

УДК 338.583

Осадча Ганна Григорівна

кандидат економічних наук, доцент

Національний університет харчових технологій

Osadcha Ganna Grigorivna

PhD, associate professor,

National University of Food Technologies

**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В ІНТЕГРОВАНІЙ УПРАВЛІНСЬКІЙ
СИСТЕМІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА
CLASSIFICATION OF COSTS IN AN INTEGRATED MANAGEMENT
SYSTEM MANUFACTURING PLANT**

Анотація. Досліджені методичні підходи щодо класифікації витрат з метою обґрунтування прийняття управлінських рішень. Запропоновано склад статей витрат для розрахунку собівартості за етапами формування витрат і з метою розрахунку показників беззбитковості виробництва. В статті наголошується на необхідність створення інтегрованих управлінських систем для акумуляції даних про витрати.

Ключові слова: класифікація витрат, статті витрат, калькуляція виробничої собівартості, калькуляція собівартості для встановлення цін, калькуляція собівартості для розрахунку показників беззбитковості.

Аннотация. Исследованы методические подходы классификации затрат для принятия управленческих решений. Предложено состав статей затрат при расчете себестоимости по этапам формирования затрат и с целью расчета показателей безубыточности. В статье акцентируется на необходимости создания интегрированных управленческих систем для сбора данных об издержках.

Ключевые слова: классификация затрат, статьи затрат, калькуляция производственной себестоимости, калькуляция себестоимости с целью

ценообранования, калькуляція себестоимости для расчета безубыточности производства.

Summary. Investigated methodological approaches to the classification of costs in order to justify management decisions. A composition of expenditure items for cost calculation for the stages of formation expenses and to calculate the break-even production figures. The article emphasizes the need to establish integrated management systems to accumulate cost data

Key words: classification of costs, paper costs, calculation of production costs, costing for pricing, costing to calculate the break-even performance.

Постановка проблеми. Виробнича діяльність підприємства харчової промисловості спрямована на забезпечення населення високоякісними продуктами харчування та одержання прибутку суб'єктом господарювання.

Як наголошується в Концептуальній основі фінансової звітності, що визнання та вимірювання доходу і витрат, а значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які суб'єкт господарювання використовує при складанні своїх фінансових звітів [1, п.4.24].

Доходи - витрати - прибуток пов'язані лінійною залежністю, а відповідно зменшення витрат приводить до збільшення прибутку, що є метою ведення бізнесу.

Система внутрішньогосподарського обліку націлена на управління витратами задля забезпечення ефективного функціонування бізнесових структур.

Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, розрахунку ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

Необхідно забезпечити повне зіставлення планових і звітних показників щодо складу та класифікації витрат об'єктів обліку і об'єктів калькулювання.

Метою фінансового обліку, як це зазначено в стандартах бухгалтерського обліку, є складання фінансової звітності, а відповідно і ознаки класифікації витрат мають задовольняти інформаційні запити методології та організації ведення фінансового обліку.

Управлінський облік забезпечує систему менеджменту інформацією для прийняття управлінських рішень, невідривно пов'язаний із фінансовим обліком, але сфера його діяльності більш широка, а вплив на результати бізнес-діяльності більш вагомий.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Класифікація витрат з метою складання фінансової звітності наводиться в П(С)БО 16 «Витрати», а також в ряді галузевих методичних рекомендацій щодо планування, обліку і калькулювання собівартості продукції відповідних галузей промисловості тощо.

П(С)БО 16 «Витрати» має досить загальний (концептуальний) характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва, міністерствам та відомствам надано право розробляти методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях [2, с.34].

На протязі декількох десятиріч питанням класифікації витрат у фінансовому та управлінському обліку, на виробничих, торгівельних підприємствах та в організаціях присвячені праці вітчизняних та зарубіжних науковців.

При підготовці даної публікації досліджена класифікація витрат у працях: Голова С.Ф., Бутинця Ф. Ф. Атамаса П.Й. Н.М. Ткаченко, Труш В.Є., Чебан Т.М., Стефанович Н.Я. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М., Добровського В.М., Гнилицької Л.В., Коршикової Р.С., Друрі К., Б. Нидлза, Ч. Андерсона, Д. Колдуелла, Хорнгрена Ч. Т., Фостера Дж. Гаррисон Рей, Норин Эрика, Брюер Питера Р.Энтони, Дж. Рис. Ник. та інших.

Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. говорять, що облікові системи повинні обслуговувати комплекс управлінських цілей, а тому існують різні способи

виміру і класифікації витрат. Часто виділяють облікові системи, що класифікують витрати для цілей калькулювання та оцінки запасів і системи, де витрати групуються з метою планування і контролю. Найбільш економічний варіант – це створення інтегрованих управлінських систем збору даних про витрати для задоволення будь-яких управлінських вимог [3, с. 36].

Необхідність даного дослідження визначається особливостями ієрархії управління, організації та технології виробництва на підприємствах харчової промисловості.

Як правило, наголошують ряд зарубіжних науковців, типи понесених витрат і спосіб класифікації цих витрат залежить від типу підприємства [4, с. 48].

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є удосконалення методичних підходів щодо класифікації витрат в фінансовому та управлінському обліку на виробничих підприємствах харчової промисловості при створенні інтегрованої управлінської системи про витрати.

Виклад основного матеріалу. Витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [5].

Для класифікації витрат необхідно обґрунтувати види ознак класифікації витрат, що забезпечить виокремлення різних видів витрат залежно від встановлених цілей управлінської інформації про витрати при прийнятті управлінських рішень.

Загальна мета класифікації витрат, як і будь-якої іншої класифікації, полягає у створенні впорядкованої структури витрат. Без такої структури неможливе ефективне ведення обліку витрат і їх прив'язка до відповідного об'єкта [6, с.19].

Згідно Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96р. № 473 (далі Типове положення) [7], Методичних рекомендації з формування собівартості продукції

(робіт, послуг) у промисловості, затверджених Наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. N 373. (далі Методичні рекомендації) [8] та П(С)БО 16 «Витрати» витрати класифікуються за ознаками, наведеними в таблиці [5].

Класифікація витрат

Ознаки	Витрати		
	Методичні рекомендації	Типове положення	П(С)БО 16 «Витрати»
1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби	витрати виробництва, цеху, дільниці, служби	
2. За видами продукції (робіт, послуг)	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію	витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, товарну, реалізовану продукцію	
3. За єдністю складу (однорідністю) витрат	одноеlementні, комплексні		
4. За видами витрат	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції	витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції	витрати за економічними елементами (статті не наводяться)
5. За способами перенесення вартості на продукцію	витрати прямі, непрямі	витрати прямі, непрямі	витрати прямі, непрямі
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	витрати змінні, постійні	витрати умовно-змінні, умовно-постійні	витрати змінні, постійні
7. За календарними періодами	витрати поточні, довгострокові, одноразові	витрати поточні, одноразові	
8. За доцільністю витрачання	продуктивні, непродуктивні		
9. За визначенням відношення до собівартості продукції	витрати на продукцію, витрати періоду		витрати на продукцію, витрати періоду
Наведено в П(С)БО 16 «Витрати»			
10. За визначенням відношення до виробничої собівартості	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати		

	«Більшість виробничих компаній поділяють виробничі витрати на три широкі категорії: витрати на прямі (Основні) матеріали; витрати на пряму (основну) працю та накладні виробничі витрати» [4, с. 49].
11. За визначенням відношення до собівартості реалізованої продукції звітного періоду	собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат
12. За видами діяльності	операційна, інвестиційна, фінансова

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на: **основне, допоміжне (підсобне) і непромислове господарство.**

Під **основним виробництвом** розуміють виробничий процес, що здійснюється в основних цехах підприємства, який полягає в первинній обробці сировини, а також в перетворенні сировини в напівфабрикати та готову продукцію.

Допоміжне (підсобне) виробництво призначене для обслуговування цехів основного виробництва: виконання робіт з ремонту основних засобів, забезпечення інструментом та запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії (парою, холодом), тарою, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, паросилове господарство, компресорні, тарні, транспортні та інші підрозділи.

До непромислового господарства належать: не заводський транспорт, житлово-комунальне господарство та культурно-побутові заклади, підсобні сільськогосподарські підприємства та інші структурні підрозділи, які не беруть участь у виробництві товарної продукції.

