

## РОЗДІЛ 8

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.24(042.4)

Букало Н. А.

Східноєвропейський національний університету імені Лесі Українки

### ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті висвітлено поняття «витрати», методи їх обліку, сформовано мету та завдання фінансового та управлінського обліку витрат. Розглянуто класифікацію витрат із розмежуванням їх для цілей фінансового та управлінського обліку. Вивчено зарубіжний досвід використання методів обліку витрат та їх порівняння з методами, що використовуються на підприємствах України.

**Ключові слова:** витрати, управлінський облік, фінансовий облік, класифікація витрат, собівартість, методи обліку витрат.

**Постановка проблеми.** Будь-яке підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати, що містять у собі витрати живої й уречевленої праці, тобто є витратами засобів та предметів праці. Перші проявляються у вигляді праці робітників, другі – це витрачені матеріали й інші види запасів. Вартість використаних предметів праці повністю переносять на продукцію виробництва, а витрати засобів праці визначають у частині амортизації основних засобів у процесі виробництва. Витрати є об'єктом фінансового обліку, проте мало науковців розглядають його як об'єкт управлінського обліку. Саме тому це питання є актуальним та потребує додаткового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням сутності витрат займалися такі науковці: Ф.Ф. Бутинець, В.П. Загородній, Р.В. Задаровська, П.В. Іванюта, М.В. Реслер, Л.В. Філіп, Л.В. Івченко, Т.О. Кізіма та інші. Управління витратами досліджували в роботах такі відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: З.В. Гуцайлук, С.В. Голов, В.О. Ластовецький, Л.Г. Ловінська, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, В.Г. Швець та інші. Проте залишаються ряд дискусійних питань щодо місця витрат в управлінському обліку, їхньої класифікації та особливостей їхнього обліку.

**Постановка завдання.** Розгляд сутності поняття «витрат», методів обліку витрат, огляд наявних класифікаційних ознак витрат, визначення місця витрат в управлінському обліку. Дослідження особливостей управлінського та фінансового обліку витрат.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів,

або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1].

Визначальна ціль управлінського обліку полягає в наданні інформації для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), плануванні, контролі, оцінці та безперервного вдосконалення діяльності підприємства, прийняття управлінських рішень. Інформація сформована за допомогою управлінського обліку повинна надавати можливість менеджерам визначати перспективи подальшого розвитку підприємства, вирішувати проблеми й оцінювати успішність діяльності [2, с. 135].

Основними об'єктами управлінського обліку будь-якого підприємства є доходи і витрати, фінансові результати, які попередньо відображали у фінансовому обліку. Відмінність полягає у групуванні витрат за функціональним використанням (за асортиментом продукції, процесами, замовленнями), стадіями виробництва, центрами відповідальності, видом діяльності, реалізації продукції за сегментами. Так само здійснюється групування доходів і фінансових результатів підприємства. Виробничі підприємства в управлінському обліку здійснюють облік витрат та калькулювання собівартості продукції, самостійно обираючи метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Крім обліку і калькулювання, за повними витратами підприємства здійснюють облік і калькулювання за змінними витратами або ж за стандартними витратами.

Ми підтримуємо думку О.В. Карпенко про те, що управлінський облік є синтезом методів і прин-

Таблиця 1

Трактування сутності витрат в управлінському обліку

Автор	Сутність витрат
В.В. Сопко	Використані різні речовини і сили природи у процесі виробництва операційної та неопераційної діяльності; вони пов'язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи.
С.П. Безруких	Сукупність живої та уречевленої праці на виготовлення продукції, виконання робіт і послуг та їх реалізацію.
М.Г. Грецак, О.С. Коцюба	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певних цілей.
С.А. Котляров	Вартість ресурсів (матеріальних та трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.
І.А. Бланк	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових й інших видів ресурсів на виробництво продукції.

Джерело: узагальнено автором на основі джерел: [4, с. 39; 5, с. 79; 6, с. 60; 7, с. 100; 8, с. 10]

ціпів обліку витрат, калькулювання собівартості, а також прогнозування, планування (бюджетування), аналізу і контролю [3, с. 160].

Поняття «витрати» в управлінському обліку відрізняються від бухгалтерських витрат (таблиця 1).

Витрати виробництва відображають поєднання предметів праці (основних засобів, сировини, матеріалів) та засобів праці (праці робітників підприємства), характеризуючи саме так ефективність управлінської діяльності на підприємстві. Діяльність менеджерів центрів відповідальності спрямована на мінімізацію затрат живої й уречевленої праці, саме тому у витратах виробництва відображається рівень управлінського обліку на підприємстві [9, с. 309].

