

5. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами і доповненнями.

*Стаття надійшла до редакції 11.01.09.*

УДК 657.471

**О. Л. Примаченко**

канд. екон. наук, доц.,  
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ЗНАЧЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У ЗДІЙСНЕННІ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Рассмотрены и систематизированы взгляды ученых-экономистов относительно классификации затрат, критически оценены с точки зрения современного состояния ведения бухгалтерского учета.

Considered and systematized looks of scientists-economists in relation to classification of expenses, they are critically appraised from point of modern accounting.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, витрати, класифікація.

Для правильного розуміння призначення витрат виробництва теорія обліку і калькулювання досліджує характеристику різних витрат за допомогою класифікації. Класифікація витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, дозволяє використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими — менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

Дослідження суті витрат та їх класифікації в різні роки вели такі відомі вчені, як К. Маркс, Г. Мус, В. В. Сопко, В. Г. Лінник, Г. Г. Кірейцев, С. В. Голов, Л. В. Нападовська та інші. Проте і нині актуальність таких досліджень є беззаперечною.

Мета даної статті — систематизувати погляди різних учених щодо класифікації витрат, критично їх оцінити з позиції застосування в сучасних умовах ведення обліку на підприємстві.

Під класифікацією витрат слід розуміти їх групування за певною ознакою для використання в оперативному управлінні і формуванні собівартості продукції. Основне завдання класифікації полягає в забезпеченні одержання інформації для контролю й економічного аналізу використання ресурсів. Велике значення має класифікація витрат у здійсненні планування й обліку процесу виробництва за видами і напрямками, для формування центрів витрат, центрів відповідальності, калькуляційних об'єктів.

Класифікація виробничих витрат почала застосовуватись уже в перші роки існування обліку. Проте до теперішнього часу серед учених-економістів з цього питання немає єдиної думки. В економічній літературі пропонуються різноманітні варіанти класифікації витрат виробництва.

Традиційною для вітчизняної економічної науки є класифікація витрат, що узагальнена в табл. 1.

*Таблиця 1*

**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У ВІТЧИЗНЯНІЙ НАУЦІ**

Для планування та обліку	Ознака класифікації	Види витрат
	За економічним змістом	1) витрати засобів праці 2) витрати предметів праці 3) витрати живої праці
	За стадіями виробничого процесу	1) постачальницько-заготівельні 2) виробничі 3) збутові
	За роллю в процесі виробництва	1) виробничі 2) невиробничі
	Стосовно до технологічного процесу	1) основні (технологічні) 2) накладні (організаційні)
	За способом віднесення на собівартість	1) прямі 2) непрямі
	За елементами витрат	1) матеріальні витрати 2) витрати на оплату праці 3) відрахування на соціальні заходи 4) амортизація 5) інші операційні витрати

Для планування та обліку	Ознака класифікації	Види витрат
	За статтями витрат	їх склад установлюється підприємством
	За складом	1) комплексні 2) прості (одноеlementні)
	За строком планування	1) короткострокові 2) довгострокові
	Стосовно до готового продукту	1) на незавершене виробництво 2) на готовий продукт
Для контролю і аналізу	Стосовно до обсягу виробництва	1) постійні 2) змінні
	За періодичністю виникнення	1) повсякденні 2) одноразові
	За доцільністю	1) продуктивні 2) непродуктивні
	За можливістю контролю	1) контрольовані 2) неконтрольовані
	За охопленням нормуванням	1) нормовані 2) ненормовані
	За відповідністю нормам	1) у межах норм 2) відхилення від норм
	Стосовно до плану	1) планові 2) непланові

Групування витрат за економічними елементами базується на принципі їх участі у створенні продукту. У вітчизняній економічній літературі економічний елемент часто визначають як первинний економічно однорідний вид витрат на виробництво продукції. На наш погляд, елемент витрат — це такий вид витрат, який у процесі виробництва неможливо розкласти на складники, а також однорідний за своїм економічним змістом.

Вважаємо, що структура витрат за економічними елементами відображає матеріало-, енерго-, трудомісткість виробництва, співвідношення живої й уречевленої праці і використовується для визначення макроекономічних показників і складання балансів міжгалузевих зв'язків.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні ви-

трати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [6]. У цьому групуванні виявляється чіткий поділ усіх витрат на предмети праці, живу працю і знос засобів праці, на затрати живої й уречевленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва.

