

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ, ОРІЄНТОВАНА НА ЕФЕКТИВНЕ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Наведено детальну класифікацію витрат за функціями управління, що є найбільш адекватною для ефективного управління діяльністю підприємства. Обґрунтовано механізм розробки класифікації витрат підприємства при формуванні інформації в системі бухгалтерського обліку

Ключові слова: класифікація витрат, класифікація витрат, облік витрат

Постановка проблеми. Формування даних про фактичні витрати підприємства здійснюється в системі синтетичних та аналітичних рахунків, що відображають витрати на придбання визначених виробничих ресурсів. Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання нових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, розрахунку ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків. Звідси випливає необхідність такої побудови обліку витрат, яка б забезпечувала узагальнення облікових даних за окремими групами, для чого і використовується класифікація витрат.

Як свідчать численні публікації, класифікація витрат на вітчизняних підприємствах переважно обмежується лише законодавчо встановленим переліком, тобто на практиці підприємства використовують лише дві класифікації витрат: за елементами та статтями витрат (встановлена П(С)БО 16 "Витрати" та галузевими методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції).

Зокрема, на думку М. Мальцева, для більшості класифікацій витрат характерні такі найпоширеніші недоліки:

- односторонність – забезпечення лише однієї функції управління (планування, облік, контроль чи аналіз);
- негнучкість – заснована на конкретних формах звітів, вона не дозволяє співставляти інші звіти з використанням тих же даних;
- недостатня повнота і неузгодженість – системи планів і звітів можуть не повністю розкривати всі аспекти фінансово-господарської діяльності [19].

Означені недоліки свідчать про неспроможність більшості класифікацій забезпечити інформаційну обґрунтованість управлінських рішень та визначають високу актуальність проблем побудови механізму класифікації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з обґрунтуванням класифікації витрат в економічній теорії та бухгалтерському обліку з метою інформаційного забезпечення управлінських рішень розглянуто в працях вітчизняних науковців: П.Й. Атамаса, С.Ф. Голова, У.І. Когут, М.Х. Корецького, В.С. Леня, Ф. Макаруча, Л.О. Меренкової, Л.В. Нападовської, Г.О. Партин, М.В. Реслер, В.В. Сопка, Н.В. Сабліної, Л.М. Чернелевського. Не оминули увагою це питання і зарубіжні дослідники – М.А. Вахрушина, А.А. Вихров,

Таблиця 1. Критерії класифікації витрат, що розглядаються в літературі

№ з/п	Критерії класифікації	Автори
1	2	3
1	<ul style="list-style-type: none"> ➢ з метою оподаткування і складання фінансової звітності; ➢ з метою обчислення собівартості; 	Атамас П.Й.
2	<ul style="list-style-type: none"> ➢ для оцінки запасів і визначення фінансового результату; ➢ для прийняття управлінських рішень і планування; ➢ для контролю виконання 	Бутинець Ф.Ф., Корецький М.Х., Партин Г.О., Атамас П.Й., Друри К., Власова О.Є., Трубочкіна М.І., Вахрушина М.А., Голова С.Ф.
3	<ul style="list-style-type: none"> ➢ організаційно-управлінський; ➢ обліково-аналітичний; ➢ фінансово-економічний; ➢ маркетинговий; ➢ інвестиційний 	Когут У.І.
4	<ul style="list-style-type: none"> ➢ для визначення собівартості та фінансового результату; ➢ для стратегічного і поточного планування діяльності підприємства; ➢ для планування поточних витрат; ➢ для контролю поточних витрат 	Меренкова Л.О.
5	<ul style="list-style-type: none"> ➢ для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів; ➢ для раціоналізації витрат та їх планування; ➢ для контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності 	Мних Є.В.

Продовження табл. 1

1	2	3
5	<ul style="list-style-type: none"> ➤ для прийняття управлінських рішень; ➤ для прогнозування; ➤ для планування; ➤ для нормування; ➤ для організації; ➤ для обліку; ➤ для контролю; ➤ для регулювання; ➤ для стимулювання; ➤ для аналізу 	Керімов В.Е., Мініна Є.В.