Варто відзначити, що важливим моментом є вдосконалення механізму управління витратами підприємства, саме від вибору найкращого варіанту управління витратами буде залежати успішна діяльність підприємства, що дасть змогу досягти оптимального рівня витрат виробництва, внаслідок чого зросте конкурентоздатність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємства [10, с. 142].

Управлінський облік забезпечує менеджерів центрів відповідальності інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень про доцільність витрачання сировини й матеріалів, праці робітників, використання машин і механізмів, інших основних засобів. Деякі науковці вважають, що завдання управлінського обліку полягає лише в обліку затрат на виробництво. Таке визначення не повністю розкриває сутність управлінського обліку, проте підстави для такого трактування є.

Зарубіжні дослідники стверджують, що на одну грошову одиницю вартості збуту продукції дев'яносто п'ять копійок припадає на різні витрати. Саме тому знання динаміки цих витрат – головна умова планування діяльності менеджерів центрів відповідальності [9, с. 309].

Витрати є об'єктом фінансового та управлінського обліку, проте мета фінансового обліку відрізняється від визначеної мети управлінського обліку. Мета фінансового обліку полягає в забезпеченні звітної інформацією про витрати виробництва зовнішніх користувачів, тому в ньому формуються узагальнені (синтезовані) дані про витрати виробництва на підприємстві загалом за елементами «Матеріальні затрати», «Витрати на оплату праці», «Відрахування на соціальні заходи», «Інші операційні витрати», подані у Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Подається така інформація після завершення звітного періоду (кварталу, року) [9, с. 310].

Мета управлінського обліку полягає в забезпеченні найдетальнішою та оперативною інформацією внутрішніх користувачів, зокрема керівну ланку підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо раціонального використання виробничих запасів, праці та основних засобів. У випадку отримання інформації до початку виробничого процесу її вважають прогнозою. В управлінському обліку витрати виробництва узагальнюються для забезпечення аналітичності інформації, що дає змогу оцінювати ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції (робіт, послуг) і за кожним центром відповідальності зокрема. У випадку отримання менеджерами вичерпної інформації про взаємозв'язок витрат за кожним їхнім елементом за конкретним видом

(найменувань) продукції (робіт, послуг) управлінську діяльність можна вважати ефективною.

На думку О.В. Карпенко, управлінська діяльність менеджерів будь-якого підприємства в умовах ринку спрямована на отримання максимально можливої суми прибутку, що визначається як різниця між цінами продажу (доходами) і собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг), тому реальний вплив на прибутковість підприємства менеджери можуть здійснювати лише через формування витрат виробництва. Управлінський облік витрат виробництва здійснюється за різними об'єктами, що визначаються специфікою підприємства. Чим більше видів продукції (робіт, послуг) виробляє (виконує) підприємство, тим більше об'єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривають в управлінському обліку. В середині цих рахунків витрати обліковують за встановленими елементами, котрі групують у статті [3, с. 155].

Організаційним моментом як фінансового, так і управлінського обліку є розмежування класифікаційних ознак витрат залежно від їх цільового призначення. Вивчення літературних джерел показало, що в управлінському обліку класифікація витрат різна і залежить від управлінських завдань, які необхідно вирішити.

До суттєвих завдань управлінського обліку можна віднести:

- визначення собівартості виробленої продукції та розміру отриманого прибутку;
- прийняття оперативних управлінських рішень;
- планування, бюджетування;
- налагодження контролю та регулювання виробничої діяльності за центрами відповідальності тощо.

Вирішенню кожного з названих завдань відповідає своя класифікація витрат.

Також варто відзначити, що більша кількість виділених ознак класифікації збільшує ступінь пізнання об'єктів. Для задоволення потреб споживачів класифікаційних ознак має бути рівно стільки, щоб можна було отримати максимально повну інформацію.

Зокрема, професор Ф.Ф. Бутинець виокремлює три напрями класифікації витрат: оцінка запасів та визначення фінансових результатів для прийняття рішення та для здійснення контролю [11, с. 68].

Класифікація витрат у фінансовому та управлінському обліку наведена в таблиці 2.

Варто зазначити, що деякі класифікаційні ознаки використовують як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Підприємство самостійно приймає рішення щодо організації та ведення управлінського обліку, а також самостійно вирішує за якими ознаками класифікувати витрати.

Для отримання більш повної інформації про класифікацію витрат нам необхідно звернутися до зарубіжного досвіду. Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах передбачає різноманітні класифікації витрат залежно від цільової установки, напрямів обліку витрат. Користувачі внутрішньої інформації вибирають такий напрям обліку, у якому вони мають потребу для забезпечення інформацією проблему, що вивчається.