Проте групування витрат за економічними елементами не вказує на доцільність і призначення витрат виробництва, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок з його обсягом та іншими чинниками, що впливають на собівартість. У зв'язку з цим виникає необхідність групування витрат за калькуляційними статтями. На відміну від групування за елементами, яке визначає, що і в якому обсязі витрачає підприємство на виробничі потреби, калькуляційна розбивка витрат показує їх напрям — де й у зв'язку з чим вони зроблені. Номенклатура калькуляційних статей є основою організації планування й обліку витрат виробництва за їх видами і місцем виникнення.

Для обґрунтованого визначення собівартості продукції важливе значення має поділ витрат на прямі та непрямі. Більшість економістів поділ витрат на прямі та непрямі пов'язують зі способом включення їх у собівартість продукції, тобто віднесенням на відповідний об'єкт калькуляції. Проте є й інші погляди у визначенні класифікаційної ознаки такого групування. Зокрема, В. Г. Линник [3, с. 19] поділ витрат на прямі і непрямі пов'язує зі способом віднесення їх не на собівартість продукції, а на відповідний об'єкт обліку. На нашу думку, поділ витрат на прямі і непрямі доцільно здійснювати за двома вказаними класифікаційними ознаками, оскільки об'єкт обліку та об'єкт калькуляції — поняття нетотожні.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає непрямі такі як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку витрат економічно доцільним способом.

Проте в сільськогосподарському виробництві від одного об'єкта обліку витрат, поряд з основною продукцією, одержують також супутню або побічну. Тому витрати, які можна віднести на конкретний вид продукції прямо, є прямими. Їх безпосередньо включають до собівартості того чи іншого об'єкта калькуляції. Витрати, які одночасно відносяться на виробництво двох і більше видів продукції, вважаються непрямыми. Їх включають у собівартість конкретних об'єктів пропорційно до якоїсь обґрунтованої бази.

В. Г. Линник зазначає, що в практиці досить часто ототожнюють непрямі витрати з такими, що розподіляються [3, с. 20]. Насправді не всі витрати, що розподіляються, є непрямыми. Річ у

тім, що не розподіл сам по собі перетворює витрати в непрямі, а умовність його бази. Якщо база розподілу, з одного боку, і витрати, що розподіляються — з другого, прямо залежні або пропорційні одне до одного, то ці витрати є прямими, хоч вони й розподіляються. Так, наприклад, якщо суми витрат мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості витраченого пального, то це не перетворює їх у непрямі витрати тому, що між ними існує пропорційна залежність.

Слід погодитись із визначенням, що місця виникнення витрат — це структурні підрозділи підприємства, за якими організується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю й управління витратами виробничих ресурсів та поглиблення господарського розрахунку [5, с. 101]. У сільському господарстві серед місць виникнення витрат можна виділити виробництва, бригади, відділки, ланки. Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами виробництва і статтями калькуляції. Між структурними підрозділами існує певна ієрархія підпорядкованості, наприклад відділок — бригада — ланка, тому й аналітичний облік за місцями виникнення витрат має будуватися за ієрархічним принципом.

Центри витрат — це первинні виробничі й обслуговує одиниці, що відрізняються однорідністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності й організації праці, спрямованістю витрат. Їх виділяють як об'єкти обліку з метою більшої деталізації витрат, посилення контролю за витратами, а головне, з метою забезпечення більш точного розподілу непрямих витрат за об'єктами калькуляції. Вважаємо, що центри витрат являють собою більш детальне групування витрат, ніж місця виникнення витрат, які слід розглядати як сукупність первинних центрів витрат.

Отже, центри витрат у найбільш загальному уявленні є місцями, де ці витрати виникають. Але вони відрізняються від місць виникнення витрат — структурних підрозділів за метою групування витрат і за характеристикою об'єктів, які виступають ознаками такого групування. У реальних умовах виробництва місця виникнення відрізняються від центрів витрат чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою й соціальним змістом (наявністю стійкого трудового колективу). Тому слід погодитись, що немає жодних підстав для об'єднання цих двох угруповань виробничих витрат в одне поняття, вони відрізняються одне від одного і являють собою два самостійних об'єкти обліку виробничих витрат, хоча, звичайно, можуть і збігатися.

