

ВИТРАТИ НА УПРАВЛІННЯ: ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ КАТЕГОРІЇ

Висвітлено історичний розвиток підходів до визначення терміну загальні накладні витрати, які відповідають сучасному трактуванню поняття "витрати на управління", досліджено підходи авторів до їх класифікації та розподілу

Ключові слова: витрати на управління, загальні накладні витрати, класифікація, історія появи в економічній літературі

Постановка проблеми. Сучасні умови розвитку економіки України вимагають від суб'єктів господарювання використання усіх важелів для забезпечення конкурентоспроможності та стабільності функціонування. У зв'язку з цим оптимізація витрат може бути ефективною та дієвою компонентою системи управління та прийняття рішень. Вагомий вплив на забезпечення зростання прибутковості та результативності діяльності мають витрати на управління. Витрати на управління включають витрати на утримання й обслуговування апарату управління виробничими та невиробничими підрозділами, а також витрати на утримання й обслуговування апарату управління підприємства (адміністративні витрати). Економічна суть цих витрат проявляється у двох аспектах: їх величина має обернено пропорційний вплив на результати діяльності та прямо пропорційний – на організацію системи управління та умов виробництва.

Зміни в економічних відносинах обумовлюють адекватні зміни в системах бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу, адже вони виконують завдання інформаційного забезпечення управління, контролю за збереженням власності та зміцненням фінансового стану підприємства, підвищення ефективності виробництва та зменшення ризику втрати коштів, пов'язаного зі зміною умов виробництва, інвестування у нові підприємства та види діяльності. Сучасні економічні умови вимагають перегляду низки теоретичних, практичних положень та методик обліку, аудиту та аналізу витрат в цілому та витрат на управління зокрема.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Питанням економічної суті витрат та висвітленню проблем їх відображення у системі обліку, аудиту та аналізу присвячені роботи українських вчених-економістів М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутиця, Н.М. Грабової, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, Ю.Я. Литвина, В.Г. Лінника, Н.М. Малюги, П.П. Німчинова, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, Є.В. Мниха та багатьох інших. Проте певне коло проблем залишається невирішеним, зокрема це стосується пошуку ефективної форми і методики обліку витрат, їх класифікації, використання облікової інформації для прийняття рішення щодо структури, складу витрат тощо.

Дослідження витоків класифікації витрат сягає часів Луки Пачолі. Він одним із перших поділяв витрати на прямі та непрямі (загальні). Його позицію стосовно такого поділу витрат відображає вислів: ...Тобі потрібно платити ...вантажнику, пакувальнику.... Досить клопітно складати при кожному такому витрачанні окрему статтю: вони не варті такої праці, оскільки деталі заважають головному. До того ж робітники виконують різні завдання, а оплату отримують відразу. Відповідно, не можна віднести витрати на кожний окремий товар. Звідси виникає рахунок торговельних витрат, куди відносяться будь-які витрати взагалі [4, с.73].

Розширення виробництва, поява нових економічних категорій вимагали удосконалення методики обліку, ставши, таким чином, головними передумовами розвитку промислового бухгалтерського обліку. Середина XIX ст. стала часом появи в економічній літературі терміну "загальні витрати". В даному випадку ці витрати

ототожнювалися, або щонайменше розглядалися як такі, що відіграють специфічну (обслуговуючу) роль в процесі виробництва й, відповідно, близькі за змістом до накладних витрат.

Ж.Г. Курсель-Сенель в середині XIX – початку XX століття розвинув теорію про облік затрат і калькуляцію. Згідно його позиції, структура собівартості складалася з прямих (особливих) і непрямих (загальних) витрат [2].

Л. Дюбок виділяв у загальних витратах частку постійних витрат. При цьому він зазначав, що їх суми не залежать від торговця, фабриканта чи промисловця. Змінні загальні витрати, на його думку, слід зменшувати шляхом постійного контролю [8, с.156].

Вільям Л. Феррера еволюцію розвитку наукової думки про витрати в системі управління поділяє на чотири етапи [10, с. 30-32]:

– парадигма А – початок XX століття – 1940 роки: ера індустріальної революції та повних витрат (Absorption costing);

– парадигма В – 1940–1980 роки: ера розвитку аналізу беззбитковості (CVP-analysis) та директ-костингу (Variable Costing);

– парадигма С – 1980–1990 роки: ера функціонально-вартісної системи оцінки (ABC-costing);

– парадигма D – 1990 – наш час: ера ринкової вартості та ринкових витрат (Target-costing).

