

УДК 338.512

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ У ЗВ'ЯЗКУ З УЗАГАЛЬНЕННЯМ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Колісник Г.М.

У статті розглянуто економічну сутність витрат підприємства яка являє собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної та виробничої діяльності підприємства. Розглянуто види класифікацій витрат при умові, що витрати підприємства мають неоднорідний характер і тому потребують класифікації. З'ясовано взаємозв'язок витрат діяльності підприємства з рахунками бухгалтерського обліку.

Ключові слова: витратами підприємства, економічна сутність витрат, облік витрат, види витрат, класифікація витрат, ознаки класифікації, одноразові витрати, поточні витрати, прямі витрати, змінні витрати, постійні витрати, елементи витрат, об'єкт витрат, витрати діяльності.

ВСТУП

Постановка проблеми. Для забезпечення фінансової стабільності зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів для встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним таким з важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати.

Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Однак, витрати підприємства мають неоднорідний характер, що потребує їх класифікації. **Класифікація** – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей та закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів, та можливостей управління ними. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві. Класифікація витрат допомагає оцінити здійсненні витрати, знайти можливі способи підвищення ефективності витрат та прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Тому, узагальнення яке застосовується в фінансовому обліку приводить до відокремленого групування витрат виробництва яке відмінне від того, що застосовується в управлінському та виробничому обліку. У фінансовому обліку дані про витрати виробництва згруповані на бухгалтерських рахунках, шляхом рахункового узагальнення, і використовується для визначення собівартості продукції та визначення фінансового результату. Система фінансового обліку передбачає збір інформації в основному для зовнішніх користувачів. Це система витрат виробництва представлена в узагальненому вигляді попередньо згрупованому на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки дослідження проблеми витрат набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання витрати розглядаються в працях таких вчених: О. І. Корольова у статті «Концепція розвитку бухгалтерського обліку» (Економіка, Фінанси, Право. 2008, №7) розглядає проблему концепції розвитку бухгалтерського обліку витрат на підприємства машинобудівельного комплексу України, автор запропонує удосконалення класифікації витрат. У статті «Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості» автори І. Белоусова та М. Чумаченко розглядають облік виробничих витрат і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (Бухгалтерський облік і аудит. 2009, №4). Автор статті Н. Гура досліджує питання обліку і капіталізації фінансових витрат, де розглядає проблеми обліку й капіталізації витрат за різних умов створення кваліфікаційних активів та отримання і використання позик на підприємстві (Бухгалтерський облік і аудит. 2008, №1). Л. Гнилицька у статті «Облік і розподіл витрат допоміжних виробництв» (Бухгалтерський облік і аудит. 2009, №4) розглядає проблему розподілу витрат допоміжних виробництв.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Організація обліку повинна підпорядковуватись на оперативності та точності обліку, як це прийнято в традиційній бухгалтерії, принципу доцільності. Критерієм доцільності економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації. Однак існує і інша необхідність систематизації витрат. З метою

бухгалтерського обліку, аналізу і планування витрати об'єднуються в однорідні групи за різними ознаками. Види витрат є базою для формування калькуляційних статей витрат.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», **витрати** – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [12].

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат. Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [12].

Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги, або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [12].

Витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

За економічною сутністю поточні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом – спожиту частину матеріальних, трудових ресурсів.

Класифікація — це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей та закономірних зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів та можливостей управління ними.

Теорія обліку та аналізу наводить більше двадцяти видів класифікації витрат за різними ознаками. Розглянемо класифікацію витрат за найбільш розповсюдженими в економічній теорії та практиці ознаками.

Таблиця 1 Класифікація витрат підприємства [14]

№ з/п	Ознаки класифікації	Види витрат
1	За періодичністю виникнення	Одноразові Поточні
2	За центрами відповідальності (за місцями виникнення)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу
3	За єдністю (однорідністю) витрат	Одноелементні Комплексні
4	За доцільністю витрат	Продуктивні Непродуктивні
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні Постійні
6	За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі Непрямі
7	За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію Витрати періоду
8	За роллю в процесі виробництва	Виробничі Позавиробничі (комерційні)
9	За видами витрат	Витрати за економічними елементами Витрати за статтями калькуляції
10	Інші ознаки	

Розглянемо більш детально наведену в таблиці класифікацію, характеризуючи кожен із видів витрат підприємства.

