

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ НАПРЯМ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### CLASSIFICATION OF COSTS IN MANAGEMENT ACCOUNTING AS EFFECTIVE COST MANAGEMENT

**Давидюк Т.В.**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри економічного аналізу та обліку,  
Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»

**Поліщук О.В.**

студентка,  
Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»

*У статті обґрунтовано важливість управління витрати та роль планування, оцінки, обліку та аналізу витрат підприємства для його ефективного функціонування. Проаналізовано напрями класифікації витрат у системі управлінського обліку. Наведено розроблену матрицю класифікації витрат, що сприятиме вдосконаленню організації управлінського обліку в частині витрат підприємства.*

**Ключові слова:** витрати, класифікація витрат, управлінський облік, організація управлінського обліку, матриця класифікації витрат.

*В статті обґрунтовано важливість управління расходами и роль планирования, оценки, учета и анализа затрат предприятия для его эффективного функционирования. Проанализированы направления классификации затрат в системе управленческого учета. Приведена разработанная матрица классификации затрат, что будет способствовать совершенствованию организации управленческого учета в части расходов предприятия.*

**Ключевые слова:** расходы, классификация затрат, управленческий учет, организация управленческого учета, матрица классификации затрат.

*The article substantiates the importance of cost management and the role of planning, assessment, recording and analysis of costs of the enterprise for its effective functioning. Analyzed the cost classification in the direction of the management accounting system. Shows developed matrix classification costs, which will contribute to improving the organization of management accounting in terms of costs of the enterprise.*

**Keywords:** costs, classification costs, management accounting, organization of management accounting, cost classification matrix.

**Постановка проблеми** в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зростає конкурентоздатність продукції та забезпечується довгострокове економічне зростання підприємств.

Під час управління підприємством важливу роль відіграє управління витратами, що містить контроль і регулювання витрат, а також облік витрат, який дозволяє здійснювати оцінку майбутнього рівня витрат і фінансових результатів та коригувати їх відповідно до планів діяльності компанії. Для збереження і підви-

щення загальної прибутковості підприємства керівництво повинно володіти інформацією про обсяг витрат у розрізі окремих видів продукції, кожного структурного підрозділу та підприємства загалом. Облік витрат забезпечує надання цієї інформації допомагає здійснювати контроль витрат, визначаючи критерії ефективності виробництва. Інформація про витрати за кожен тиждень або місяць свідчить про ефективність діяльності підприємства, показує на якій ділянці потрібно вжити заходів для їхньої оптимізації. З огляду на вищезазначене, питання управління витратами через розвиток напрямів класифікації витрат є актуальним.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Вагомий внесок у розвиток системи управлінського обліку зробили відомі науковці: Ф. Бутинець, С. Голов, К. Друрі, Т. Каменська, Л. Нападовська, М. Пушкар. Значну увагу дослідженню напрямів класифікації витрат у системі управлінського обліку приділяли вчені: В. Івашкевич, В. Палій, М. Скрипник, Я. Соколов, А. Шеремет, В. Шевчук, а також відомі зарубіжні вчені-економісти: Р. Ентоні, Т. Скоун, Д. Хенсен, Ч. Хорнгрен.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проаналізувавши праці вітчизняних та зарубіжних учених, встановлено, що авторами недостатньо уваги приділено питанням систематизації ознак класифікації витрат, потребують уточнення напрями їх використання в системі управлінського обліку.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є створення впорядкованої структури витрат підприємства через систематизацію напрямів їхньої класифікації, що сприятиме ефективній організації управлінського обліку підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Незважаючи на те, що сфера сучасного управлінського обліку охоплює всі сфери управління бізнесом – від створення вартості до оцінки лояльності клієнтів і персоналу, «класичний» управлінський облік має справу насамперед із витратами підприємства.

Основними передумовами управління витратами є такі напрями:

1. Оперативне отримання інформації про витрати, що дозволяє своєчасно здійснювати вплив на виробничий процес, оптимізуючи його.

2. Відповідність системи обліку цілям управління, що забезпечує надання інформації, необхідної для управління.

3. Критерієм точності під час обчислення собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію.

4. Основну увагу слід приділити розподілу непрямих витрат, складанню обґрунтованих нормативних калькуляцій та організації контролю за їхнім дотриманням у процесі виробництва.

5. Виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам попереджати виробничі втрати, що має велике значення в мобілізації резервів виробництва та підвищенні його ефективності.

6. Чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності [1, с. 144].