Продукцію і послуги непромислових господарств в реалізовану продукцію не враховують і витрати їх планують та обчислюють окремо від витрат виробничої діяльності підприємства.

За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) витрати на виробництво групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними виробничими підрозділами.

За видами продукції (робіт, послуг) усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції і окремих виробів, виготовлених за індивідуальними замовленнями, груп однорідних виробів, типових наборів виробів, напівфабрикатів тощо. Так, на підприємствах молочної промисловості виділяють наступні групи однорідної продукції: продукція із незбираного молока; масло тваринне; сир твердий; сир м'який; кисломолочна продукція; продукція із знежиреного молока тощо. Планування та облік здійснюється за групами однорідної продукції в розрізі окремих її видів.

За єдністю складу витрати поділяються на **одноеlementні** та **комплексні**. **Одноеlementні** - складаються з одного елементу витрат, **комплексні** - з кількох економічних елементів. Прикладами одноelementних витрат можуть бути витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, витрати сировини і матеріалів тощо. Загальновиробничі, адміністративні та витрати на збут є типовими представниками комплексних витрат. Їх планування ведуть в розрізі статей кошторисів витрат, а облік - за економічними елементами та статтями витрат.

За видами витрати класифікуються за економічними **елементами** та за **статтями калькуляції**.

Елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі. Витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Однак, групування витрат за економічними елементами не характеризує цільовий напрямок витрат. Цьому слугує класифікація витрат за калькуляційними статтями, яка дозволяє визначити призначення витрат, місце їх виникнення, встановити роль витрат і організувати контроль за процесом їх формування, виявити якісні показники господарської діяльності як підприємства в цілому, так і його структурних підрозділів, встановити напрямки дії щодо зниження витрат. На підставі такої класифікації будується

синтетичний і аналітичний облік витрат на виробництво, складаються планові, нормативні та звітні калькуляції собівартості продукції та кошториси витрат обслуговуючих підрозділів підприємства.

Основою групування за статтями витрат є їх функціональна роль у процесі виробництва та характер зв'язку з продукцією, що виробляється. Класифікація витрат за калькуляційними статтями дає можливість відповісти на питання: на які цілі використані ресурси підприємства?

Типовий склад статей витрат повної собівартості виробленої продукції визначений Типовим положенням. За бухгалтерським законодавством до 2000 року облік готової продукції при передачі із виробництва на склад або реалізацію та оцінка незавершеного виробництва здійснювався за повною собівартістю, що за складом витрат водночас відповідала і економічній категорії «собівартості».

В П(С)БО 16 «Витрати» наведений склад витрат виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції. Саме в Методичних рекомендаціях наведена база розподілу адміністративних витрат та витрат на збут між видами продукції, що реалізуються у звітному періоді. В додатках до Методичних рекомендацій наведена калькуляція виробничої собівартості та калькуляція для встановлення цін на продукцію з врахуванням розподілених операційних витрат.

Методика розподілу операційних витрат з метою ціноутворення передбачає їх списання на реалізовану продукцію.

Друрі К наголошує, що будь-яка спроба поєднати витрати звітного періоду з витратами які враховуються при визначення собівартості товарно-матеріальних запасів має бути виключена [9, с.47].

Таким чином, чи співпадає собівартість для встановлення цін на продукцію з повною собівартістю виробленої і реалізованої продукції (згідно принципу відповідності) та чи відповідає вона економічній категорії собівартості є питанням дискусійним. Але на даний час, ми це будемо сприймати як існуючий факт, що потребує подальших досліджень, і не є

предметом нашого дослідження.

Як відомо, документація фінансового обліку одночасно є і документацією управлінського обліку. Впровадження управлінського обліку на підприємствах харчової промисловості, пов'язане з впровадженням системи калькулювання змінних витрат, розрахунку показників беззбитковості виробництва (точка беззбитковості, коефіцієнт маржинального доходу), показників аналізу чутливості прибутку (коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності, операційний важіль).

Калькуляція собівартості є узагальнюючим групувальним документом, щодо складу і величини витрат об'єкта калькулювання.

Виходячи зі складу статей витрат, наведених у Типовому положенні, Методичних рекомендація, сутності системи калькулювання повних витрат та системи калькулювання змінних витрат *пропонується склад статей витрат* для розрахунку показників беззбитковості виробництва і показників аналізу чутливості прибутку.

