

## ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА ЇХ МІСЦЕ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Розглянено сутність витрат як об'єкту обліку, їх місце в системі бухгалтерського обліку.  
Досліджено підходи до класифікації витрат, розкрито та обґрунтовано методи калькуляції  
собівартості продукції*

**Постановка проблеми.** Будь який вид економічної діяльності характеризується певними витратами. Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (причому таке зменшення не пов'язане з виплатами засновникам). Витрати визнаються в обліку, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, що може бути вірогідно визначено [1].

Розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самоокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Велике значення для правильної організації обліку витрат має їх науково обґрунтована класифікація. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Тему управління витратами останніми роками висвітлюють такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, М.А. Бахрушина, П.М. Гарасим, Н.О. Гура, З.В. Гуцайлюк, С.В. Голов, В.О. Ластовецький, Л.Г. Ловінська, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, В.Г. Швець та інші, але питання удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та визначення місця витрат в системі бухгалтерського обліку потребують подальшого дослідження.

**Мета дослідження.** Основою для розробки і реалізації управлінських рішень є відповідна облікова інформація про стан справ у тій чи іншій галузі діяльності організації в конкретний момент часу. Дані обліку витрат є важливим засобом виявлення виробничих резервів, постійного контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою підвищення рентабельності виробництва. Мета дослідження полягає у розкритті сутності витрат як об'єкту обліку, у визначенні місця витрат в системі бухгалтерського обліку та підходів до їх класифікації, розкритті та обґрунтуванні методів калькулювання собівартості продукції.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Витрати відіграють суттєву роль в системі бухгалтерського обліку. Взагалі відомо безліч загальних визначень системи. У філософському розумінні, відповідно до Вікіпедії (вільної енциклопедії), система (грец. – systema – те, що складається з частин, з'єднане) – це сукупність об'єктів і відношень між ними, що утворюють єдине ціле в процесі системогенезу. За В.І. Вернадським, система – це сукупність різних функціональних одиниць (біологічних, людських, машинних, інформаційних, природних), що взаємодіють і зв'язані з середовищем та спрямовані на досягнення деякої загальної мети шляхом дії над матеріалами, енергією, біологічними явищами та керування ними. В.М. Саратовський надає власне конструктивне визначення, згідно з яким система – це кінцева множина функціональних елементів та відносин між ними, що вирізняється з середовища відповідно до визначеної мети в межах означеного інтервалу часу [2].

Проте, які б не були зовнішні розбіжності різних визначень поняття системи, всі вони, як правило, мають деякі спільні глибинні й характерні особливості та ознаки, властиві будь-якій системі та визначенню її поняття, в якій

би галузі знань вони не розглядалися. Усі визначення системи в залежності від підходу можуть бути поділені на групи. Перша група визначає систему через поняття системного підходу – “елементи”, “відносини”, “зв'язки”, “цілі”, “цілісність”. У другій групі системи розглядаються з позиції теорії регулювання через поняття “вхід”, “вихід”, “переробка інформації”, “закон поведінки”, “керування”. Коваленко І.І. зазначає, що типовим прикладом визначення “системи” може бути наступне визначення: “система – це об'єкт, який характеризується складом елементів, структурою їх зв'язків, параметрами і має хоча б один вхід і один вихід, які забезпечують зв'язок із зовнішнім середовищем, що характеризується законами поведінки і змінює поведінку при надходженні керуючих впливів” [3].

Що стосується бухгалтерського обліку, то його можна визначити як систему, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність. Система бухгалтерського обліку складається із структурних елементів, зв'язків і дій. Функція зворотного зв'язку означає, що бухгалтерський облік формує та передає інформацію зворотного зв'язку, тобто інформацію про фактичні параметри розвитку об'єкту управління. Основним компонентом інформаційної системи зворотного зв'язку в бухгалтерському обліку в якості входу є неупорядковані дані, процесу – обробка даних, виходу – впорядкована на замовлення користувачів інформація.

Бухгалтерський облік є підсистемою інформаційної системи підприємства, йому належить основна роль у процесі збирання, обробки та надання інформації для забезпечення усіх інших функцій управління підприємством – менеджменту, маркетингу, аналізу, контролю [4]. Тобто це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику. Схоже визначення надають Грей С. і Нідлз Б.: “бухгалтерський облік – це інформаційна система, яка вимірює, обробляє та передає інформацію про підприємство” [5].