Викладення основного матеріалу. Дослідження розвитку теорій про витрати на забезпечення управління вказує на активні наукові пошуки, що охоплюють XIX–XX століття. У цей період відбувається стрімкий промисловий розвиток, який зумовлює потребу в ефективному управлінні витратами та виникнення елементів управлінського обліку.

Формування системи обліку витрат відбувається поетапно. На ранніх стадіях використовувався операційний облік, при якому виявлення результатів проводилося за кожною операцією шляхом порівняння реалізаційної і покупної вартості виробів. Непрямі витрати збиралися на рахунок "Прибутки і збитки". Такий метод обліку зберігся й у наступних варіантах обліку промислового виробництва: у системі обліку на основі рахунку "Товари" (з одночасним використанням рахунків "Готова продукція" і "Виробництво"); у системі обліку на основі рахунку "Виробництво"; у системі фінансового обліку.

Розвиваючи теорію управлінського обліку стосовно прямих і непрямих витрат, науковці прагнули до забезпечення надійності й простоти подання інформації та формування можливостей активного впливу на витрати та результати діяльності. При цьому розвивалася і система обліку. Зокрема, промисловий облік набував елементів управлінського (як видозмінений варіант аналітичного). Свідченням цього є практика використання специфічної системи рахунків для визначення результатів та обліку прямих і непрямих витрат. Характерною рисою такого підходу було поєднання рахунків фінансової та управлінської бухгалтерії та порівняння собівартості та результатів випуску як варіанту інформаційного забезпечення оперативного управління. Для цієї мети використовувався рахунок "Аналітичні результати" (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика різних підходів до класифікації та організації обліку витрат на управління

Автор	Характеристика
Ж.Г. Курсель-Сенель, [2, с.256] Л. Дюбок [8, с. 156]	Самостійність виробничих калькуляційних рахунків "Загальні витрати", "Аналітичні результати", "Чисте виробництво", "Реалізація", "Прибутки і збитки". Поділ витрат на непрямі витрати в управлінні і сегментування діяльності для визначення витрат і результатів.
А.К. Кльмес [8, с.175]	Виділяв витрати комерційного відділу, які не включалися до собівартості, загальні витрати, які пропонував розподіляти пропорційно кількості спожитої сировини, тривалості виробництва, площі, заробітній платі тощо, вживав термін непрямі витрати (точне визначення частки яких у вироблених продуктах неможливе)
М. Сгенезі [8, с.173]	Групував накладні витрати за трьома напрямками: постійні витрати, розмір яких може бути встановлений на рік або сезон, із подальшим розподілом суми щомісячно; постійні витрати, розмір яких визначається щомісяця; непостійні витрати, розмір яких не може бути визначений наперед. Використання рахунку "Непостійні витрати", "Накладні витрати" (наприкінці року). Критикував "котловий метод", рекомендував використовувати кошторис витрат. Рекомендував використання у розрахунку розподілу накладних витрат "елементів праці" (зведення всіх елементів непрямих витрат у відповідні рахунки і наступний їх розподіл на конкретний виріб з урахуванням процентного відношення до вартості виробничої праці).
А.П. Рудановський [8, с. 500]	Рекомендації включати в собівартість тільки прямі затрати, вважаючи, що непрямі відшкодовуються за рахунок доданого продукту і, відповідно, повинні списуватись на дебет рахунку "Збитки і прибутки".

Різноманітність підходів різних авторів вказує на ведення активних наукових пошуків з метою формування досконалішої системи обліку витрат, яка би відповідавала вимогам управління. Зазначимо, що тенденції та закономірності цього пошуку нерозривно пов'язані з розвитком економіки, зміною економічних відносин у суспільстві та на ринку. Зокрема, саме неспівпадання цілей та інтересів між виробниками та споживачами вимагало пошуку шляхів зниження собівартості з метою зрівноваження пропозиції та попиту.

До кінця XIX початку XX століття система обліку зазнала трансформації у напрямку забезпечення можливостей контролю усіх ділянок складних виробничих процесів і таким чином створювала умови для удосконалення функціональної структури управління. Відповідні зміни відбулися й у трактуванні та обліку непрямих витрат. Оскільки в кінцевому результаті мета полягала у максимізації прибутку (який залежав від кон'юнктури ринку та собівартості), то питання відображення непрямих витрат стали надзвичайно актуальними. Відповідним чином це позначилося на організації обліку: непрямі витрати повно почали відображатися у бухгалтерських звітах і розрахунках аналітичних підрозділів (служб). Слід зазначити, що

термін "витрати на управління" практично не вживався. Хоч за своєю суттю загальні накладні витрати мали досить схоже значення.