Класифікація витрат за періодичністю виникнення передбачає виокремлення таких видів витрат [10]: **одноразові витрати** — такі, що здійснюються один раз і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу; **поточні витрати** — котрі здійснюються регулярно в процесі виробництва. Поточні витрати формують собівартість продукції.

З метою деталізації обліку та посилення контролю за здійсненням витрат їх класифікують за місцем виникнення. Місця виникнення витрат — це структурні підрозділи підприємства, в яких здійснюється

первісне споживання виробничих ресурсів. За місяцями виникнення витрати групують за виробництвами, службами, цехами, дільницями, бригадами, робочими місцями тощо.

Для цілей управлінського обліку використовується класифікація витрат за центрами відповідальності. Центри відповідальності витрат — це структурні елементи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за доцільність здійснених витрат.

За єдністю складу (однорідністю) витрати поділяють на: **одноелементні** — складаються з одного елементу витрат, тобто вони однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизаційні відрахування тощо); **комплексні** витрати — різnorodні за складом, охоплюють кілька елементів витрат (витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати тощо). Їх групують за економічним призначенням у процесі калькулювання та організації внутрішнього обліку з метою ефективного управління.

Практичний інтерес для підприємства має розподіл витрат за критерієм доцільності їх здійснення на: продуктивні витрати — котрі передбачені технологією та організацією виробництва; непродуктивні витрати — які виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Існування такої класифікації зумовлене як потребами планування (непродуктивні витрати не плануються, або плануються укрупнено) та економічного аналізу, так і потребами бухгалтерського обліку, за правилами якого непродуктивні витрати (втррати) не включаються до виробничої собівартості.

Вважаємо, що класифікацію витрат за способами перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за визначенням відношення до собівартості продукції, за роллю в процесі виробництва та за видами слід застосовувати лише до поточних витрат підприємства. Крім вище наведених способів класифікації витрат підприємства існує ще декілька, але вони є менш розповсюдженими, мають менш практичне значення для підприємства.

В бухгалтерському обліку витрати класифікуються залежно від характеру та видів діяльності. З точки зору бухгалтерського обліку **класифікація витрат** — це групування витрат за окремими ознаками. Класифікують витрати за видами діяльності таблиця 2.

Таблиця 2 Класифікація витрат за видами діяльності [13]

Вид діяльності	Витрати
ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ	
Операційна діяльність	Основна діяльність
	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Адміністративні витрати
	Загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу
	Витрати на збут
	Витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг
	Інші операційні витрати
Витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи, пені, неустойки, безнадійні борги	
Фінансова діяльність	Витрати (втрати від участі в капіталі)
	Збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі
	Фінансові витрати
Витрати на відсотки (з кредитів отриманих, облігацій випущених, фінансової оренди)	
Інша діяльність	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства, втрати від не операційних курсових різниць
НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ	
	Втрати і витрати, пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства не очікується, що вони повторюватимуться періодично

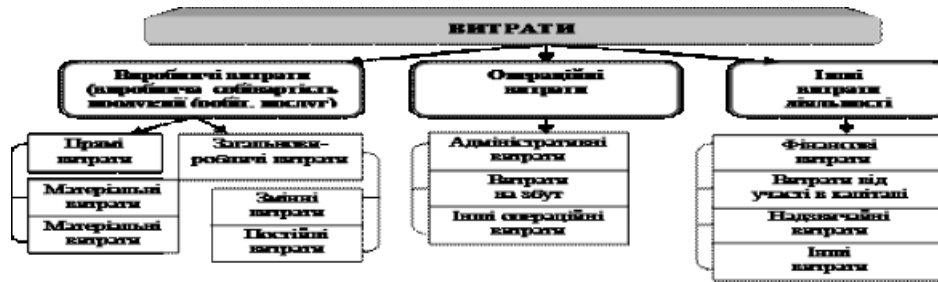


Рис. 1 Класифікація витрат підприємства згідно П(С)БО 16

Усі витрати підприємства, згідно з П(С)БО 16, поділяють на виробничі, операційні та інші витрати діяльності (рис. 1).

Класифікація витрат за економічними елементами дає можливість знати структуру собівартості і дозволяє проводити цілеспрямовану політику покращення економіки підприємства. Але ця класифікація не дозволяє визначити важливий економічний показник – собівартість однієї одиниці продукції.

Для визначення витрат на одиницю товару використовують класифікацію за статтями витрат (калькуляційними статтями). На відміну від попередньої класифікації, калькуляція дозволяє врахувати витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виробу. У ці витрати входять, як матеріальні витрати, так і витрати на налагодження, обслуговування і управління виробництва цього виду виробу. Калькуляція складається за аналогічними статтями витрат, що і собівартість товарної продукції по підприємству в цілому, але в разі потреби, в окремих галузях виникає необхідність виділення окремих статей витрат.