Склад статей витрат для розрахунку показників беззбитковості виробництва та показників аналізу чутливості прибутку

1. Сировина та основні матеріали;
2. Допоміжні матеріали на технологічні цілі;
3. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
4. Паливо і енергія на технологічні цілі;
5. Зворотні відходи (вираховуються);
6. Основна заробітна плата виробничих робітників;
7. Додаткова заробітна плата виробничих робітників;
8. Відрахування на соціальне страхування виробничих робітників;
9. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
10. Загальновиробничі витрати;
11. Втрати від браку;
12. Інші виробничі витрати;
13. Попутна продукція (вираховується)

Виробнича собівартість

Виробнича собівартість одиниці продукції

14. Адміністративні витрати;

15. Витрати на збут:

15.1. транспортні витрати;

15.2. дилерські послуги;

15.3. маркетингові послуги;

16. Фінансові витрати

Всього повні витрати

Повні витрати на одиницю продукції

Вартість виробленої (реалізованої) продукції

Вартість за одиницю продукції

Результат (прибуток, збиток)

Результат на одиницю продукції (прибуток, збиток)

Змінні витрати

Змінні витрати на одиницю продукції

Маржинальний дохід

Маржинальний дохід на одиницю продукції

Постійні витрати

Постійні витрати на одиницю продукції

Точка беззбитковості

Обліковою політикою підприємства затверджується перелік статей витрат, склад витрат, що включаються до кожної статті, поділ витрат на змінні постійні.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на **прямі** та **непрямі**.

Прямі - це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До

непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів розподілу.

Виробничі накладні витрати, а саме, витрати на утримання і експлуатацію устаткування та загальновиробничі витрати складають комплексні статті витрат і є непрямими по відношенню до об'єктів калькулювання.

Класифікація витрат на прямі і непрямі застосовується при калькулюванні собівартості за видами продукції.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на **змінні** та **постійні**.

До **змінних** витрат належать витрати, абсолютна величина яких знаходиться в прямій залежності від обсягів виробництва продукції.

До змінних витрат належать витрати на сировину та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо і енергію, витрати на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції, відрахування на соціальні заходи тощо. Змінні витрати на одиницю продукції є величина постійна.

Постійні - це витрати, абсолютна величина яких не залежить від обсягів випуску продукції. До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва. В Методичних рекомендаціях та П(С)БО 16 „Витрати” наведена термінологія „змінні” і „постійні” витрати, а у Типовому положенні „умовно-змінні” і „умовно-постійні”.

За календарними періодами витрати поділяються на **поточні**, **довгострокові** та **одноразові**.

Поточними є витрати, у яких періодичність менша місяця. **Довгострокові** витрати - це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу

(передоплати).

Одноразові, або однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Дискреційні – це витрати, які виникають протягом визначеного періоду часу (тобто – це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації і не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на **продуктивні** та **непродуктивні**.

Продуктивні - передбачені технологією та організацією виробництва. Продуктивні витрати формують виробничу собівартість продукції.

Непродуктивні - не обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо. Непродуктивні витрати втілюються в понаднормативних витратах, що відносяться на собівартість реалізованої продукції.

За визначенням відношення до формування виробничої собівартості продукції витрати поділяють на **витрати на продукцію** та **витрати періоду**.

Витрати на продукцію - це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції.

Витрати на виробництво продукції утворюють виробничу собівартість продукції.

Витрати періоду - це витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. На виробничих підприємствах витратами періоду є адміністративні витрати, витрати збутової діяльності, інші операційні витрати, що списуються на рахунок фінансових результатів, а також нерозподілені загальновиробничі витрати та понаднормативні витрати, що списуються на собівартість реалізованої продукції.

Залежно від **видів діяльності** всі витрати можна розподілити на дві великі групи: **витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності.**

Витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства, що не належать до витрат, пов'язаних з інвестиційною чи фінансовою діяльністю підприємства.

Витрати основної діяльності – витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою діяльності підприємства.

Витрати інвестиційної діяльності – це витрати, пов'язані з придбанням та реалізацією тих необоротних активів і фінансових інвестицій, що не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів підприємства.