Для віднесення витрат до конкретного найменування з урахуванням технологічних та організаційних особливостей виробництва і відображення в обліку формування їхніх споживчих властивостей необхідно застосувати певні методи обліку

## Класифікація витрат у фінансовому та управлінському обліку

Фінансовий облік		Управлінський облік	
Класифікаційна ознака	Витрати	Класифікаційна ознака	Витрати
За економічними елементами	- матеріальні; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати	Залежно від впливу на прийняття рішень	- релевантні; - нерелевантні.
Залежно від способу віднесення на об'єкти обліку	- прямі; - непрямі	За відношенням до періоду виробництва	- витрати на продукцію; - витрати періоду
Залежно від ролі в господарських процесах та операціях	- основні; - накладні	За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції	- маржинальні; - середні
За впливом на фінансові результати	- вичерпні; - невичерпні	Для оцінки різних альтернативних варіантів рішень	- справжні (реальні); - можливі (уявні)
За сферою виникнення	- виробничі; - невиробничі	Залежно від зміни обсягу виробництва	- постійні; - змінні

Джерело: узагальнено автором на основі джерел: [3, с. 161-163; 12, с. 333-335]

витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

За твердженням П.М. Герасим та Г.П. Журавель, вибір методу не може бути довільним, а має враховувати об'єктивні умови конкретного виробництва, зокрема тривалість виробничого циклу, кількісні та якісні характеристики продукції, можливість розмежування витрат за елементами [9, с. 325].

Для цілей фінансового та управлінського обліку витрат використовують методи обліку витрат (рис. 1) [13, с. 125-128].

У країнах Заходу використовують дві системи обліку витрат: позамовний та попроцесний, які є аналогічними відповідним вітчизняним методам, проте до їхніх функцій входить також аналіз та контроль витрат виробництва [13, с. 129].

Дослідження показало, що в управлінському обліку застосовують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. На підприємствах, де сировина й оплата праці, інші витрати можна віднести до виробництва конкретного виду

продукції (робіт, послуг), застосовують позамовний метод, який використовується в машинобудуванні, будівництві, під час виконання ремонтних робіт тощо [13, с. 129].

Поряд із переліченими вище методами виробничого обліку окремо виділяють систему нормативного обліку, так названі методи можуть бути нормативними.

Організація нормативного обліку витрат реалізується таким способом:

- обліком фактичних витрат та визначенням відхилень від встановлених норм;
- нормативним способом.

Перший спосіб дає можливість використовувати норми і нормативи витрат як засіб оперативного контролю, виявлення відхилення, з'ясування причин відхилень, аналізу причин і регулювання на наступних етапах виробництва.

Спосіб нормативного обліку витрат передбачає зміни форм первинних облікових документів, у яких повинні бути окремі позиції відхилення від норм, ведення аналітичного обліку відокремленим