Для забезпечення наскрізного розрахунку і планування в якості калькуляційних одиниць, як правило, використовуються фізичні одиниці виміру конкретних видів продукції, прийняті у виробничій програмі підприємства (штуки, тонни, метри, кВт-год тощо).

Витрати виробництва є основним складником ціни на продукцію підприємства, вони визначають її собівартість. Для правильного визначення собівартості продукції в обліку витрати на виробництво можна згрупувати за певними ознаками (рис. 2).

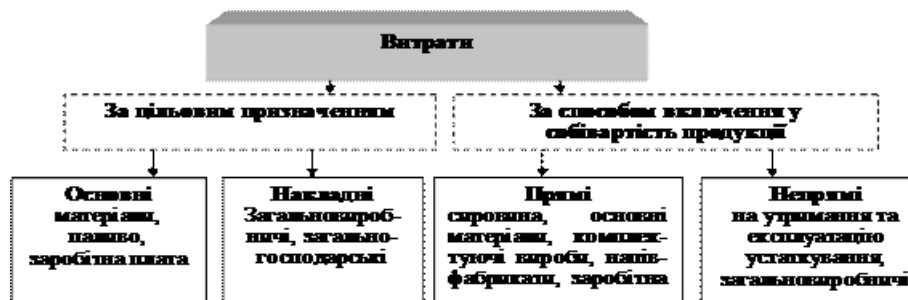


Рис. 2. Класифікація витрат для визначення собівартості продукції

Основні витрати — це витрати, які пов'язані з виробництвом продукції та складають її матеріальну основу. **Накладні витрати** — витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління. **Прямі витрати** — безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції; їх відносять безпосередньо на собівартість продукції (робіт, послуг). **Непрямі витрати** — пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому у собівартість продукції прямо не можуть бути віднесені; непрямі витрати включаються у собівартість окремих видів продукції за певною ознакою, за допомогою спеціальних методів [13].

Основними нормативними документами, які регламентують склад витрат підприємства та їх класифікацію для визначення фінансових результатів і формування фінансової звітності, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати» витрати підприємства групують за їхнім впливом на формування фінансового результату діяльності підприємства (табл. 3).

Таблиця 3 Класифікація витрат за порядком формування фінансового результату

Групи витрат	Характеристика витрат	Склад витрат
1. Витрати на виробництво продукції	Витрати, які включаються до собівартості реалізованої продукції	Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці робітників, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати
2. Операційні витрати	Витрати операційної діяльності підприємства	Адміністративні витрати, цитрати на збут, інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, сумнівні борги, втрати від знецінення запасів, визнані економічні санкції тощо)
3. Фінансові витрати	Витрати на здійснення діяльності, яка призводить до змін обсягу і структури власного та позикового капіталу підприємства	Витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитами банків, з випуском, зберіганням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами небанківського кредитування підприємств, відсотків за фінансовим лізингом
4. Втрати від участі в капіталі	Втрати від зменшення вартості інвестицій, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, облік яких ведеться за методом участі у капіталі	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій у дочірні підприємства
5. Інші витрати	Витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом чи реалізацією основної продукції, а також витрати страхової діяльності	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, уцінка необоротних активів, списання необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць, виплати страхових сум та страхового відшкодування тощо
6. Надзвичайні витрати	Втрати і витрати, пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства та щодо яких не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді	Втрати від стихійного лиха, від технічних катастроф чи аварій, інші надзвичайні витрати

підприємства[12]

Класифікація витрат, що здійснюється у фінансовому обліку і для формування фінансової звітності, не завжди відповідає вимогам інформаційного забезпечення управління. В окремих випадках на основі аналізу такої інформації можна прийняти помилкові управлінські рішення. З огляду на це, для управління витратами в основу їх класифікації покладено три основні підходи, які відповідають основним завданням управління підприємством, зокрема це: оцінка запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства; обґрунтоване прийняття стратегічних та поточних управлінських рішень; здійснення планування та контролю за витратами.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції. Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

Групування інформації про витрати виробничим та управлінським обліком буде сприяти внутрішнім цілям. Інформаційний блок буде розповсюджений тільки серед внутрішніх користувачів інформації.