Від центрів витрат і місць виникнення витрат відрізняють центри відповідальності. Центр відповідальності, як правило, охоплює кілька місць витрат і завжди передбачає необхідність обліку не тільки витрат, але й обсягу виробничої діяльності. Центр відповідальності можна визначити як сферу діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати. При цьому А. Яругова виділяє центри, відповідальні за витрати, і центри, відповідальні за фінансові результати в цілому [8, с. 41], К. Друрі — центри витрат, прибутків та інвестицій [1, с. 48]. В. Ф. Палій класифікує центри відповідальності за відношенням до процесу виробництва на основні (забезпечують контроль у місцях їх виникнення) і функціональні (поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати в них формуються під впливом даного центру відповідальності) [6, с. 106].

Слід зауважити, що групування витрат за центрами витрат, місцями виникнення і центрами відповідальності притаманне вітчизняній економічній думці, тоді як західні економісти, як правило, виділяють центри витрат і центри відповідальності.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані і неконтрольовані витрати. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності. Практичний поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може чинити на них значний вплив. Відповідно, неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати. Таку класифікацію іноді називають структурною і правовою або функціональною — у традиційній економічній літературі. Вона має велике значення для управлінського контролю в об'єднаннях і на підприємствах з численною розгалуженою структурою і широко використовується в системному обліку витрат і результатів.

Висвітлену раніше вітчизняну класифікацію витрат суттєво доповнює класифікація витрат, що напрацьована зарубіжною економічною наукою. При цьому слід підкреслити, що вітчизняна класифікація витрат була вироблена економічною наукою в умовах, коли облік не диференціювався на бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський). У зарубіжній науці превалює управлінський аспект до класифікації витрат виробництва.

Зарубіжна класифікація витрат детально розкрита в працях С. Ф. Голова, К. Друрі, Л. В. Нападовської та інших. У даній класифікації виділено три напрямки групування витрат відповідно до потреб управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, який акумулює і систематизує витрати для:

- ✓ оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- ✓ прийняття управлінських рішень;
- ✓ забезпечення контролю.

Отже, класифікація — важливий метод пізнання досліджуваних об'єктів обліку. Слід зазначити, що вітчизняна економічна наука чималий період часу розвивалась цілком автономно від міжнародної практики і світового досвіду. Це зумовило існування двох, в основному відмінних між собою, класифікаційних груп витрат. При цьому варто наголосити, що саме в даний період переходу України на міжнародні стандарти обліку особливої актуальності набуває зарубіжна класифікація витрат, що активно досліджувалася вітчизняними вченими впродовж останнього десятиліття і впроваджується в українську облікову практику згідно з національними П(С)БО. Ураховуючи організаційно-технологічні особливості та фінансові можливості в системі управлінського обліку, підприємства самостійно вибирають найбільш прийнятні класифікаційні ознаки для групування витрат в якийсь конкретний період діяльності. Дальшого дослідження потребує адаптація зарубіжної класифікації витрат до вітчизняних підприємств, особливо в галузі сільського господарства.

### Література

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов / Друри К.; Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эришвили; Предисл. проф. П. С. Безруких. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. — 783 с.
2. Голова С. Ф. Управлінський облік: Підручник / С. Ф. Голова. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
3. Лінник В. Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: Навч. посіб. / В. Г. Лінник — К.: УМК ВО, 1991. — 220 с.
4. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
5. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / [ред. Г. Н. Климка та ін.]. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Вища шк., 1997. — 743 с.

6. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зі змінами та доповн.

8. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова; пер. с польск., предисл. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 240 с.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.09.*

УДК. 657.62

**О. Ю. Пушкарьова**  
аспірантка кафедри обліку  
в кредитних і бюджетних установах  
та економічного аналізу  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ В УКРАЇНІ**

В статье отражены основные исторические предпосылки создания и становления государственной контрольно-ревизионной службы Украины, выделены основные этапы ее развития. Акцент сделан на проблемах современного этапа ее деятельности.

Basic historical pre-conditions of creation and becoming of government control-revision service of Ukraine are reflected in the article, the main stages of its development are selected. An accent is done on the problems of the modern stage of its activity.

**Ключові слова:** *контроль, ревізія, аудит ефективності використання бюджетних ресурсів, контрольно-ревізійна служба України.*

Мета статті — висвітлити основні історичні передумови створення та становлення державної контрольно-ревізійної служби в Україні, дослідити основні етапи розвитку та розглянути її сучасний стан.

Відповідно до ст. 2 Закону «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» головне завдання державної контрольно-ревізійної служби полягає у здійсненні державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю