку уповноваженими банками України обмінних операцій в іноземній валюті та банківських металах, затверджені Постановою Правління НБУ від 16.12.98 № 520 (у редакції постанови Правління НБУ від 07.12.2000 р. № 471 // Законодавчі і нормативні акти з банківської діяльності. — 2001. — Вип. 1. — С. 48—55.

2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Пер. з англ. / За ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. — 736 с.

Л. В. НАПАДОВСЬКА, канд. тех. наук

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У сучасний період одне з провідних місць у практиці управління країн з розвинутою ринковою економікою посідає управлінський облік, який є важливим інструментом прийняття і реалізації управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що управлінський облік, обслуговуючи систему управління необхідною інформацією, є невід'ємною її частиною.

У системі управлінського обліку формується перш за все інформація про витрати виробництва, яка є одним з основних об'єктів управлінського обліку. З метою оптимізації затрат важливо здійснювати управління ними. Управління затратами здійснюється через діяльність людей. Саме люди, що беруть участь у процесі управління, повинні відповідати за доцільність виникнення того чи іншого

виду витрат. Тому другим, і не менш важливим, об'єктом управлінського обліку є результати, які також можуть бути визначені за місцями виникнення і носіями затрат. У процесі ж зіставлення затрат і результатів будь-якої діяльності: господарської, фінансової, інвестиційної визначається її ефективність. Не випадково деякими науковцями суть управлінського обліку зводиться до виробництва інформації для здійснення ефективного управління.

З метою докладнішого пізнання досліджуваних об'єктів застосовуємо метод класифікації. Економічно обґрунтована класифікація затрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих затрат, калькулювання продукції, а отже, ефективного управління ними.

Затрати на виробництво як об'єкт пізнання детально досліджені в теорії як вітчизняного, так і зарубіжного обліку й аналізу. Розглянемо рівень розв'язання цієї проблеми в законодавчих актах України. Так, згідно з П(С)БУ 16 передбачається використання таких видів групування затрат:

- за видами продукції (робіт, послуг);
- за способом віднесення до конкретного об'єкта витрат;
- за ступенем залежності від обсягу виробництва;
- за економічним змістом;
- за належністю до виробничого процесу.

Порядок групування виробничих затрат, що передбачено законодавством можна подати в табл.1.

Таблиця 1

ГРУПУВАННЯ ЗАТРАТ ЗА ОСНОВНИМИ ОЗНАКАМИ

Ознака групування (класифікації затрат)	Елементи класифікації
Залежність від обсягу виробництва	Змінні, залежні від обсягу виробництва, які, у свою чергу, поділяються на пропорційні, прогресивні і дегресивні Умовно-постійні, що не залежать або мало залежать від обсягу виробництва
Спосіб включення в собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі, що безпосередньо відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг) Непрямі, що відносяться на собівартість виробу пропорційно базі розподілу: заробітній платі, обсягу виробництва продукції (робіт, послуг), прямим затратам або будь-якій іншій базі розподілу
Вид продукції (робіт, послуг)	Затрати на виріб, типові зразки виробів, групи однорідних виробів
Економічний елемент (однорідний вид затрат незалежно від призначення)	Матеріальні затрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальне страхування Амортизація Інші витрати
Калькуляційна стаття** (відображає цільове спрямування затрат)	Сировина і матеріали Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій Паливо і енергія на технологічні цілі Зворотні відходи (віднімаються) Основна заробітна плата виробничих робітників Додаткова заробітна плата виробничих робітників Відрахування на соціальне страхування Витрати пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції* Витрати на утримання і експлуатацію обладнання* Загальновиробничі витрати* Утрати внаслідок технічно неминучого браку* Супутня продукція (віднімається)* Інші виробничі витрати* *Залежно від особливостей технології і організації виробництва, а також питомої ваги в собівартості продукції окремих видів витрат підприємства можуть об'єднувати наведені статті в одну «Загальновиробничі витрати»

** Наведене в Положенні №473 типове групування затрат на виробництво за статтями калькулювання змінено з урахуванням вимог П(С) БУ.