Витрати фінансової діяльності – витрати, що приводять до зміни величини і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Наведена класифікація, як показала практика, є достатньою для цілей фінансового обліку, але потребує розширення для цілей управлінського обліку.

«Управлінські витрати – це витрати, що цікавлять управлінців» [10с. 105].

Ставлячи вимоги до систем управлінських витрат Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. говорять, що раніше системи обліку витрат орієнтувались на одну мету – калькулювання, оцінка запасів і розрахунок прибутку. Сучасні управлінські системи мають бути більш збалансовані. Поряд з традиційними завданнями вони включають забезпечення надійною базою для прогнозування економічних наслідків наступних рішень:

Випуск продукції нам продовжувати? Не продовжувати?

Виробляти комплектуючі чи купувати?

Яку встановити ціну?

Чи купувати запропоноване обладнання?

Чи змінювати нам технологію і організацію виробництва?

Чи просувати по службовій драбині цього менеджера?

Чи закривати цех? [3, с.20-21].

А це означає, що управлінські системи щодо класифікації витрат мають не лише відображати фактичні (історичні, минулі) результати, а і передбачати наслідки тих чи інших управлінських рішень та упереджувати рішення, які можуть привести до небажаних економічних наслідків.

С.Ф. Голов пропонує наступні напрями класифікації витрат: оцінки запасів та визначення фінансового результату; прийняття рішень; контролю виконання [11, с.59].

Розглянувши класифікацію витрат запропоновану нормативними документами, поділяючи погляди попередників та враховуючи практичні потреби виробничих підприємств харчової промисловості, власний досвід продовжимо розглядати класифікацію витрат, що відповідає системі управлінського обліку.

Витрати за функціональним поділом підприємства (постачальницько-заготівельної діяльності; виробничої діяльності, збутової діяльності, організаційної діяльності, інвестиційної діяльності, фінансової діяльності). **Витрати постачальницько-заготівельної діяльності** визначаються П(С)БО 9 «Запаси».

Витрати виробничої діяльності пов'язані із формуванням виробничої собівартості продукції.

Витрати збутової діяльності або **комерційні витрати** включають витрати на пакування продукції, її перевезення до покупців, рекламні витрати тощо.

Витрати організаційної діяльності або **адміністративні витрати**, що включають витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, амортизацію адміністративних будівель, канцелярські витрати тощо.

Вичерпані та невичерпані витрати. **Вичерпані** (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Вичерпані витрати одночасно відображаються у балансі та звіті про фінансові результати.

Невичерпані (не спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або

зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутньому. Невичерпані витрати відображаються лише у балансі підприємства.

Витрати основні та накладні. *Основні витрати* – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Основні та виробничі накладні витрати формують виробничу собівартість продукції.

Накладні витрати поділяються на: виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати); невиробничі накладні витрати (адміністративні витрати та витрати на збут). Методи розподілу цих витрат визначаються П(С)БО 16 «Витрати» та галузевими методичними рекомендаціями.

Релевантні та нерелевантні витрати. *Релевантні* витрати – це ті витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінського рішення, а *нерелевантні* витрати – це витрати, що не залежать від прийняття рішення. Наприклад, при виробництві 1 тонни солоду в пивоварній промисловості витрачається певна кількість ячменю та вода. Релевантними витратами є вартість ячменю, оскільки вона включає сплачену постачальникам ціну, вартість доставки та навантажувально-розвантажувальні витрати. Зі зміною постачальника, умов транспортування та вартості навантажувально-розвантажувальних робіт ці витрати можуть бути змінені. Нерелевантними витратами є вартість води. Вода постачається централізовано і має тверді тарифи на протязі певного періоду.

Витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями, називаються *диференціальними* витратами. В нашому прикладі - це різниця в вартості ячменю, що надходить від різних постачальників.

Дійсні та можливі витрати. *Дійсні* витрати – це витрати, що потребують сплати грошових коштів або витрат інших активів. Наприклад, підприємство вводить в експлуатацію нову технологічну лінію. Вартість придбання – 40000 грн., монтажні роботи – 2000 грн. Дійсні витрати склали – 42000 грн.

Можливі витрати (втрати) – це вигода, яку втрачає підприємство, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмови від альтернативного варіанту.