Система фінансового обліку передбачає збір інформації в основному для зовнішніх користувачів. Це система витрат виробництва представляє в узагальненому вигляді попередньо згрупованому на рахунках бухгалтерського обліку (рахункове узагальнення).

Узагальнення яке застосовується в фінансовому обліку приводить до відокремленого групування витрат виробництва. Яке відмінне від того, що застосовується в управлінському та виробничому обліку. У фінансовому обліку дані про витрати виробництва згруповані на бухгалтерських рахунках, шляхом рахункового узагальнення, і використовується для визначення собівартості продукції та визначення фінансового результату.

Проблемним в фінансовому обліку є питання, що вважати витратами – трату активів які є необхідним для здійснення діяльності і відтворюються на визначеній стадії, а що вважати збитками підприємства. З господарсько-економічної точки зору збитками можна вважати тільки таке використання активів, яке дійсно зменшує чистий капітал підприємства, або інакше кажучи зменшує чисте майно підприємства.

Але існує і інша точка зору на витрати – це обліково-бухгалтерська. Всі операції які відбуваються на підприємстві в бухгалтерському обліку обов'язково повинні бути відображені на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису.

В бухгалтерії пріоритетною формою відображення витрат є рахункова форма. Ця форма вимагає чіткого розмежування «актив» - «пасив», «збільшення» – «зменшення».

Для фінансового обліку важливими є класифікаційні ознаки витрат зв'язані з видами діяльності та витратами за елементами і відношенням до собівартості продукції.

Витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами. Це групування витрат є єдиним для всіх суб'єктів економічної діяльності.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є визначення його місця в системі рахунків бухгалтерського обліку. Що стосується податкового обліку, то він користується рахунками бухгалтерського обліку. При розрахунку оподаткованого прибутку у витрати включаються ті елементи які обумовлені в Законі про прибуток.

Підприємства зацікавлені в максимальному скороченні збиткових статей які впливають на результати діяльності тобто на рахунок доходів. Якщо розглянути структуру собівартості виготовленої продукції, то найбільша доля витрат включається у витрати виробництва, і являє собою невід'ємну частину активів, щоб практикувати використання активів і списання їх через витрати на собівартість продукції у фінансовому обліку групування витрат здійснюється через виділення елементів витрат на рахунках бухгалтерського обліку та по видах діяльності.

Офіційний законодавчо закріплений розподіл бухгалтерських процедур закріплений в Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” де сказано, що “Внутрішньогосподарський (управлінський) облік –система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством”. Але недоліки цього закону є те, що в цьому зовсім не згадується про фінансовий облік, закон обмежується тільки визначенням бухгалтерського обліку.

Поділ системи бухгалтерського обліку на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) відбувся автоматично, хоча в жодному із нормативних актів, які регулюють ведення обліку в Україні такий розподіл не проводиться.

Для забезпечення обліку витрат підприємства в рамках розподілу їх між господарськими процесами, виробництвом і видами продукції Планом рахунків передбачені рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності». Кожне підприємство, виходячи із специфіки своєї господарської діяльності, обирає ту чи іншу сукупність рахунків і закріплює прийняте рішення наказом «Про облікову політику підприємства».

Для відображення інформації про витрати діяльності призначені рахунки класу 9 «Витрати діяльності», рахунок небалансовий, транзитний. По дебету рахунку відображаються суми визнаних матеріальних витрат, а по кредиту їх списання.

Із наведеного плану рахунків випливає, що групування витрат за двома ознаками орієнтовано на систематизацію витрат призначених як для системи управлінського обліку так і для системи фінансового обліку. В системі фінансового обліку витрати підприємства формуються у кореспонденції з такими рахунками Вітчизняна система фінансового обліку максимально побудована і наближена у відповідності до принципів підходів прийнятих в міжнародній практиці, створена національна система рахунків яка відповідає вимогам професійних бухгалтерів, розроблені міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Але разом з тим, ще залишається ряд питань які необхідно вирішити, щоб наші підприємства були конкурентоздатними на ринку.

Особливо це стосується витрат та собівартості продукції її якості. Тут необхідно узгодити різні підходи в поглядах на витрати, що дасть змогу сприймати і співставляти інформацію про них.

Необхідно зазначити, що не всі матеріали які прямо відносяться на конкретний продукт класифікуються як основні. Вони як правило займають не значну питому вагу в загальному обсязі матеріальних витрат. Виділити їх в окрему групу недоцільно, так як витрати від збору інформації перевищать її потрібність і вигоду. Тому їх відносять до допоміжних витрат. До складу витрат на оплату праці включається заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні

робіт та послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат. Витрати на оплату праці, які не можливо або практично неможливо прослідкувати і віднести до конкретного об'єкту відносяться на затрати допоміжного персоналу.