Звідси висновок, що значна частина науковців притримується класифікації, запропонованої К. Друрі, за якою всі зібрані затрати розподіляються за трьома напрямками обліку: для калькулювання і оцінки собівартості продукції; для планування і прийняття управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання.

Поряд з вказаною класифікацією пропонуються й інші критерії. Зокрема, В.Е. Керімов, Є.В. Мініна вважають, що звуження класифікації тільки цими напрямками не зовсім відповідає вимогам нинішнього часу. Як відомо, управління реалізується через свої функції. У кожній функції є своє призначення, цілі, завдання, а також способи їх досягнення. Саме тому автори пропонують розширити напрямки класифікації затрат, підпорядкувавши їх можливостям кожної функції управління. Причому науковці зауважують, що одна і та ж класифікаційна ознака в різних напрямках може дати різний результат і навпаки [12].

Розглянути класифікацію затрат у взаємозв'язку з функціями управління намагались ще ряд науковців у своїх публікаціях, зокрема Ф. Макаруч, Н.В. Сабіна [25], І.О. Відоменко [6].

Так, Ф. Макаруч [18] пропонує класифікаційні ознаки та види витрат для потреб внутрішнього обліку, які повністю ідентичні до розглянутих в статті В.Е. Керімова та Є.В. Мініної [12].

Вважаємо за доцільне розглядати класифікацію витрат за чотирма основними функціями управління, розширивши перелік витрат, які підпорядковуються кожній з них (рис. 1).

Управління – сукупність безперервних взаємопов'язаних дій, які є функціями управління. Засновники такого підходу (Майкл Маскон, Майкл Альберт, Франклін Хедоурі) виділяли чотири функції управління: планування, облік, регулювання, контроль та аналіз [10, с. 28]. Відповідно, всі затрати суб'єкта господарювання в обліковій системі мають реєструватися залежно від цільової спрямованості завдань управління підприємством.

Планування витрат виконується в рамках розроблення планів діяльності підприємства. Обчислення планових витрат потрібне для обґрунтування та прийняття господарських рішень, встановлення цільових показників витрат, що мають досягатися при реалізації прийнятих рішень на кожному етапі господарської діяльності. Фундаментальним фактором його якісного виконання є побудова на підприємстві системи норм витрачання матеріалів, енергії, праці [30, с. 40].

За стадіями виробничого процесу в межах цієї функції проф. В.В. Солко виділяє витрати на закупівлю, на зберігання, на реалізацію продукції; за періодом планування (короткострокові, довгострокові) [26, с. 376-377].