Завданнями обліку витрат є:

– скорочення витрат шляхом порівняння

фактичних витрат із витратами, передбаченими в кошторисі;

– збалансування обсягів виробництва в підрозділах, для забезпечення рівномірного потоку матеріалів;

– забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства;

– розподіл накладних витрат тощо.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їхньої придатності для прийняття управлінських рішень.

Ключовим елементом класичного управлінського обліку є ефективне управління витратами. Саме їх аналіз дозволяє:

– скорочувати витрати, а значить підвищувати прибуток;

– приймати адекватні рішення під час вибору альтернатив;

– впроваджувати технологію «управління за відхиленнями»;

– виключати витрати, які не створюють вартість.

Брак інформації про особливості поведінки та обліку витрат неможливо вирішити жодну управлінську проблему.

Під час впровадження системи управлінського обліку вкрай важливо мати розгорнуту, добре опрацьовану класифікацію витрат у межах конкретного підприємства.

Починаючи з XIX ст., коли виникла теорія обліку витрат, проблемам класифікації витрат приділяли значну увагу.

У 1887 р. було опубліковано книгу Дж. Фелса та Е. Гарке «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», у якій авторами було запропоновано витрати класифікувати на фіксовані і змінні. При цьому вважали, що зміна фіксованих витрат не залежить від напрямку різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції.

Одним із перших науковців, який здійснив класифікацію витрат, був В. Стоцький [2]. Він поділив їх на основні, накладні; прямі, непрямі; змінні, постійні. Пізніше М. Жебрак [3] доповнив її комплексними та одноелементними; виробничими, невиробничими; плановими та позаплановими. На думку К. Друрі [4], в обліку накопичується інформація в розрізі таких витрат, як матеріальні витрати, витрати на робочу силу та накладні витрати.

Ф. Бутинець вважає, що класифікація витрат є необхідним науковим елементом пізнання витрат підприємства [5, с. 12]. І. Давидович розглядає класифікацію витрат, як зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які містили б однорідні витрати [6, с. 226].

Будь-яка класифікація будується за визначеними критеріями. У цей час нараховується близько двох десятків групувань витрат за різ-

ними класифікаційними ознаками. Узагальнення підходів до класифікації витрат подано в таблиці 1.

Класифікація витрат передбачає утворення груп витрат з однаковими характеристиками щодо встановленого об'єкта витрат.

Управлінський облік передбачає створення детальної класифікаційної схеми витрат. Власник підприємства повинен знати скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Щоб дати відповідь на всі ці питання, необхідно використати економічно обґрунтовану класифікацію витрат. Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Необхідність у різних напрямках класифікації витрат, використання різних методів їхнього розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Класифікація витрат є

передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Науковці у своїх працях пропонують багато різних класифікаційних ознак. І щоб управляти ними необхідна потужна база даних і генератор звітів, які могли б формувати звіти за найрізноманітнішими об'єктами калькуляції – від одиниці продукції до відділу компанії, від бізнес-процесу (наприклад, обслуговування замовлення клієнта) – до витрат по географічному сегменту або напрямку діяльності. Бухгалтерські програми не володіють такою досить потужною аналітикою з обліку витрат, а бухгалтер не приділяє належної уваги запровадженню інформації в бухгалтерську систему так, щоб можна було формувати звіти за різними напрямками класифікації витрат.

Одні й ті ж витрати в одних випадках можуть бути прямими, а в інших – непрямими, що залежить від об'єкта калькуляції витрат. Витрати бувають фактичними і майбутніми. Перші знаходяться відображення в бухгалтерському обліку, а других немає. У цьому складність роботи з

Таблиця 1

## Класифікація витрат [7, с. 69]

Ознака класифікації	Види витрат
За кількістю випущеної продукції	Загальні (сукупні), витрати на одиницю продукції
За єдністю складу (однорідністю)	Одноелементні, комплексні
За способом включення в собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові
За центрами відповідальності та місцями виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За ступенем впливу обсягу виробництва	Постійні, змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу (за економічним складом)	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкта управління	У місцях виникнення, у центрах витрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Матриця класифікації витрат у системі управлінського обліку

Вид діяльності	Стаття витрат	Прямі/непрямі витрати	Змінні/постійні витрати	Джерело отримання інформації	Порядок розрахунку	Період	Відповідальний
Пакування продукції	Основна зарплата робітників	Прямі	Змінні	Факт	Добуток погодинної ставки оплати праці і часу роботи	Січень ц.р.	
	Невиробничі енерговитрати	Непрямі	Постійні	План	Витрати електроенергії, води, пари, стічної води	Січень ц.р.	
І т.д.							

