



УДК 338.5:631.11

JEL Classification: M2, M20

Тетяна Остапенко

Полтавська державна аграрна академія,
вул. Сковороди 1/3, Полтава, 36003, Україна

e-mail: ostapenko13@ukr.net

к.е.н., доц., кафедра бухгалтерського обліку

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Обґрунтовано потребу здійснення урізноманітнення поділу витрат. Запропоновано класифікувати витрати за видами прибутку (збитку) поточної діяльності (покриті та непокриті витрати), за величиною рівня витрат до планового їх розміру (планові витрати; витрати, що перевищують плановий розмір; витрати, що нижчі планового розміру), з метою впливу на результати діяльності (ефективні та неефективні витрати), за періодом виникнення (проміжні та річні витрати).

Існуючу класифікацію витрат за видами діяльності удосконалено через виділення такої ознаки: за можливостями збільшення вартості підприємства (суттєві та несуттєві витрати). Піддано критиці традиційне визначення вичерпаних (спожитих) та невичерпаних (неспожитих) витрат, що забезпечило виокремлення з їх складу витрат, які не забезпечують формування вичерпаних витрат – витрат управління

Ключові слова: витрати, прибуток, збитки, управління витратами, контролінг витрат.

Татьяна Остапенко

КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Аннотация. Обоснована необходимость расширения разделения затрат. Предложено классифицировать затраты по видам прибыли (убытка) текущей деятельности (покрытые и непокрытые расходы), по величине уровня затрат к плановому их размеру (плановые расходы, расходы, превышающие плановый размер, расходы, ниже планового размера), с целью влияния на результаты деятельности (эффективные и неэффективные расходы), за периодом возникновения (промежуточные и годовые расходы).

Существующую классификацию затрат по видам деятельности усовершенствовано через выделение такого признака: по возможностям увеличения стоимости предприятия (существенные и несущественные расходы). Подвергнуто критике традиционное определение истекших (потребленных) и неистекших (потребленных) расходов, что обеспечило выделение из их состава затрат, которые не обеспечивают формирование исчерпывающих затрат – издержек управления.

Ключевые слова: затраты, прибыль, убытки, управления затратами, контроллинг затрат.

Tatiana Ostapenko

Poltava State Agrarian Academy,
 Skovorody Str., 1/3, Poltava, 36003, Ukraine
e-mail: ostapenko13@meta.ua
Ph.D., Assoc. Prof., Department of Accounting

CLASSIFICATION OF ENTERPRISE EXPENDITURES

Abstract. *The need to diversify share of costs is grounded. It is proposed to classify expenditures by types of income (loss) of current activity (covered and uncovered expenditures), by the level of costs to its planned size (planned cost; costs that exceed the planned size; costs that are lower than the planned size), with the aim to influence the activity result (effective and ineffective expenditures), by the period of their appearance (intermediate and annual expenditures).*

The existing classification of expenditures by kinds of activity is improved through emphasizing such feature: by ability to increase enterprise cost (essential and unessential expenditures). The traditional definition of exhausted (consumed) and unexhausted (not consumed) expenditures that helped to separate expenses in their structure which don't ensure formation of exhausted and unexhausted expenditures (management costs) is criticized.

Keywords: *expenditures; income; losses; cost management; cost controlling.*

Постановка проблеми. Немає підстав для обґрунтування потреби класифікації витрат підприємства, особливо з урахуванням зростаючого інтересу до вирішення різноманітних проблем управління, що доводить їх необхідність деталізації (з урахування їх факторів, обмежувальних чинників, оцінки запасів, визначення фінансових результатів, контролю виконання, прийняття рішень тощо).

Нині більшість підприємств повинні класифікувати (поділяти) витрати за сукупністю різних ознак та напрямів класифікації. При цьому класифікація витрат має відповідати меті їх управління, а також не повинна потребувати додаткової аналітичної обробки менеджерами, дирекцією підприємства, контролерами тощо. Виходить, що поділ витрат повинен існувати за даними бухгалтерського обліку, що є регламентованим в потребі накопичення інформації, з метою складання звітності та задоволення інформаційних потреб користувачів. Бухгалтерський облік як головне інформаційне джерело підприємства, в рахунок виявлення, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, гарантує повноту, правдивість, об'єктивність даних про витрат. Слід відмітити, що інформація бухгалтерського обліку про витрати є широкою та повинна забезпечуватись існуючим на підприємстві робочим планом рахунків, детальними аналітичними даними, застосовуваними первинними та зведеними документами, звітними формами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Витрати завжди залишались в полі зору вітчизняних та зарубіжних науковців, серед них Ф. Ф. Бутинець [1], С. Ф. Голов [2], О. Півнюк [4], М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова, Л. Г. Панченко, Т. П. Шев'якова, В. Г. Шандурська, О. Г. Авілкова, І. В. Горковенко, Ю. С. Воскобійник [9], У. І. Когут [4], Й. К. Шанк, В. Говіндарайан [10] та ін. Не применшуючи наукові здобутки названих авторів та з урахуванням потреби урізноманітнення поділу витрат, для вирішення сучасних проблем управління підприємством. З метою встановлення впливу витрат на формування прибутку (збитку) поточної діяльності підприємства, існує потреба в більш деталізованій класифікації витрат.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Більшість вчених звертає свою увагу на класифікацію витрат не вдаючись до можливості їх забезпечення ймовірного позитивного результату або небажаних наслідків, що набувають форми збитків. Зважаючи на

це, вбачаємо за необхідне здійснити поділ витрат, більшою мірою, з позиції отримання фінансового результату, що вони забезпечують.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження класифікації витрат, як одного з ефективних шляхів управління прибутком підприємства.