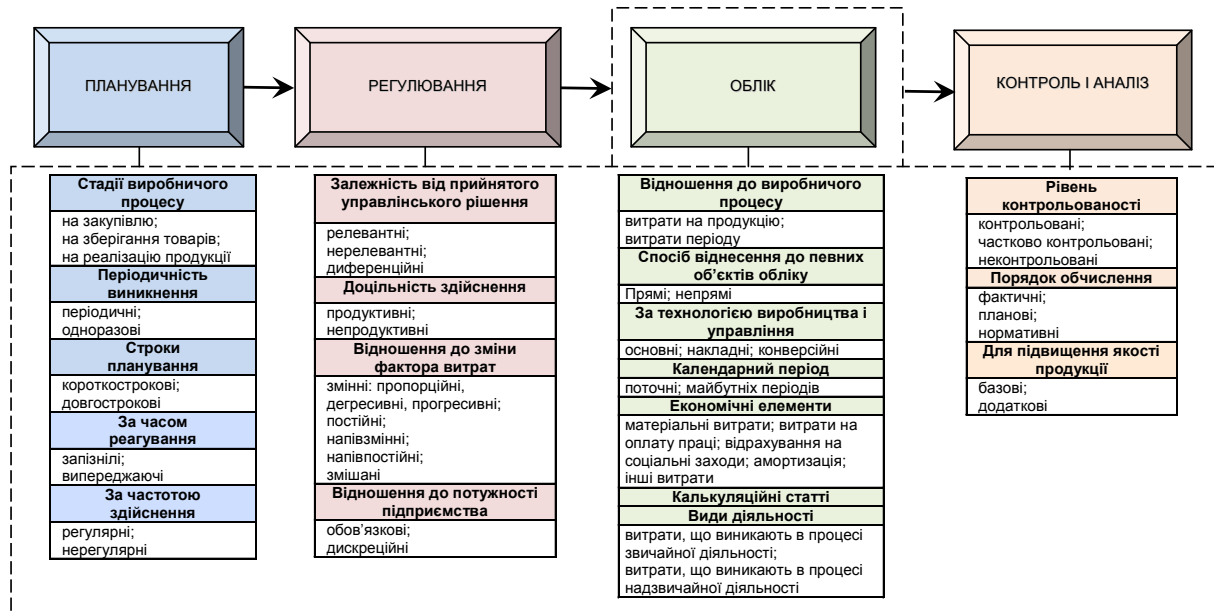


Рис. 1. Класифікація витрат за функціями управління

За часом реагування витрати поділяють на запізнілі (витрати з запізненням реагують на зміни випуску продукції) та випереджаючі (найм працівників для можливого розширення виробництва).

Ефект запізнення при скороченні обсягу виробництва часто викликає труднощі, так як при меншій кількості продукції витрати (спочатку) перевищують необхідний рівень. Причиною запізнення витрат є, наприклад, строк від попереднього попередження до звільнення працівників при погодинній оплаті. Ефект випередження може

викликати труднощі, оскільки на кількість продукції, що залишилася незмінною, припадають витрати запланованої вищої суми [3, с. 65].

За періодичністю виникнення:

– поточні – витрати, які виникають в ході фінансово-господарської діяльності;

– одноразові – витрати, виникнення яких визначається одиничним випадком (витрати на аудиторську перевірку).

Слід зазначити, що в П.М. Герасима розуміння одноразових витрат дещо інше. Як одноразові розглядаються витрати на капітальні інвестиції, тобто

будівництво й придбання основних засобів. Нападowska Л.В. зазначає, що до одноразових відносяться витрати, що здійснюються з періодичністю більше місяця і включаються в собівартість продукції кожного періоду протягом року в розмірах, передбачених планом. Такими можна назвати витрати на оплату відпусток і одноразові винагороди.

Функція **регулювання** полягає у здійсненні оперативних заходів з усунення неприпустимих відхилень щодо рівня витрат під час виконання планових завдань.

За доцільністю витрачання в межах цієї функції витрати поділяють на продуктивні і непродуктивні. Продуктивні – передбачені технологією і організацією виробництва. Дані витрати формують виробничу собівартість продукції. Непродуктивні – витрати, що не є обов'язковими і виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо. Ці витрати відображаються в собівартості браку та понаднормових витратах, що відносяться на собівартість реалізованої продукції [32, с. 27].

Залежно від прийнятого управлінського рішення виділяють витрати:

- релевантні (виправні, поворотні) – витрати, сума яких змінюється залежно від прийнятого управлінського рішення;
- нерелевантні (невиправні, безповоротні) – витрати, сума яких не залежить від прийнятого управлінського рішення;
- диференційні витрати – витрати, що становлять різницю між значенням релевантних витрат при альтернативних рішеннях [23, с. 50].

Трубочкіна М.І. визначає диференційні витрати як витрати, що характеризують можливість, яка не використана чи якою жертвують на користь альтернативного рішення. Вона зауважує, що поняття "диференційні витрати" використовується тільки у випадку обмеженості ресурсів. Там, де ресурси не обмежені, відпадає необхідність відмовлятися від альтернативного рішення [28, с. 46].

По відношенню до зміни фактора витрат їх поділяють на:

- змінні – витрати, які змінюються пропорційно до зміни фактора витрат (обсягу виробництва, чисельності працівників, величини запасів, тривалості виробничого процесу тощо);
- постійні – витрати, які при зміні фактора витрат є незмінними протягом релевантного періоду;
- напівзмінні – витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно зміні фактора витрат;
- напівпостійні – витрати, які змінюються східчасто при зміні фактора витрат [23, с. 50];
- змішані – витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат. Прикладом може бути плата за телефон, яка включає постійні витрати у вигляді абонентної плати та змінні витрати – плату за міжміські розмови.