Основними складовими системи бухгалтерського обліку можна визначити об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, План рахунків, який узагальнює й пов'язує все в системі, а також інформацію, яку в якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових регістрах і, як результат обліку, подають у звітності [4]. Отже, об'єкти бухгалтерського обліку є важливою складовою системи обліку.

Швець В.Г. зазначає, що “під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення. Об'єктом обліку є також факти, дії і події господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів, процеси придбання засобів виробництва продукції та її збуту, розрахункові відносини підприємства з юридичними та фізичними особами, фінансовий стан та результати діяльності підприємства” [7].

До об'єктів бухгалтерського обліку традиційно відносять активи, зобов'язання, власний капітал і господарські процеси [6].

Ловінська Л.Г., виходячи з концепції збереження капіталу, зазначає, що кругообіг капіталу формалізується в бухгалтерському обліку у вигляді доходів, витрат і

фінансових результатів, і визначає їх як об'єкти бухгалтерського обліку. До необхідності визначення зазначених об'єктів у якості об'єктів обліку приєднуються такі науковці, як Бутинець Ф.Ф., Чацкіс Ю.Д., Лисюк О.М., Михайлова Г.П., Кірсанов М.Г.

Гура Н.О. у статті [4] у складі об'єктів бухгалтерського обліку визначає такі об'єкти, як активи (господарські засоби); власний капітал; зобов'язання; господарські процеси; витрати; доходи.

Отже, витрати є об'єктом бухгалтерського обліку. Від рівня витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність, тому визначення витрат та їх облік є однією з найважливіших ланок бухгалтерського обліку.

Управління витратами на сьогоднішній день – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями й постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії.

Формування та облік витрат значною мірою залежить від їх чіткої та функціональної класифікації. У загальному розумінні класифікація – це розподіл предметів, явищ та понять за класами, відділами залежно від їх загальних ознак. Класифікація витрат – це їх систематизація та групування відповідно до потреб управління. Інформація про витрати, що згрупована різними способами, потрібна для ефективного та чіткого управління підприємством [8].

Як правило, класифікація витрат здійснюється на підприємстві в залежності від мети, яка має бути досягнута за її допомогою. Саме це обумовлює вибір критеріїв класифікації і поділ сукупності витрат підприємства відповідно до них. На сьогодні у класифікації витрат використовується велика кількість критеріїв. Більшість з них давно використовуються у плануванні й обліку витрат. До таких класифікацій відносяться витрати: за елементами, статтями, однорідністю, можливістю віднесення на одиницю продукції і залежно від обсягу продукції, що випускається [9]. На даний час, така класифікація витрат становить тільки теоретичний інтерес. Набуває актуальності та практичної зацікавленості класифікація витрат за наступними ознаками: за центрами відповідальності, за видами продукції, за способом включення до собівартості, за доцільністю, за періодичністю виникнення, за видами, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат та інші. У зв'язку зі змінами в характері виробничого процесу на сучасному підприємстві змінюється і структура витрат. Потреби управління витратами зумовлюють необхідність подальшого розвитку класифікації витрат.

Козаченко Г.В. та Погорелов Ю.С. у статті [10] наводять удосконалену ними класифікацію витрат за такими ознаками, як: однорідність; відношення до об'єкта обліку витрат; відношення до технологічного процесу; відношення до основної функції підприємства; характеристика ресурсу, з яким пов'язані витрати (по елементах); характеристика змісту витрат і їхнього зв'язку з функціями і видами діяльності (по статтях); ступінь усереднення; функція підприємства; вплив на фінансовий результат; визнання витрат і їхній перехід у наступні облікові періоди; залежність від обсягу виробництва продукції (масштабу діяльності); значимість витрат для прийняття управлінських рішень; можливість зниження витрат залежно від прийнятих рішень; величина додаткових витрат у випадку ухвалення рішення; доцільність витрат; ступінь значимості для діяльності підприємства; ступінь критичного впливу; можливість контролю витрат; можливість регулювання витрат; вибір альтернативного рішення; ефективність використання ресурсів; втрати для економічного обміну; взаємозв'язок витрат на виробництво одного продукту з витратами на виробництво іншого продукту.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [11] для обліку витрат за статтями, а також для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) рекомендується використовувати рахунки класу 9. Для обліку прямих витрат на виробництво використовується

рахунок 23 "Виробництво". На рахунках класу 8 передбачено обліковувати витрати підприємства в розрізі їх окремих елементів.

Для контролю та управління витратами керівництву підприємства необхідна більш детальна інформація, ніж та, що формується на рахунках фінансового обліку.

Впровадження в Україні у 2000 р. реформи бухгалтерського обліку створило значні переваги і посилило його інформативність. Накопичення інформації про склад витрат на основі внутрішнього управлінського плану рахунків передбачає отримання великої кількості переваг. Для отримання необхідної інформації план рахунків має бути диференційований за відповідними ознаками на основі детального кодування названих даних. Види витрат диференційовані в розрізі окремих елементів і достатньо повно відображені у восьмому класі рахунків. Місця виникнення витрат у сучасному плані рахунків обмежуються узагальненими статтями: "виробництво", "загальнопромислові витрати", "адміністративні витрати", "витрати на збут", "інші операційні витрати". Таке групування витрат за місцями їх виникнення не повністю відповідає цілям управління та контролю. Тому основний акцент необхідно робити на конкретизації витрат у розрізі їх видів за центрами відповідальності.

Проскура К.П. та Зінов'єв Г.О. в своїй роботі [12] зазначають, що особливий підхід до групування та відображення витрат за центрами відповідальності потребує виділення окремої групи рахунків другого та третього порядку, які мають самостійну систему запису на рахунках і самостійне балансове узгодження оборотів та сальдо за рахунками. Така деталізація інформації про витрати для цілей управлінського обліку базується на науково обґрунтованих підходах до кодування рахунків і побудови внутрішнього плану рахунків. При побудові такого плану рахунків Проскура К.П. та Зінов'єв Г.О. пропонують використовувати кодифікатор центрів відповідальності, який враховував би місце виникнення витрат у розрізі виробничих підрозділів, загальнопромислових, адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Ними пропонується така ієрархія інформації:

- 1) центр відповідальності – пропонуються рахунки другого порядку;
- 2) вид витрат за елементами (в розрізі елементів восьмого класу) – пропонуються рахунки третього порядку;
- 3) різновид окремих елементів у розрізі виду матеріалів, видів виплат заробітної плати та нарахувань на неї та інших витрат згідно з обліковою політикою підприємства, колективним договором та чинним законодавством – пропонуються рахунки четвертого порядку.

Для побудови ефективної системи управління витратами підприємства необхідно зупинитися на методах і способах обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, які розроблені у класичній теорії управлінського обліку.

У липні 1970 р. Міністерством фінансів і ЦСУ СРСР було затверджено редакцію Основних положень по плануванню, обліку й калькулюванню собівартості промислової продукції. В цих положеннях було запропоновано застосовувати нормативний, попередільний і позамовний методи з розширенням сфери застосування нормативного методу. Той же самий перелік методів обліку й калькулювання надавався в Типовому положенні по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 26 квітня 1996 р. № 473.

Наказом Державного комітету промислової політики України від 27 лютого 2001 р. затверджено Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, і яких зазначалося, що "залежно від вибору об'єкта обліку виробничих витрат всі існуючі системи можна підрозділити на основні методи: позамовний і попередільний". Зазначалось, що такий розподіл обумовлює в своїй основі відмінності у виборі первинного обліку, за яким ведеться аналітичний облік витрат. В зазначених Методичних рекомендаціях, нормативний метод обліку витрат та калькулювання

собівартості не виділявся. Натомість, окремим пунктом виокремлюється система "директ-костинг", як та, що надає суттєві можливості для вдосконалення обліку й аналізу витрат. Сьогодні ці Методичні рекомендації діють на підставі Наказу Міністерства промислової політики від 9 липня 2007 року № 373 [13].

Враховуючи зміну діапазону вимог до обліку витрат і калькулювання собівартості, сьогодні суттєво розширилось коло методів їх обліку.

Білоусова І.А. та Чумаченко М.Г. в статті [14] пропонують укрупнену класифікацію методів калькулювання собівартості продукції за напрямками та деталізовану класифікацію з урахуванням особливостей об'єктів обліку виробничих витрат.