Практика організації вітчизняного обліку згідно з ознаками затрат, наведеними в чинних законодавчих актах, показала, що в такий спосіб успішно вирішуються проблеми калькулювання продукції та визначення фінансового результату підприємства в цілому. Однак у наш час цього вже недостатньо, тому що завдання системи обліку, зокрема управлінського, значно розширились. Так, важливими питаннями, які вирішуються в зарубіжній системі управлінського обліку в сучасний період є: управління затратами, прогнозування майбутніх затрат, підготовка проектів управлінських рішень, пов'язаних з регулюванням затрат та інші, які на основі наведених ознак класифікації вирішити неможливо.

Крім того, порівняльна характеристика статей затрат у західному управлінському обліку і вітчизняному показала, що остання є громіздкою і трудомісткою, що сприяє розвитку затратного господарського механізму.

Проведений аналіз вітчизняних літературних джерел та нормативних документів за вказаною проблемою дав змогу виявити різноманітні ознаки класифікації затрат та згрупувати їх (табл.2). При проведенні аналізу дотримувались принципу «чим більше виділено ознак класифікації затрат, тим вище ступінь їх пізнання».

Таблиця 2

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

№ з/п	Ознаки класифікації	Види затрат
1.	За місцем виникнення, центром відповідальності	Цехи, підрозділи
2.	За видами продукції (робіт, послуг)	Затрати на виріб, типові зразки виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, валову, товарну, реалізовану продукцію
3.	За видами затрат	Економічні елементи витрат, статті калькуляції собівартості
4.	За належністю до виду технологічного процесу	Основні і накладні
5.	За складом	Однорічності, комплексні
6.	За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі і непрямі
7.	За можливістю охоплення планом	Плановані та неплановані
8.	За можливістю впливу менеджера на затрати	Підконтрольні, невідконтрольні

№ з/п	Ознаки класифікації	Види затрат
9.	Залежно від готовності продукту	На незавершене виробництво та готовий продукт
10.	Залежно від обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані
11.	Залежно від управлінського рішення	Релевантні, нерелевантні
12.	За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
13.	За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні
14.	Від ролі в процесі виробництва	Виробничі, позавиробничі
15.	За порядком віднесення затрат на період генерування прибутку	Затрати на продукт, затрати на період

Наведені ознаки класифікації основних видів затрат узагальнюють пропозиції вітчизняних учених з досліджуваної проблеми. Результати аналізу показали, що найбільшого поширення набула класифікація затрат на виробництво за такими ознаками: економічними елементами витрат, калькуляційними статтями, залежно від обсягу виробництва, за способами включення затрат у собівартість окремих видів продукції, місцями виникнення затрат, етапами виробничого процесу, залежно від ролі в процесі виробництва і реалізації продукції та ін.

Незважаючи на те, що деякі вітчизняні автори в працях останніх років до класифікації вводять такі види затрат, як: підконтрольні та непідконтрольні, змінні і постійні, релевантні і нерелевантні, затрати на продукт і затрати на період, які покликані вирішувати проблеми управління затратами, однак практично у вітчизняному обліку вони ще не використовуються. Хоча слід зазначити, що робота в цьому напрямі вже розпочата.

Заслуговують на увагу праці зарубіжних науковців з указаної проблеми К. Друрі, Т. Скоуна, Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, К. Шима Джейна, Г. Сігела Джоела, Д. Міддлтона.

Порівняльна характеристика ознак класифікації затрат у вітчизняному і зарубіжному обліку показала, що єдиними кла-

сифікаційними ознаками є поділ їх на прямі і непрямі, постійні і змінні, на продукт і на період. Найхарактернішою для зарубіжного обліку є класифікація затрат, наведена в праці С. Райборна [1, с.32]. У ній автор рекомендує такі класифікаційні ознаки:

- за терміном виникнення: минулі (історичні), поточні і майбутні;
- залежно від обсягу виробництва: змінні, постійні, напівзмінні;
- за видом фінансової звітності: остаточні для використання в балансі, готові для використання при розрахунку прибутку, виробничі (прямі і зворотні) і періодичні;
- за впливом на прийняття того чи іншого рішення: відносно важливі витрати, до яких можуть вдаватися або не вдаватися в процесі добирання інформації, необхідної для прийняття рішення; грошові готівкові витрати; минулі безповоротні витрати (sunk cost), до яких належать грошові, матеріальні, трудові й інші ресурси на певний захід, який з будь-яких причин не було завершено і відновлення якого в майбутньому не планується; минулі реальні затрати (opportunity cost), тобто витрати, здійснені в минулому на закупівлю сировини й інших ресурсів, що не були своєчасно використані у виробничому процесі; непрямі затрати; затрати на проведення контролю і підвищення якості продукції.