В.В. Сопко, В.Ф. Палій, М.І. Трубочкіна, М.А. Вахрушина доповнюють класифікацію змінних витрат поняттям еластичності. При цьому змінні витрати можуть бути:

- пропорційні – витрати, які збільшуються або зменшуються пропорційно збільшенню або зменшенню об'ємів виробництва або продажу;
- дегресивні – витрати, сукупна величина яких за визначений період зростає або скорочується повільніше, ніж обсяг виготовленої продукції (продаж). До них відносять транспортні витрати, ремонт і обслуговування обладнання, витрати палива, енергії, допоміжних матеріалів;
- прогресивні – сукупні витрати, які зростають швидше, ніж росте обсяг виробництва чи продажу. Вони виникають в результаті неритмічності виробництва (оплата понадурочних годин, роботи у вихідні дні, простой), збільшення браку [26, с. 374].

По відношенню до потужності підприємства витрати поділяють на:

- обов'язкові витрати – витрати, які визначаються потужністю підприємства (амортизація обладнання, прямі матеріальні витрати);
- дискреційні – витрати, величина яких визначається керівництвом і які не залежать від обсягів поточної діяльності (витрати на рекламу, на підвищення кваліфікації персоналу, на наукові дослідження і розробки) [1, с. 43].

Облік реалізується через спостереження, ідентифікацію, вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності. За даними обліку проводиться контроль і аналіз виконання планових завдань. Відповідно для обліку найвагомішими класифікаційними ознаками є:

По відношенню до виробничого процесу виділяють (Г.О. Партин):

- витрати на продукцію (виробничі витрати) – витрати, пов'язані з виробництвом продукції, яка є головною метою створення підприємства, ці витрати включаються до собівартості [23, с. 48];
- витрати періоду (невиробничі витрати) – витрати, які згідно з чинними нормативно-правовими актами не включаються у виробничу собівартість продукції і які пов'язані з діяльністю підприємства загалом у звітному періоді.

Іншими словами, Г.О. Партин ототожнює витрати на продукцію з виробничими, а витрати періоду з не виробничими витратами. П.М. Гарасим, навпаки, їх розмежує: поділ витрат на такі, що включаються до складу собівартості продукції, та витрати періоду він засновує на співвідношенні витрат до виробництва конкретного виду продукції, а поділ витрат на виробничі і не виробничі зумовлений їх відношенням до виробничого процесу [7, с. 156]. В.С. Лень, М.А. Вахрушина, О.Є. Власова, Ч.Т. Хорнгрен витрати на продукцію ще називають запасомісткими витратами, оскільки вони розподіляються між поточними витратами, що враховуються при визначенні прибутку і запасами. Витрати на обліковий період називають незапасомісткими.

За способом віднесення до певних об'єктів обліку виділяють:

- прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, наприклад, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати тощо;
- непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, наприклад витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції.

В.В. Сопко вважає за доцільне прямі витрати позначити терміном "індивідуальні", а непрямі – терміном "загальні". За способом віднесення до певних видів продукції (товарів, робіт, послуг) розрізняють:

- основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом;
- накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів.

І.А. Білоусова та А.Ю. Соколов пропонують відмовитись від трактування накладних витрат в промисловості тільки як затрат, які не залежать від технології виробництва. Вчені стверджують, що більш доцільно розглядати їх як затрати в сфері обслуговування виробництва, управління та збуту, які можуть розрахунковим шляхом чи через систему носіїв затрат поглинатись центрами відповідальності чи конкретними продуктами виробництва, не утворюючи матеріальну основу останніх.

Слід звернути увагу, що поділ витрат на прямі і непрямі дещо подібний до поділу їх на основні та накладні. Тому в господарській практиці замість двох видів класифікації зазвичай застосовується одна спільна класифікація з поділом всіх затрат на прямі і непрямі, тобто прямі витрати ототожнюються з основними, а непрямі з накладними. Причиною ототожнення є недостатньо обґрунтоване розрізнення їх в науковій літературі, зокрема в теорії бухгалтерського обліку. Л.І. Хоружий висловлює думку, що поділ затрат по відношенню до технологічного процесу виробництва на основні і накладні не зовсім точно характеризує їх цільовий характер і призначення. Тому більш доцільно називати їх відповідно до даної ознаки, а саме: технологічні і організаційно-управлінські [31, с. 394-395].