Таблиця 4 Порівняння рахунків класу 8 «Витрати за елементами» повного та спрощеного Плану рахунків [6]

Синтетичні рахунки витрат за елементами спрощеного Плану рахунків	Синтетичні рахунки витрат за елементами повного Плану рахунків
<p align="center">Рахунок 80 «Матеріальні витрати»</p>	Рахунок 801 «Витрати сировини й матеріалів»
	Рахунок 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»
	Рахунок 803 «Витрати палива й енергії»
	Рахунок 804 «Витрати тари й тарних матеріалів»
	Рахунок 805 «Витрати будівельних матеріалів»
	Рахунок 806 «Витрати запасних частин»
	Рахунок 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»
	Рахунок 808 «Витрати товарів»
	Рахунок 809 «Інші матеріальні витрати»
<p align="center">Рахунок 81 «Витрати на оплату праці»</p>	Рахунок 811 «Виплати за окладами й тарифами»
	Рахунок 812 «Премії та заохочення»
	Рахунок 813 «Компенсаційні виплати»
	Рахунок 814 «Оплата відпусток»
	Рахунок 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»
	Рахунок 816 «Інші витрати на оплату праці»

Рахунок 82 «Відрахування па соціальні заходи»	-	Рахунок 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення»
		Рахунок 822 «Відрахування на соціальне страхування»
		Рахунок 823 «Страхування на випадок безробіття»
		Рахунок 824 «Відрахування на індивідуальне страхування»
Рахунок 83 «Амортизація»	-	Рахунок 831 «Амортизація основних засобів»
		Рахунок 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»
		Рахунок 833 «Амортизація нематеріальних активів»
Рахунок 84 «Інші операційні витрати»	-	За видами витрат
Рахунок 85 «Інші затрати»	-	За видами витрат

Таблиця. 5 Порівняння рахунків класу 9 «Витрати діяльності» повного та спрощеного Плану рахунків [6]

Синтетичні рахунки витрат за елементами спрощеного Плану рахунків	Синтетичні рахунки витрат діяльності повного Плану рахунків
Рахунок 90 «Витрати діяльності»	Рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
	Рахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів»
	Рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
	Рахунок 904 «Страхові виплати»
Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»	За видами витрат
Рахунок 92 «Адміністративні витрати»	За видами витрат
Рахунок 93 «Витрати на збут»	За видами витрат
Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»	Рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки»
	Рахунок 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
	Рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
	Рахунок 944 «Сумнівні і безнадійні борги»
	Рахунок 945 «Витрати від операційної курсової різниці»
	Рахунок 946 «Витрати від знецінення запасів»
	Рахунок 947 «Нестачі і витрати від псування цінностей»
	Рахунок 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
	Рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»
Рахунок 95 «Фінансові витрати»	Рахунок 951 «Відсотки за кредит»
	Рахунок 952 «Інші фінансові витрати»
Рахунок 96 «Витрати від участі в капіталі»	Рахунок 961 «Витрати від інвестицій в асоційовані підприємства»
	Рахунок 962 «Витрати від спільної діяльності»
	Рахунок 963 «Витрати від інвестицій в дочірні підприємства»

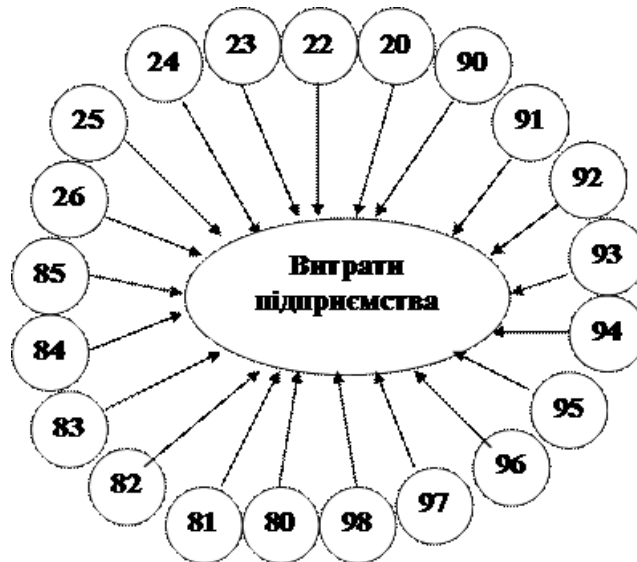


Рис. 4 Формування витрат підприємства у системі рахунків фінансового обліку

До складу інших прямих витрат вимагаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, а саме відрахування на соціальні (заходи), оплату за оренду земельних майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівникам, які допустили брак, суми, що одержані від постачальників за матеріали і вироби і т.д.