Виходячи з цього підходу було запропоновано всі методи калькулювання собівартості продукції підрозділити на три групи: за підходом до основ калькулювання (калькулювання за видами діяльності (ABC-костинг) та функціонально орієнтоване калькулювання (прямі та накладні витрати)); за ступенем оперативності виявлення витрат (калькулювання витрат із виділенням їх відхилень (нормативний облік стандарт-кост) та калькулювання фактичних (минулих) витрат з виділенням відхилень від норм); за повнотою витрат (калькулювання неповних (змінних) витрат (директ-костинг) та калькулювання повних витрат).

До деталізованої класифікації методів калькулювання повних витрат входить: позамовний метод; попередільний метод; пропорційний метод; за виробами; поопераційний метод; по груповий метод; метод комплексних виробництв; багатопередільний метод.

Практика економічної діяльності підприємств виробила спеціальні методи калькулювання. Зазначені вище автори пропонують таку класифікацію спеціальних методів калькулювання: кайзен-костинг; таргет-костинг; точно в строк; за останньою операцією; "тариф-час-машина"; еквівалентне калькулювання; за принципом зворотного припливу. Перелічені спеціальні методи калькулювання описані в обліковій, а деякі з них більш детально – в спеціальній літературі.

Сукупність методів управлінського обліку значно збільшилась, тому для вирішення завдань управлінського обліку окрім методів калькулювання собівартості продукції потрібні кількісні методи. До них, зокрема, належать лінійне програмування, імітаційне моделювання (аналітичні, детерміновані та стохастичні моделі), регресійно-кореляційний аналіз, багатоступінчастий (сегментний) та системний аналіз, функціональний аналіз, побудова кривих економічного розвитку і моделювання розмірів замовлення [15].

Побудова планування, обліку й аналізу виробничих витрат і вибір методів калькулювання собівартості продукції у значній мірі залежать від особливості галузі, типу і виду виробництва, характеру його організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виробляється, масовості випуску, об'єктів калькулювання, структури організації й інших умов. Тому, запропоноване обґрунтування місця витрат в системі бухгалтерського обліку, напрямів класифікації витрат та методів їх калькулювання дозволяє здійснювати своєчасний і якісний аналіз витрат, гнучко регулювати виробничий процес.

#### Список використаної літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318. 2. *Заїченко Г.А., Саратовський В.М., Кальний І.І. та ін.* Філософія: [підручник] / За ред. Г.А. Заїченко та ін. – К.: Вища шк., 1995. – 455 с. 3. *Коваленко І.І.* Вступ до системного аналізу : [навч. посібник] / І.І. Коваленко, П.І. Бідюк, О.П. Гожий. – Миколаїв: Вид-во МДГУ ім. П. Могили, 2004. – 148 с. 4. *Гура Н.О.* Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет та об'єкти / Надія Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 3-8. 5. *Грей Сідней Дж.* Финансовый учет, глобальный подход / Сидней Дж. Грей, Бельверд Е. Нидлз; [пер. с

англ.]- М. : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с. 6. *Сук Л.К., Сук П.Л.* Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Сук Л. К., Сук П.Л. – 2 –ге видання., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 507 с. – (Вища освіта ХХІ століття). 7. *Швець В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] // Швець В.Г. – К.: Знання, 2004. – 447 с. 8. *Сметанко О.* Класифікація витрат і їх облік в організаціях, що займаються туристською діяльністю / О. Сметанко // Схід. – 2002. – № 3(46). – С. 19-24. 9. Организация, планирование и управление деятельностью промышленного предприятия / Под ред. С.М. Бухало. // – К.: Вища школа, 1978. – 472 с. 10. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С. Удосконалення класифікації витрат підприємства / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов // Вісник економічної науки України. – 2008. – № 2. – С. 81-85. 11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Міністерством фінансів України від 30.11.99 р. № 291. 12. *Проскура К.П., Зінов'єв Г.О.* Податкові аспекти управління витратами підприємства / К.П. Проскура, Г.О. Зінов'єв // Актуальні проблеми економіки. – 2009 р. – № 6. – С. 255-262. 13. Наказ Міністерства промислової політики України від 9 липня 2007 року № 373. 14. *Білоусова І.А., Чумаченко М.Г.* Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І.А. Білоусова, М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009 р. – № 2. – С. 3-10. 15. *Левицька С.* Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / Світлана Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009 р. – № 2. – С. 27-35.

РАДЧЕНКО К.М. – аспірант кафедри обліку та аудиту Київського національного університету ім. Т.Шевченка