Як вказує М.В. Реслер між класифікаціями витрат на основні-накладні та прямі-непрямі існує певний зв'язок, але в їх основі лежать принципово різні класифікаційні ознаки: в основі розподілу витрат на основні і накладні лежить їх відношення до технології виробництва, тобто виробничий процес, а підставою розподілу витрат на прямі й непрямі є можливість зв'язку з об'єктом обліку, тобто особливості організації облікового процесу. Класифікація витрат на основні і накладні є досить об'єктивною, хоча й існують розбіжності з приводу віднесення певних видів витрат з однієї групи в іншу. Про класифікацію витрат на прямі й непрямі має сенс говорити лише тоді, коли виробляється декілька видів продукції і не має можливості прослідкувати відношення конкретного виду витрат до кожного виробу. В цьому випадку об'єктом обліку є виріб і мова йде про розподіл непрямих витрат між декількома продуктами. Але об'єктом обліку може бути й підрозділ. У такій ситуації по відношенню до цеху витрати можуть бути прямими, а щодо конкретних виробів, які виготовляються в цьому цеху, – непрямими. Можливість віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку може зумовлюватися особливостями організації виробництва або особливостями організації облікового процесу [24, с. 25].

Таким чином, віднесення витрат до прямих чи непрямих залежить від вибору об'єкта затрат. Одні і ті ж затрати можуть бути одночасно прямими і непрямими по відношенню до різних об'єктів.

Щодо накладних і непрямих витрат, то між ними є певні розбіжності. Непрямі витрати дещо ширші за накладні витрати, оскільки можуть включати не тільки накладні, а й такі прямі витрати, що економічно доцільним способом віднести до виробництва конкретного виду продукції неможливо. Наприклад, витрати на освітлення цеху теоретично можна прямо включити до виробничої собівартості конкретних видів продукції. Але це потребує складних розрахунків, пов'язаних з визначенням часу на освітлення при їх виробництві, що при значній номенклатурі виробів, урахування порівняно невеликі абсолютні суми таких витрат, економічно недоцільні. Отже, накладні витрати – це частина непрямих витрат. Зокрема, це такі витрати, котрі не становлять безпосередню складову вартості продукції і котрі важко віднести на конкретний її вид, але вони необхідні для її виробництва та реалізації. У вітчизняній практиці накладними витратами прийнято вважати загальновиробничі витрати [15, с. 112].

У міжнародній практиці основні витрати виступають у вигляді виробничих, а накладні – періодичних витрат. Таке групування рідко згадується в практиці вітчизняного бухгалтерського обліку. Проте, давно і широко застосовується в країнах з розвинутою ринковою економікою, що використовують систему обліку директ-костинг. У цьому випадку одержувана облікова інформація більш адекватно відображає процес ринкового ціноутворення і дозволяє всебічно аналізувати і планувати співвідношення обсягів виробництва, цін і собівартості продукції [12].

За календарними періодами витрати класифікують на капіталізовані (участь у визначенні фінансових результатів майбутніх звітних періодів) та декапіталізовані (списані з балансу підприємства).

Функція **контролю і аналізу** формує механізм оберненого зв'язку в циклі управління витратами. Витрати для контролю та аналізу поділяють за такими ознаками:

За рівнем контрольованості:

– контрольовані – витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати і впливати на них на певному рівні управління;

– частково контрольовані – витрати, які менеджер може частково контролювати і частково впливати на них на певному рівні управління;

– неконтрольовані – витрати, які менеджер не може контролювати і не може на них впливати на певному рівні управління.

За порядком обчислення:

– фактичні – витрати на реально виготовлену продукцію та надані послуги;

– планові (бюджетні) або прогнозні – витрати на запланований обсяг діяльності відповідно до норм;

– нормативні – попередньо встановлені, обґрунтовані витрати, яких необхідно дотримуватись у процесі здійснення господарської діяльності [23, с. 53].