Накладні витрати є витратами непродуктивного характеру, які повинні бути включені у вартість виробу, а також частину всіх інших складових вартості: пакування, експедиційні витрати, витрати на збут. Відповідно до Сгенезі, цю частину витрат також необхідно диференціювати на змінну складову, яка має коригуватись залежно від періодичності відображення у відповідних документах, і на постійну. Особлива увага приділялася витратам на продаж. Він пропонував виділити їх в складі загально адміністративних витрат поряд із виробничими [8, с.173].

Зважаючи на особливий акцент у цей період на факторні показники залежності прибутку від витрат, науковці й практики прагнули якомога точніше та повніше врахувати частку накладних загальних витрат у собівартості кожного виду продукції, що вироблялася. Відповідні дослідження здійснювали Б. Пенндорф, Ч. Гарисон, К. Румель, А. Вольтер і ряд інших вчених. Узагальнення підходів до класифікації загальних накладних витрат і порядку їх розподілу в історичному аспекті можна відобразити на рис. 1.

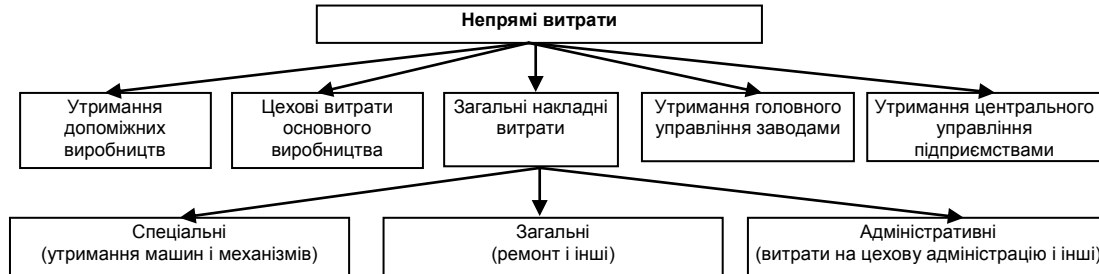


Рис. 1. Групування непрямих витрат у період 1920-1930 р.

Дослідження літературних джерел свідчить, що трактування непрямих витрат у різні історичні періоди здійснювалося по-різному:

- непрямі загальні витрати, що відносяться на весь випуск продукції без техніко-експлуатаційних витрат;
- витрати, які не залежать від самого процесу виробництва і не мають вирішального впливу (технологічна залежність);
- непрямі витрат – усі витрати, за винятком прямої оплати праці і прямих матеріальних витрат.

Позитивним моментом, на наш погляд, є відокремлення адміністративних витрат (1927 р.) із суми загальних накладних (до складу яких входили і витрати на збут), а також зародження елементів нормативного обліку. У вказаний історичний період (1920-1930 рр.) була й деяка гіперлібералізація у питаннях щодо витрат. Зокрема, виникли позиції про доцільність відокремлення "накладних витрат на робочу силу". Під ними розумілися витрати, що пов'язані з наявністю робочої сили (робітників) на підприємстві. Проте до кінця 30-х років дана позиція втратила свою актуальність.

Період 30-50-ті роки XX століття характеризується розвитком радянської системи обліку і наявністю великої кількості наукових досліджень з питань витрат (М. Ругін, М. Жебрак, Н. Баканов, П. Безруких,

О. Шеремет та ін.). Витрати на управління й обслуговування виробництва розглядаються як такі, що відносяться до усього виробництва й не можуть бути віднесені прямо на продукцію, а можуть лише розподілятися на неї. Ці витрати в деяких джерелах мали назву "загальнозаводські".

Загальнозаводські витрати поділялися на три групи: управлінські витрати, загальновиробничі витрати, непродуктивні витрати й обов'язкові відрахування і витрати. Для того часу були характерні такі статті, як утримання в чистоті і прибирання будинків, підв'я, доріг і інвентарю заводоуправління, втрати від переозонки дефектних матеріалів, освітлення й опалення будинків заводоуправління [1].

У 50-60-ті роки XX століття активно розвиваються західні теорії управління витратами, а також удосконалюється вітчизняна практика й підходи до класифікації витрат. Науковці у цей період більше уваги акцентували на змінних витратах (витратах виробництва і калькулюванні собівартості продукції). Для вказаного періоду характерним є розвиток маржинального підходу та директ-костингу.

70-ті роки вирізняються розвитком управлінського обліку. Варто зазначити, що його основною метою є мінімізація витрат, а отже витрати на управління також

потрапляють у поле зору науковців і практиків. Формується система обліку, орієнтована на оперативне управління витратами й розвивається нормативний підхід. Такий напрям розвитку теорії про витрати пов'язаний з укрупненням виробництва.