альтернативними витратами і релевантними витратами. Тому доволі важко бухгалтеру пояснити керівництву компанії, що для прийняття ефективних рішень потрібно аналізувати майбутні можливі витрати, виручку і прибуток, а не обмежуватися тільки аналізом уже здійснених фактів господарської діяльності, на які вплинути неможливо.

В управлінському обліку метою класифікації витрат є здійснення допомоги керівнику в прийнятті правильних і обґрунтованих рішень, оскільки менеджер, приймаючи рішення, повинен знати, до яких витрат та вигід вони призведуть. Тому завданням розробки класифікації витрат в управлінському обліку є виявлення тієї частини витрат, на які може вплинути управлінський персонал підприємства.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різноманітні класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямів обліку витрат. Користувачі внутрішньої інформації обирають такий напрям обліку, у якому вони мають потребу для забезпечення інформацією про блеми, що вивчається.

У зв'язку з цим заслуговує на увагу класифікація витрат, запропонована К. Друрі [4, с. 27]. На думку вченого, в обліку накопичується інформація щодо трьох категорій витрат: витрати на матеріали, робочу силу та накладні витрати. При цьому загальні витрати розподіляють так:

- 1) для калькулювання та оцінки собівартості виготовленої продукції;
- 2) для планування та прийняття управлінських рішень;
- 3) для здійснення процесу контролю та регулювання.

Крім того, в кожному з вказаних напрямів відбувається глибша деталізація витрат в залежності від мети управління.

Для зарубіжного обліку характерним є те, що класифікаційні ознаки і всі види витрат не є чітко визначеними для підприємств. Позитивним у цьому є те, що кожне підприємство у визначенні класифікаційних ознак має повну

самостійність і використовує таку систему класифікації витрат, яка для нього є найзручнішою. До недоліків слід віднести те, що така самостійність у виборі ознак класифікації витрат створює плутанину в науковій економічній літературі, оскільки дослідники інколи використовують одне й те ж поняття для характеристики різних за економічним характером витрат.

Багатогранність ознак, за якими групують витрати, зумовлена потребами, що постають перед користувачами такої інформації, щодо управлінських рішень менеджерами в пошуку резервів зниження виробничих витрат.

Не будемо зупинятись на трактуванні сутності всіх видів витрат, оскільки в літературних джерелах з управлінського обліку достатньо описано напрями класифікації та сутність видів витрат. Варто сказати про те, що керівництво компаній стикають із рядом проблем під час запровадження класифікації витрат як елемент управлінського обліку. Пропонуємо розробити матрицю витрат підприємства, що дасть змогу проаналізувати, що необхідно зробити, щоб отримувати інформацію про витрати в різних інформаційних розрізах (за відділами, продукцією, регіонами, характером витрат, видом діяльності і т. д.) (таблиця 2).

Якщо власник попросить бухгалтера свого підприємства дати звіт про обсяг постійних і змінних, релевантних і нерелевантних, фактичних і майбутніх, які усуваються і непереборних і т. д. витратах. Це цілком можливо зробити, враховуючи використання запропонованої матриці класифікації витрат.

**Висновки.** Отже, кожен напрям класифікації витрат забезпечує виконання завдань відповідно до вимог управлінського персоналу. Так, група витрат для цілей калькулювання забезпечує раціональне включення саме виробничих витрат до собівартості продукції (робіт, послуг); згруповані витрати з метою прийняття управлінських рішень значно полегшують роботу керівництва та дають можливість швидше впливати на рівень витрат, усуваючи непотрібні перевитрати.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Бутинець Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік : Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Бутинець, Т. Давидюк, З. Канурна, Н. Малюга, Л. Чижевська ; За ред. проф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
2. Стоцкий В. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости Л., 1936.
3. Жебрак М. Курс промышленного учета / М. Жебрак. – 8-е изд., перераб. – М. : Госстатиздат, 1960. – 399 с.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ. ; Под ред. С. Табалиной. – М. : ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
5. Бутинець Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1(22). – С. 11–18.
6. Давидович І. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрямки його вдосконалення / І. Давидович // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – № 6. – С. 224–230.
7. Управлінський облік : навч. посібник / О. Гончаренко, Т. Давидюк, А. Саюн, Н. Рогова. – К. : УБС НБУ, 2014. – 415 с.