Палій В.Ф., крім вищезазначених витрат, виділяє ще непланові і ненормовані витрати. Непланові витрати – певні невиробничі витрати або такі, що виникли випадково і не включені до плану-кошторису. Ненормовані витрати – витрати, які недоцільно нормувати в даних умовах або їх технічно неможливо визначити через норму затрат.

В цілях контролю за якістю продукції затрати поділяють на базові, які створюються в процесі розробки, освоєння і виробництва нової продукції та є в подальшому до моменту її зняття з виробництва їх носієм, та додаткові, пов'язані з удосконаленням та відновленням втраченого (недоотриманого порівняно з запланованим) рівня якості [29, с. 180].

На рис. 1 наведено найсуттєвіші, на нашу думку, класифікаційні ознаки без яких ефективна реалізація згаданих функцій неможлива. Разом з тим вони можуть бути органічно доповнені іншими.

Без сумніву, єдину класифікацію витрат для всіх підприємств і галузей розробити неможливо. Те, що підходить для одного підприємства, може не працювати для іншого. Тим не менше, такий недолік універсальності не може бути причиною невикористання системи класифікації.

Класифікація затрат повинна виконувати роль регулятора понять про канали витрачання засобів та джерела їх покриття. Не обов'язково кожна з груп повинна знайти відображення в конкретному господарстві, але якщо воно має теоретичне обґрунтування, йому забезпечено право на існування. Поділ витрат повинен відображати їх приналежність до стадій виробництва і структурних підрозділів підприємства.

Класифікація витрат розглядає загальнометодологічні схеми побудови обліку витрат. Повнота і наукова обґрунтованість класифікації витрат має виключно важливе практичне значення. Вона визначає шляхи, за якими відбувається формування економічних показників. Провідного значення набувають ті групування витрат, які забезпечують поточне управління виробництвом, аналіз і контроль за його технологією, а також обчислення собівартості продукції [2, с. 25].

Важливим є вироблення єдиного покрокового алгоритму, який би допомагав зорієнтуватися підприємствам на розробку власної класифікації витрат з урахуванням потреб управлінців та усієї специфіки діяльності.

Даний орієнтир може виглядати таким чином (рис. 2):

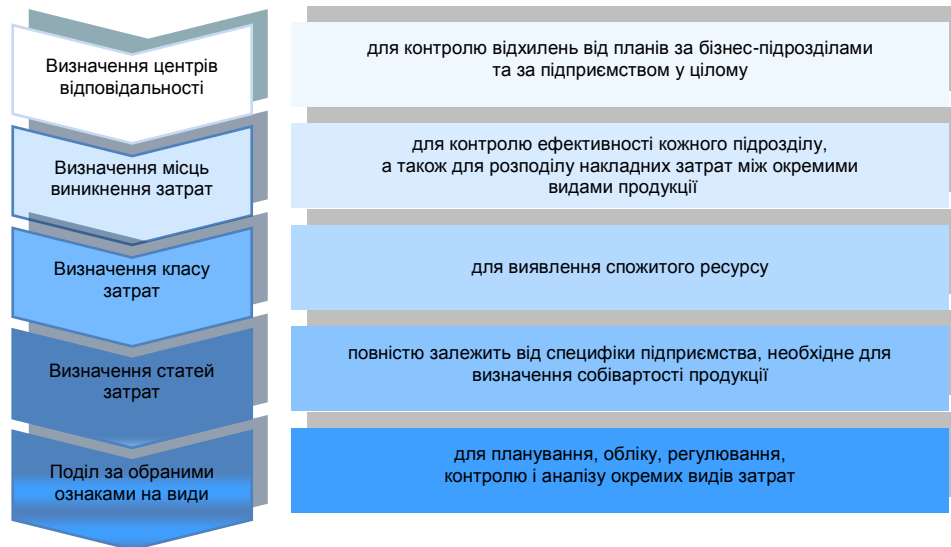


Рис. 2. Механізм класифікації витрат

Відтак, розробка класифікації витрат підприємства включає: визначення центрів відповідальності; визначення місць виникнення затрат (з деталізацією від підрозділу до робочого місця); визначення класу затрат на основі їх економічної природи (затрати засобів праці, затрати предметів праці, трудові затрати, соціальні затрати, накладні затрати); визначення об'єкта понесення затрат (розподіл за видами продукції, за підрозділами чи технологічними операціями) і, нарешті, класифікація за функціями управління залежно від цілей (поділ за обраними ознаками на види).