Період 80-90-х років у вітчизняній обліковій теорії можна визначити, як період деталізації. Облік характеризувався досить детальним висвітленням усіх об'єктів, в тому числі витрат. Стосовно тих витрат, які можна віднести до витрат на управління, вони обліковувалися як загальногосподарські та загальногосподарські (План рахунків бухгалтерського обліку 1985 р.). Для цього використовувалися окремі рахунки: рахунок 25 "Загальногосподарські витрати", призначений для обліку даних про витрати на обслуговування основного та допоміжного виробництва підприємства, рахунок 26 "Загальногосподарські витрати", який використовувався для обліку даних про управлінські та загальногосподарські витрати, не пов'язані безпосередньо з конкретним виробничим процесом і рахунок 29 "Обслуговуючі виробництва та господарства", що використовувалися для обліку затрат, пов'язаних з випуском продукції, виконанням

робіт та наданням послуг обслуговуючими виробництвами та господарствами підприємства.

Наприкінці 90-х років витрати на управління у вітчизняній практиці почали розглядатися з точки зору ринкових економічних взаємовідносин. З прийняттям нового Плану рахунків був змінений порядок їх відображення та списання. Однозначної оцінки таких немає. Адже одні автори стверджують, що списання досліджуваних витрат на фінансові результати значно спрощує облік, а інші, навпаки, вважають, що при цьому втрачається аналітичне значення калькуляції собівартості, оскільки остання не враховує значної частки витрат.

У грудні 2011 року були внесені зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5]. Стосовно рахунків обліку витрат на управління ніяких змін не відбулося (на відміну від інших рахунків, щодо яких рекомендовано відкривати субрахунки за рішенням суб'єктів господарювання).

Стосовно визначення та складу витрат, то на даний час суб'єкти господарювання зобов'язані дотримуватися вимог Податкового кодексу й вітчизняних П(С)БО (табл. 2).

Таблиця 2. Характеристика складових витрат на управління в українському законодавстві

Джерело	Визначення та рекомендації
П(С)БО 16 "Витрати" [7]	Адміністративні витрати (пов'язані з обслуговуванням та управлінням підприємством) = основна та додаткова з/п управлінського персоналу, витрати на відрядження управлінського персоналу. Загальногосподарські витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальногосподарських витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальногосподарські витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальногосподарських витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальногосподарські витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальногосподарські витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.
Податковий кодекс [6]	П. 138.10. До складу інших витрат включаються: пп. 138.10.1. загальногосподарські витрати: а) витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 цього розділу, та медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо) і ін. пп. 138.10.2 ... до складу адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством включаються витрати на придбання пально-мастильних матеріалів, стоянку, паркування легкових автомобілів, оренду легкових автомобілів.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Критична оцінка підходів до визначення та класифікації витрат, пов'язаних з управлінням, дозволяє стверджувати, що облікова теорія розглядала їх перш за все як необхідні витрати, однак не акцентувала уваги на доцільності жорсткого контролю за ними. Пізніше, ці витрати розглядаються детально і включаються до собівартості виробленої продукції після розподілу. Тобто починається жорсткіший їх контроль (особливо стосовно стандарт-косту і нормативного методів обліку). В сучасній практиці обліку більша частина вказаних витрат списується на фінансові результати, одночасно частково нівелюється калькулювання собівартості за повними витратами. На жаль, діюча система обліку не дозволяє повною мірою застосовувати у вітчизняній практиці маржинальний підхід, що негативно позначається на контролі витрат та прийнятті управлінських рішень. В сучасних умовах попри те, що національний План рахунків має у своїй основі витратну базу, акцент у законодавстві зроблено на фінансові результати, тобто більше уваги акцентується на контролі формування та розподілу прибутку.

Список використаних літературних джерел:

1. Гаррисон Д.Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику / Гаррисон Д.Ч. – М.: ЦУНХУ Госплан СССР, 1935. 2. Курсель-Сенель Ж.Т. Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий. – СПб., 1960 – 256 с. 3. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности /

Ластовецкий В.Е. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 156 с.
4. Лачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 286 с.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1591). 6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. Учебн. пособие для вузов / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 9. Чумаченко Н.Г. Учет затрат и анализ в промышленном производстве США / Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы, 1971. – 240 с. 10. Ferrara, William L., Cost/Management Accounting – the 21-st Century Paradigm // Management Accounting (December, 1995), pp. 30-36.

СИСЮК С.В. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

МЕЛЬНИК Н.Г. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 05.11.2012 р.