Поділ затрат залежно від обсягу виробництва в зарубіжному обліку ліг в основу широко використовуваного на Заході методу обліку затрат на виробництво — «директ-костингу». Система «директ-костинг» дає змогу обґрунтувати управлінські рішення при специфічних обставинах. Вона також має практичне значення для планування прибутку, прийняття рішень з ціноутворення, організації контролю затрат, для складання внутрішньої і зовнішньої фінансової звітності.

Важливе значення в плануванні й обліку затрат має класифікація затрат за центрами відповідальності (responsibility center). Указане групування використовується для оперативного контролю за затратами виробництва і реалізації продукції. При цьому досягається максимальна можлива їх деталізація для забезпечення контролю мінімальної кількості, складу виконавців та кожного робочого місця.

Надзвичайно важливе практичне значення в умовах ринкових відносин і, зокрема, прийняття управлінських рішень у зарубіжному обліку має групування затрат на загальні та середні, короткострокові та довгострокові, минулі (спожиті) і неспожиті, реле-

вантні та нерелевантні, фактичні, прогнозні та планові, контрольовані та неконтрольовані. Порівняльна характеристика класифікацій затрат у вітчизняній та зарубіжній системах обліку наводиться в ряді праць [2; 3].

Розглянемо класифікацію затрат, характерну для системи управлінського обліку в сучасний період. Для цього врахуємо основні вимоги, яким має відповідати зазначена система, а саме: така класифікація має залежати від призначення інформації; бути зручною у використанні, сприяти вирішенню завдань, що стоять перед управлінцями. При цьому ознак класифікації має бути стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найповнішу інформацію, яка б задовольняла потреби різних груп споживачів у необхідній інформації.

Згідно з міжнародними стандартами обліку і практикою його організації в країнах з розвинутою ринковою економікою використовують різні варіанти класифікації затрат залежно від мети та напрямку обліку затрат на виробництві.

Так, Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер зазначають, що «облікові системи мають обслуговувати комплекс управлінських цілей, тому існують різні способи вимірювання і групування затрат» [4, с.36].

Деякі автори виділяють такі групи цілей:

- ◆ для оцінювання запасів готової продукції;
- ◆ для прийняття рішень;
- ◆ з метою контролю і регулювання [5, с.53].

При цьому кожний з перерахованих цілей відповідають різні ознаки класифікації затрат. Так, К. Друрі, щоб оцінити запаси готової продукції, поділяє затрати на виробничі і позавиробничі; з метою прийняття управлінських рішень — на постійні і змінні, релевантні і нерелевантні, безповоротні й уявні, інкрементні і маргінальні; з метою контролю — на регульовані і нерегульовані, змінні і постійні.

Слід зазначити, що завдання, які необхідно вирішувати, залежать не лише від цілей, що стоять перед управлінцями, а також від специфічних особливостей, рівня управління та конкретних ситуацій, що виникають на підприємстві. Аналіз вітчизняних, зарубіжних літературних джерел та власні дослідження дають підстави згрупувати існуючі затрати відповідно до цілей управління (табл.3).

Розглядаючи основні принципи класифікації затрат, слід, по-перше, визначити завдання, що виникають перед управлінцями і, по-друге, виділити об'єкти для їх реалізації.

Таблиця 3

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ, КОНКРЕТИЗОВАНА ДО МЕТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

№ з/п	Ознака	Види затрат	Мета використання
1	Стосовно виконавців	Контрольовані і неконтрольовані	З метою контролю за діяльністю виконавців
2	Залежно від обсягу виробництва	Змінні і постійні	Для оптимізації та аналізу беззбитковості виробничого процесу (за змінними витратами)
3	За способом віднесення на собівартість об'єктів	Прямі і посередні	Для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку (за повною собівартістю)
4	За доцільністю витрачання	Продуктивні і непродуктивні	З метою контролю за економним використанням ресурсів
5	За складом	Фактичні, планові, прогнозні	З метою прогнозування та регулювання затрат
6	За порядком віднесення затрат на період генерування прибутку	На продукт, на період	Для розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями
7	Залежно від впливу управлінського рішення	Релевантні і нерелевантні	З метою визначення впливу управлінського рішення на величину затрат
8	За місцем виникнення затрат та центрами відповідальності	Затрати на робочому місці; затрати дільниці, цеху	З метою здійснення контролю за відповідальними особами за місцем виникнення затрат
9	За ступенем опосередкування	Загальні, середні	Для визначення загальних витрат і цін на окремі вироби
10	Залежно від терміну, на який приймається рішення	Поточні та довгострокові	З метою вирішення короткострокових та довгострокових завдань
11	Залежно від того, чи враховуються ці затрати при прийнятті рішень	Безповоротні та уявні	З метою вибору оптимального з сукупності альтернативних рішень
12	Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей	Інкрементні та маргінальні затрати і доходи	З метою прийняття рішень щодо збільшення обсягів виробництва