Наприклад, ВАТ „Галактон” вирішує питання про виробництво „Біокефіру” чи кефіру з фруктовим наповнювачем „Здоров’я”. Собівартість виробництва та ринкові ціни рівні, але ринковий попит на „Біокефір” – 30 тонн на місяць, а на кефір „Здоров’я” – 35 тонн на місяць. За умови виробництва та реалізації „Біокефіру” підприємство втратить вигоду в розмірі прибутку, що буде одержаний від реалізації 5 тонн кефіру „Здоров’я”.

На підприємствах, що обмежені сировинними ресурсами та необмежені ринком збуту продукції повинна бути добре відпрацьована виробнича програма, оскільки саме від неї залежать обсяги реалізації та прибуток. Це підприємства наступних галузей переробної промисловості: м’ясо-молочної, цукрової, рибної та інших галузей харчової промисловості.

Маржинальні та середні витрати. *Маржинальні* витрати – це витрати на виробництво (або реалізацію) додаткової одиниці продукції. Наприклад, витрати на монтаж технологічної лінії по виробництву шоколадних цукерок на рік – 22000 грн., а на монтаж двох технологічних ліній – 40000 грн. Маржинальні витрати – 18000 грн.(40000-22000). *Середні* витрати по монтажу однієї лінії дорівнюють 20000грн.(40000 : 2).

Як бачимо, в середньому собівартість монтажу однієї технологічної лінії дорівнює 20000 грн., хоча монтаж цих ліній має різну собівартість.

Контрольовані та неконтрольовані витрати. Для контролю діяльності центрів відповідальності і оцінки їх роботи виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати – це витрати, які може контролювати менеджер підрозділу. Наприклад, керівник відділу праці і заробітної плати може контролювати штатний склад працівників підприємства, посадові оклади, тарифні ставки, премії, але він не може контролювати утримання із заробітної плати та нарахування на фонд оплати праці тощо.

Неконтрольовані витрати – це витрати, що не можуть контролюватися керівником підрозділу.

По відношенню процесу планування та обліку витрати фактичні та витрати директивні. *Фактичні* витрати відображаються в первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку.

До *директивних* витрат відносяться *планові* витрати, що показуються в планових калькуляціях та інших планових документів, а також *нормативні* витрати, що показуються в нормативних калькуляціях тощо.

Висновки. Дослідивши положення нормативно-законодавчої бази, методичні підходи щодо класифікації витрат вітчизняними та зарубіжними науковцями в статті запропоновано склад статей витрат для розрахунку показників безбитковості виробництва в їх взаємозв'язку з розрахунком виробничої собівартості та розрахунку величини витрати з метою ціноутворення.

Найраціональнішим на сьогодні, є створення інтегрованих управлінських систем для акумуляції даних про витрати. Ці системи повинні задовольняти інформаційні запити в процесі планування, обліку і аналізі витрат, забезпечувати прогнозування економічних наслідків при прийнятті альтернативних управлінських рішень та упереджувати прийняття неефективних управлінських рішень.

Подальші дослідження необхідно проводити в напрямку створення уніфікованих управлінських систем витрат в розрізі галузей промисловості.

Література

1. КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ [Електронний ресурс] - http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009. - Назва з екрану

2. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П.Й. Атамас. – ДУЕП. – К.: Центр навчальної літератури. 2006. – 440с.

3. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

4. Гаррисон Рей, Норин Эрик, Брюер Питер Управленческий учет. 11-е изд. / Пер. с англ. О. В. Чумаченко. – К.: Companion Group. 2011. – 1024с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 (Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99р.); “Витрати” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>. – Назва з екрану.

6. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч.посіб./ За ред. В.М. Добровського. – Вид.2-ге, без змін. – К.: КНЕУ, 2008. – 278 с.

7. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. Пост. Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. № 473. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1057.1311.2&nobreak>. – Назва з екрану.

8. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету промполітики України від 09.07.2007 р. N 373. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nky.com.ua/NalogKod/Kod3/PodZak/P373.htm>

9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ – ДАНА. 2003. – 1071с.

10. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік [текст]: підруч./[І.Д.Фаріон, Т.М. Писаренко]. – К: Центр учбової літератури, 2012. – 792с.

11. Голов С.Ф. Управлінський облік : підруч. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704с.