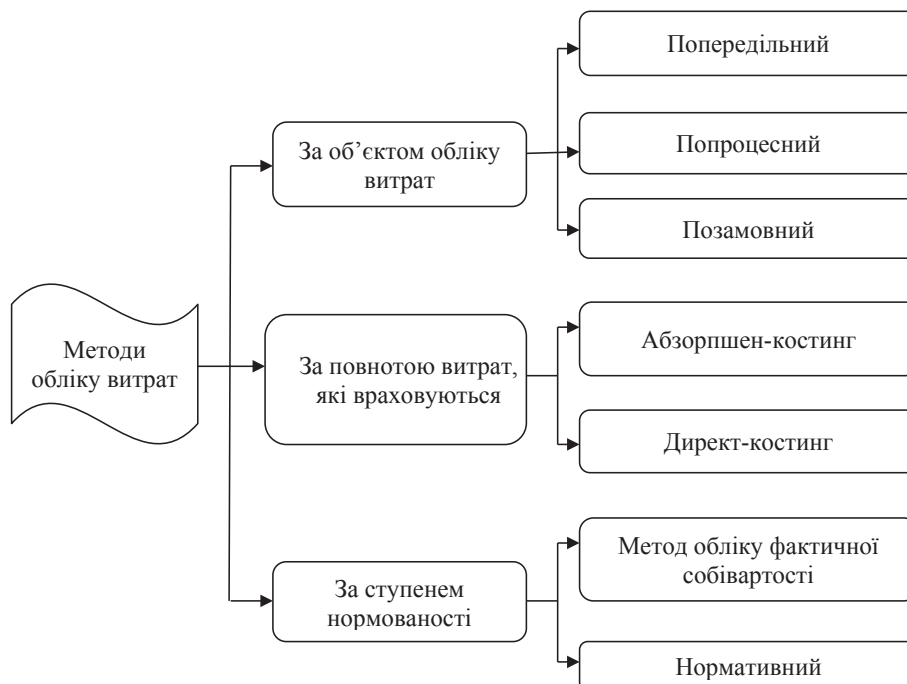


Рис. 1. Класифікація методів обліку витрат

обліком відхилень у розрізі окремих статей витрат за об'єктами обліку, складання зведеного обліку витрат на виробництво за нормами і відхиленням, визначення неврахованих відхилень і калькулювання продукції [14, с. 222].

Найбільші відмінності фінансового та управлінського обліку витрат проявляються в методиці їхнього обліку. У фінансовому обліку фіксують лише документально підтверджені витрати з метою визначення фінансового результату та складання звітності, а в управлінському їх обліковують за галузями, видами продукції з метою визначення собівартості (внутрішньої ціни) на кожен вид продукції, робіт, послуг [15, с. 253].

**Висновки.** Отже, досліджено сутність економічного поняття «витрати», особливості його фінансового та управлінського обліку. Літературний пошук наукових праць показав, що в управлінському обліку класифікація витрат різноманітна і залежить від управлінських завдань, які потрібно вирішити. Саме від вибору найкращого варіанту управління витратами буде залежати успішна діяльність підприємства, що дасть змогу досягти оптимального рівня витрат виробництва. Перспективами подальших досліджень є виявлення проблемних питань щодо вибору ефективного способу організації управлінського обліку на виробничому підприємстві.

#### Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 21.04.1999 р., № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>.
2. Писаренко Т.М. Управлінський облік : сутність, зміст та принципи ведення / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – Хмельницький, 2010. – № 1, Том 2. (147). – С. 136–140.
3. Карпенко О.В. Управлінський облік : навч. посіб. / О.В. Карпенко. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 296 с.
4. Сопко В.В. Роль управлінського обліку в системі управління витратами // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 10. – С. 39.
5. Безруких С.П. Управлінський облік та оперативний аналіз витрат виробництва за центрами відповідальності на сільськогосподарських підприємствах // Держава і регіони. – 2008. – № 6. – С. 79–81.
6. Грещак М.Г. Управління витратами : навчально-методичний посібник / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2006. – 131 с.
7. Котляров С.А. Управление затратами : учебное пособие / С.А. Котляров. – СПб. : Питер, 2001. – 160 с.
8. Бланк І.А. Словник-довідник фінансового менеджера / І.А. Бланк. – К. : Ніка. – Центр, 1998. – 19 с.
9. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський та податковий облік / П.М. Герасим, Г.П. Журавель. – Тернопіль : Крок, 2003. – 522 с.
10. Теоретико-методичні засади системи управління витратами підприємства в сучасних умовах господарювання / Н.А. Букало, П.С. Деленів // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 5 (254). – С. 141–144.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець ; Мін-во освіти і науки України. – Житомир : ПП «Рута», 2000. – 448 с.
12. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2010. – 631 с.
13. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О.В. Крушельницька // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 1. – С. 125–129.
14. Керімов В.Е. Облік витрат, калькулювання та бюджетування в окремих галузях виробничої сфери : підручник / В.Е. Керімов. – М. : Видавничо-торгова корпорація «Дашков і К», 2005. – 484 с.
15. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

**Букало Н. А.**

Восточноевропейский национальный университет имени Леси Украинки

#### РАСХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ОБЪЕКТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

##### Резюме

В статье исследовано понятие «расходы», методы их учета, сформулированы цели и задания финансового и управленческого учета затрат. Рассмотрена классификация расходов с разграничением их для целей финансового и управленческого учета. Изучено зарубежный опыт использования методов учета затрат и их сравнение с методами, используемых на предприятиях Украины.

**Ключевые слова:** расходы, управленческий учет, финансовый учет, классификация расходов, себестоимость, методы учета затрат.

**Bukalo N. A.**

Lesya Ukrainka Eastern European National University

#### BUSINESS EXPENDITURE AS AN OBJECT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

##### Summary

The article describes the concept of “expenditures”, methods of accounting, generates aim and objectives of financial and management cost accounting. We consider the classification of expenditure, distinguishing them for the purposes of financial and management accounting. Studied the international experience of using expenditure accounting methods and their comparison with the methods used in Ukraine.

**Key words:** expenditures, managerial accounting, financial accounting, cost classification, prime cost, cost accounting methods.