Основні цілі системи обліку можна згрупувати таким чином:

1. Калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини отриманого прибутку.

2. Дослідження поведінки затрат та прийняття управлінських рішень.

3. Для планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання.

Перше завдання вирішується в системі фінансового обліку, а друге і третє — у системі управлінського обліку. Концепція класифікації затрат докладно висвітлюється в літературі [6].

У системі управлінського обліку об'єкти поділяються на дві групи:

— права і відповідальність осіб, зайнятих у господарських процесах, що безпосередньо відповідають за величину затрат;

— види затрат у відповідному групуванні.

Ураховуючи це, наведемо основні результати проведених досліджень:

♦ важливим аспектом класифікації затрат у системі управлінського обліку є визначення того, які затрати найбільше відповідають тому чи іншому рішенню;

♦ для різних груп споживачів, перед якими стоять різні завдання, мають бути цілком конкретні класифікаційні ознаки та види затрат, які б відповідали досягненню їх цілей;

♦ ознак класифікації затрат та їх видів може бути рівно стільки, скільки виникає в діяльності підприємства виробничих ситуацій.

Очевидно, класифікація, наведена нами, дасть можливість не лише розподіляти затрати за підрозділами, функціями, центрами відповідальності, видами діяльності, виробами, територіями, періодами, обчислювати фактичну собівартість і порівнювати її з очікуваною та стандартною, а й вирішувати суто управлінські завдання: прогнозувати майбутні стандартні і бажані затрати, виявляти альтернативні затрати, створювати проекти управлінських рішень, пов'язані з регулюванням затрат, які вирішуються в системі управлінського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Raiborn C. A., Barfield Y. T., Kinney M. R. Managerial accounting. — New York: West Publishing Company, 1993. — 904 p.
2. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 384 с.

3. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 356 с.

4. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

5. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. — 560 с.

6. *Нападовська Л. В.* Класифікація затрат у вітчизняній та зарубіжній системах обліку // Економіка: проблеми теорії і практики. — 2000. — № 8. — С. 19—23.

М. Г. КИРДАНОВ, асистент

АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Завдання управлінського обліку — надання інформації, необхідної керівництву (менеджерам) для прийняття оптимальних рішень у процесі управління підприємством.

Найчастіше виникає потреба в прийнятті рішень, пов'язаних з поточною (операційною) діяльністю підприємства.

Для прийняття таких рішень необхідно проаналізувати інформацію про затрати і доходи підприємства в разі реалізації ним того чи іншого варіанта дій. Оскільки оцінюватися будуть майбутні дії, то управлінцям необхідна інформація про **очікувані** затрати і доходи.

Очікувані затрати, які змінюються залежно від прийнятого рішення, називаються **істотними (релевантними)** — їх необхідно враховувати при оцінюванні альтернативних варіантів дій. Очікувані затрати, які не залежать від прийнятого рішення і які немає необхідності враховувати при оцінюванні альтернативних варіантів дій, називаються **неістотними (нерелевантними)**.

Релевантність затрат зумовлюється характером поведінки затрат при змінах в обсягах діяльності підприємства. Тому для визначення релевантності затрат, в управлінському обліку затрати класифікуються залежно від їх реакції на зміни в обсягах діяльності підприємства на змінні та постійні.

Визначивши релевантні затрати для даного рішення, проводять зіставлення їх рівня при різних варіантах рішення. Різниця між рівнями релевантних затрат в альтернативних варіантах рішень називається диференціальними затратами, а процес порівняння релевантних затрат альтернативних варіантів називається диференціальним аналізом.