Дотримуючись цього механізму підприємства можуть будувати власні класифікатори затрат.

Класифікатор – це систематизований перелік різних об'єктів або властивостей об'єктів. Система класифікаторів – це фундамент управлінського обліку [20, с. 36].

Класифікатор має забезпечувати отримання об'єктивного та обґрунтованого уявлення про структуру витрат. Класифікатор має бути багатобічним, щоб забезпечувати всі функції управління, планування, обліку, контролю і аналізу, та гнучким, тобто дозволяти формування різних звітів з використанням тих самих даних [27, с. 2].

Класифікатори можуть застосовуватися у програмних продуктах як аналітика (субконто) рахунків як фінансового, так і управлінського обліку, а в системі бюджетування – як позначення статей кошторису, лежати в основі їх взаємозв'язків, форм звітності, методів калькулювання, інформаційних систем.

Звідси висновок, що розробка класифікатора витрат допоможе в розв'язанні проблеми уніфікації назв статей витрат і визначенні переліку витрат, що мають формувати собівартість продукції.

На нашу думку, використання такого механізму класифікації має ряд переваг, оскільки:

- дозволяє синхронізувати дані про витрати різних підрозділів;
- дозволяє виконувати планування, контроль і аналіз за обраними категоріями витрат;
- покращує точність отриманих даних, забезпечує достатній ступінь деталізації;
- створює цілісну і єдину картину про витрати підприємства;
- дає можливість групувати всі витрати одночасно за різноманітними видами, використовуючи індивідуальні ознаки;
- відкриває можливості для ефективного контролю за окремими процесами, підрозділами та підприємством в цілому;
- забезпечує достовірне визначення собівартості продукції;
- задовольняє цілі управління.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Необхідність в різних класифікаціях витрат розширюється з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу, що є невід'ємними складовими системи управління витратами.

Кожна функція управління витратами підприємства вимагає різних типів інформації про витрати. Без належного розуміння різних видів витрат важко використовувати будь-які інструменти для покращення якості прийнятих управлінських рішень. Саме тому, вважаємо, що найбільш ефективною є класифікація затрат у взаємозв'язку з функціями управління.

Система класифікації повинна бути гнучкою, швидко підлаштовуватися під зміни вимог зацікавлених в діяльності підприємства сторін, бути корисним інструментом в руках керівництва підприємства. Використання класифікації, що є сумісною зі всіма функціями управління, дозволить суттєво скоротити часові витрати на збір фактичних даних про затрати.

Розробка класифікаторів витрат – самостійна діяльність підприємства, яка повинна опиратись на основні принципи складання класифікаторів. Також, запропонований механізм класифікації витрат сприятиме цілісному та глибшому розумінню призначення та функціональної ролі в управлінні діяльністю підприємства різних видів витрат.

Перспективою подальших досліджень можна розглядати розширення та доповнення класифікаційних ознак, теоретичних та прикладних аспектів витрат з метою багатосторонньої оцінки діяльності підприємства.

Список використаних літературних джерел:

1. Атамас П.І. Управлінський облік: Навч. посібник / П.І. Атамас – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Белебега І.А. Учет и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И.А. Белебега – Львов: Издательское объединение “Вища школа”, 1975. – 376 с.
3. Бургер А. Содержание и методы управления расходами / А. Бургер // Бухгалтерский учет, – 1996. – № 5. – С. 64-66.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук – Житомир: ЖГП, 2000. – 448 с.
5. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов / М.А. Вахрушина – М.: ЗАС “Финстатинформ”, 2000. – 533 с.
6. Відоменко І.О. Роль класифікації в процесі управління витратами / І.О. Відоменко // Наукові праці ОНАЗ ім. О.С. Попова. – 2003. – № 1. – С. 150-154.
7. Герасим П.М. Курс управлінського обліку: [навч. посіб.] / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – К.: Знання, 2007. – 314 с.

8. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: [підручник] / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2003. – 704 с. 9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов / Друри К. – [пер. с англ. под. ред. Эриашвили; предисловие проф. П.С. Безруких] – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1998. – 783 с. 10. *Іванюта П.В.*, Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: [навч. посіб.] / П.В. Іванюта, О.П. Лугівська; за ред. С.М. Івашоти. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с. 11. *Керимов В.Э.* Управленческий учет и проблемы классификации затрат [Электронный ресурс] / В.Э. Керимов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 1. – Режим доступа: <http://www.intalev.kz/index.php/>. – Назва екрану. 12. *Керимов В.Э.* Управленческий учет и проблемы классификации затрат [Электронный ресурс] / В.Э. Керимов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №1. – Режим доступа: http://www.iteam.ru/publications/section_50/article_1389. 13. *Когут У.І.* Критерії класифікації витрат підприємства [Електронний ресурс] / У.І. Когут // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" – 2008. – № 624 (Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку) – Режим доступа: <http://mp.com.ua/node/1948>. – Назва з екрану. 14. *Кожарская Н.В.* Учет затрат организаций общественного питания / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск: Соврем. Шк., 2007. – 356 с. 15. *Комірницький І.Ф.* Економічна теорія / І.Ф. Комірницький – Чернівці, 2006. – 334 с. 16. *Корсцький М.Х.* Управлінський облік: [навч. посіб.] / М.Х. Корсцький, М.Б. Дацій, Л.В. Пельтек – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с. 17. *Лень В.С.* Управлінський облік: [навч. посіб.] / В.С. Лень – К.: "Знання прес", 2003. – 285 с. 18. *Макарчук Ф.* Класифікація витрат ринків: управлінський аспект / Ф. Макарчук // 2010. – С 116-118, с 117 www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/sBk3EP.pdf 19. *Мачыцэв М.* Особенности постановки управленческого учета на промышленных предприятиях [сайт] М. Мальцев // Консалтинговая группа "Здесь и сейчас". – Режим доступа: www.zis.by/articles/consult/0002346/ 20. *Матвієнко Г.* Затрата підприємства як об'єкт управління / Г. Матвієнко // Баланс. – 2010. – № 88(1022). – С. 36-40. 21. *Меренкова Л.О.* Управління витратами підприємства в ринковій економіці: автореф. дис канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Л.О. Меренкова. – Харків: Харківський державний економічний університет, 2003. – 20 с. 22. *Мних Є.В.* Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с. 23. *Партин Г.О.* Управлінський облік: [навч. посіб.] – [2-ге вид., випр. і доп.] / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с. 24. *Реслер М.В.* Деякі аспекти класифікації витрат у системі бухгалтерського обліку / М.В. Реслер // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – № 4. – Ч. 2. – Т. 2. – С. 22-25. 25. *Сабліна Н.В.* Класифікація витрат промислового підприємства відповідно до цілей управління його діяльністю / Н.В. Сабліна // Научно-технический сборник. – 2006. – № 68. – С. 145-151. 26. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.] / В.В. Сопко – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с. 27. *Танащук К.О.* Методологія побудови класифікатора експлуатаційних витрат операторів телекомунікацій / К.О. Танащук, О.І. Філіпова // Труды Одесского политехнического университета. – 2009. – № 2. – С. 1-5. 28. *Трубочкина М.И.* Управление затратами предприятия: [учеб. пособие] / М.И. Трубочкина – М.: ИНФРА-М, 2007. – 218 с. 29. Управление качеством: Учебник для вузов / С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, В.С. Мхитарян и др.; под ред. С.Д. Ильенковой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮПИТИ-ДАНА, 2006. – 324 с. 30. Управління витратами: навч. Посіб. / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. Ред. М.Г. Грещака. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с. 31. *Хоружий Л.И.* Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с. 32. *Чернелевський Л.М.* Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості. Навчальний посібник / Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К.: 2005. – 364 с.
- ЮЩАК Жанна Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– проблемні питання обліку трансакційних витрат;
– облік зовнішньоекономічної діяльності.
- Стаття надійшла до редакції: 28.08.2012 р.