До складу загальновиробничих витрат включаються виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління структурними підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію устаткування загальновиробничого призначення. Їх називають накладними витратами.

Система управлінського обліку здійснює підготовку інформації для надання її зацікавленим користувачам в середині підприємства. На основі одержаної інформації проводиться аналіз різних ситуацій і приймаються управлінські рішення.

З точки зору управлінського обліку то в ньому частіше використовується оперативна інформація, яка узагальнюється, інтегрується і аналізується, а потім передається в управлінські структури. Для прийняття рішень необхідна інформація про затрати які несе підприємство і які складаються в процесі діяльності, а також про доходи в майбутніх періодах. Такі дані можуть бути одержані на основі величин попередніх періодів і тенденцій які склалися в розвитку виробництва.

ВИСНОВОК

Отже, класифікація витрат, що здійснюється у фінансовому обліку і для формування фінансової звітності, не завжди відповідає вимогам інформаційного забезпечення управління. В окремих випадках на основі аналізу такої інформації можна прийняти помилкові управлінські рішення. З огляду на це, для управління витратами в основу їх класифікації покладено три основні підходи, які відповідають основним завданням управління підприємством, зокрема це: оцінка запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства; обґрунтоване прийняття стратегічних та поточних управлінських рішень; здійснення планування та контролю за витратами.

За умов класифікації витрат визначення фінансових результатів основна увага приділяється калькулюванню та визначенню собівартості виробленої продукції, а саме розподілу витрат між вартістю виготовленої продукції і реалізованої продукції та вартістю матеріальних запасів. Адже інформація про витрати забезпечує не тільки і не настільки потреби фінансового обліку, як потреби і специфічні завдання управлінського обліку. Система виробничого обліку дані про витрати в розрізі їх фактичних величин, які відносяться на собівартість продукту діяльності.

Система фінансового обліку передбачає збір інформації в основному для зовнішніх користувачів. Це система витрат виробництва представляє в узагальненому вигляді попередньо згрупованому на рахунках бухгалтерського обліку. Узагальнення яке застосовується в фінансовому обліку приводить до відокремленого групування витрат виробництва яке відміне від того, що застосовується в управлінському та

виробничому обліку. У фінансовому обліку дані про витрати виробництва згруповані на бухгалтерських рахунках, шляхом рахункового узагальнення, і використовується для визначення собівартості продукції та визначення фінансового результату.

Отже, важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є визначення його місця в системі рахунків бухгалтерського обліку. Що стосується податкового обліку, то він користується рахунками бухгалтерського обліку. При розрахунку оподаткованого прибутку у витрати включаються ті елементи які обумовлені в Законі про прибуток.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1 Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
- 2 Грачова Р. Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі контракти, 2004. – 832 с.
- 3 Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320с.
- 4 Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. №283-97-ВР (із змінами і доповненнями).
- 5 Лысенко Л. И., Сухенко Е. И. О сущности и классификации транзакционных издержек // Вестник Севгу, Вып. 92: Экономика и финансы. Сб. науч. тр. (редкол.: В.И. Плаксин (отв. ред.) и др. Севастоп. нац. техн. ун-т.– Севастополь: Изд-во Сев НТУ, 2008.– С. 134-138.
- 6 Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності: Затверджено наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 22 травня 2002р. № 145.
- 7 Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг): Затверджено наказом №47 Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р.
- 8 Панасюк В. Управління витратами виробництва. – Тернопіль: «Економічна думка», 1999. – 118с.
- 9 Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288с.
- 10Партич Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. – К.: УСБ НБУ, 2008. – 219 с.
- 11 План рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій України та Інструкція до нього (Наказ Мінфіну № 291).
- 12 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня р. №318. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 19 січня р. за №27/4248 (із змінами і доповненнями).
- 13Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник – К.: Арлета, 2006. – 1080 с.
- 14Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: Навч. Посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
- 15 Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.І: Монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2007. – 368с.

Колісник Галина Миколаївна, к. е. н., в. о. завідувача кафедри обліку і аудиту Закарпатського державного університету, тел. (031) 61 – 33 – 45,
e-mail: kolisnuk_galina@mail.ru