Виклад основного матеріалу. Здійснюючи класифікацію витрат як критерію пізнання різних використовуваних ресурсів, не слід забувати, що вона, з одного боку, є в тій чи іншій мірі умовною і суб'єктивною відповідно до суб'єкта, який її здійснює і його здатністю розрізняти ознаки об'єктів класифікації. А з іншого боку, вона дозволяє передбачити поведінку витрат, спрогнозувати їх величину, зменшити їх «небажаний» вплив, встановити їх генерацію за періодами діяльності підприємства, об'єктами витрат, центрами відповідальності тощо. Класифікація витрат пояснює вплив керівництва на витрати, забезпечує контроль діяльності керівництва, його підрозділів. Класифікація витрат уможливорює встановлення ефективності (неефективності), що вони генерують.

Численні літературні джерела містять поділ витрат за різними класифікаційними ознаками. Класифікаційні ознаки та види витрат, їх групи, за різними науковцями багато в чому збігаються. Скільки б науковці не намагались урізноманітнити поділ витрат, головне щоб існуючий поділ витрат не лише забезпечував їх передбачення (майбутнє), а й забезпечував аналіз діяльності, що відбулась (минуле). Тож, на нашу думку, класифікацію витрат доцільно розглядати, більшою мірою, з позиції отримання фінансового результату, що вони забезпечують. Це відбувається через їх спів ставність з доходами (можливість визначення тенденцій отримання прибутку за певний період часу), розмежуванням за видами діяльності. У зв'язку з цим пропонуємо розширити напрями класифікації витрат, підпорядкувавши їх можливостям збільшення вартості підприємства – забезпечення найбільшої частки прибутку підприємства. Пропоновану класифікацію витрат для управління прибутком, можна представити у наступному вигляді (табл. 1).

Головним призначенням такої класифікації є виявлення та усунення прорахунків прийнятих управлінських рішень, виявлення резервів збільшення прибутку, забезпечення контролю за формуванням та використанням ресурсів, перегляд обсягів виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Адже, залежність прибутку від зазначених фактів очевидна та прямо породжує коливання його величини.

В численних літературних джерелах, з метою визначення фінансового результату, витрати поділяється на вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті). Тобто ті, що забезпечують дохід звітного періоду, та ті, що забезпечують дохід (вигоди) в майбутніх періодах:

1) вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;

2) невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

З визначень слідує наступне узагальнення: отримання доходу є обов'язковою умовою для віднесення витрат до групи у вичерпні або невичерпні, а період його отримання – обов'язковою умовою їх розмежування.

Наводячи приклади невичерпаних витрат окремі науковці (С. Ф. Голов [2], М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова, Л. Г. Панченко та інші [9]) припускаються, на наш розсуд, сутнісної плутанини категорії «витрати» та «витрачання». Адже не завжди витрачання будь-якого активу є ознакою виникнення витрат. Аргументом для не віднесення витрачених активів (зокрема, грошових коштів на закупівлю запасів та обладнання) до складу невичерпаних витрат науковці більшою мірою називають «неможливість принесення користі» в майбутньому періоді.

Звернення до бухгалтерського стандарту 16 «Витрати» [7] та нині діючого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» (затверджене від 7.02.2013 р.) [5], за якими визначено

витрати підприємства як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), ставить під сумнів існування поділу витрат на вичерпані та невичерпані. Особливо враховуючи також те, що економічна вигода – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів (за ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») [3].

Таблиця 1

Традиційна класифікація витрат за видами діяльності та класифікація витрат за можливостями збільшення вартості підприємства

Традиційна класифікація витрат за видами діяльності			Додаткова класифікація витрат за ознакою «Можливість збільшення вартості підприємства»*
Вид діяльності	Види витрат	Групи витрат	
Звичайна діяльність	Операційні витрати	– собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); – адміністративні витрати; – витрати на збут; – інші операційні витрати.	Суттєві витрати – витрати, що в спів ставленні з доходами, як правило, формують найбільшу частку прибутку підприємства. Несуттєві витрати – витрати, що в спів ставленні з доходами, як правило, формують найменшу частку прибутку підприємства.
	Фінансові витрати	– нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; – витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів та ін.; – втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства тощо.	
	Інші витрати звичайної діяльності	– собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від не операційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності.	
Надзвичайна діяльність	Надзвичайні витрати	– втрати від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій, пожежі тощо).	

*Розроблено автором самостійно.

З урахуванням зазначеного бачимо, що в формулюванні визначень існує некоректність з позиції забезпечення доходу (економічних вигод). Адже, не завжди зменшення економічних вигод (понесення витрат) породжує збільшення економічних вигод (доходів) в різних періодах (звітному (поточному) та майбутньому (наступному)) у вигляді «потенційних» грошових коштів. Говорити про існування таких витрат як вичерпані та невичерпані можна лише з позиції очікуваних мотивів їх понесення – доходів. Термін «вигоди», на наш погляд, необхідно виключити або здійснити наведення критеріїв класифікації витрат (на вичерпані чи невичерпані) із їх зв'язком з відповідними їм доходами.

В формулюванні визначень є також неточність з позиції забезпечення доходу в різних періодах (звітному (поточному) та майбутньому (наступному)). Неточність полягає в тому, що в межах діяльності підприємства виникають витрати (витрати управління або, так звані, загальногосподарські витрати), що не забезпечують прямого формування доходів, тобто

відбувається формування «вигод», які є потенційними та/або ймовірними чи важко вимірюваними (рис. 1).

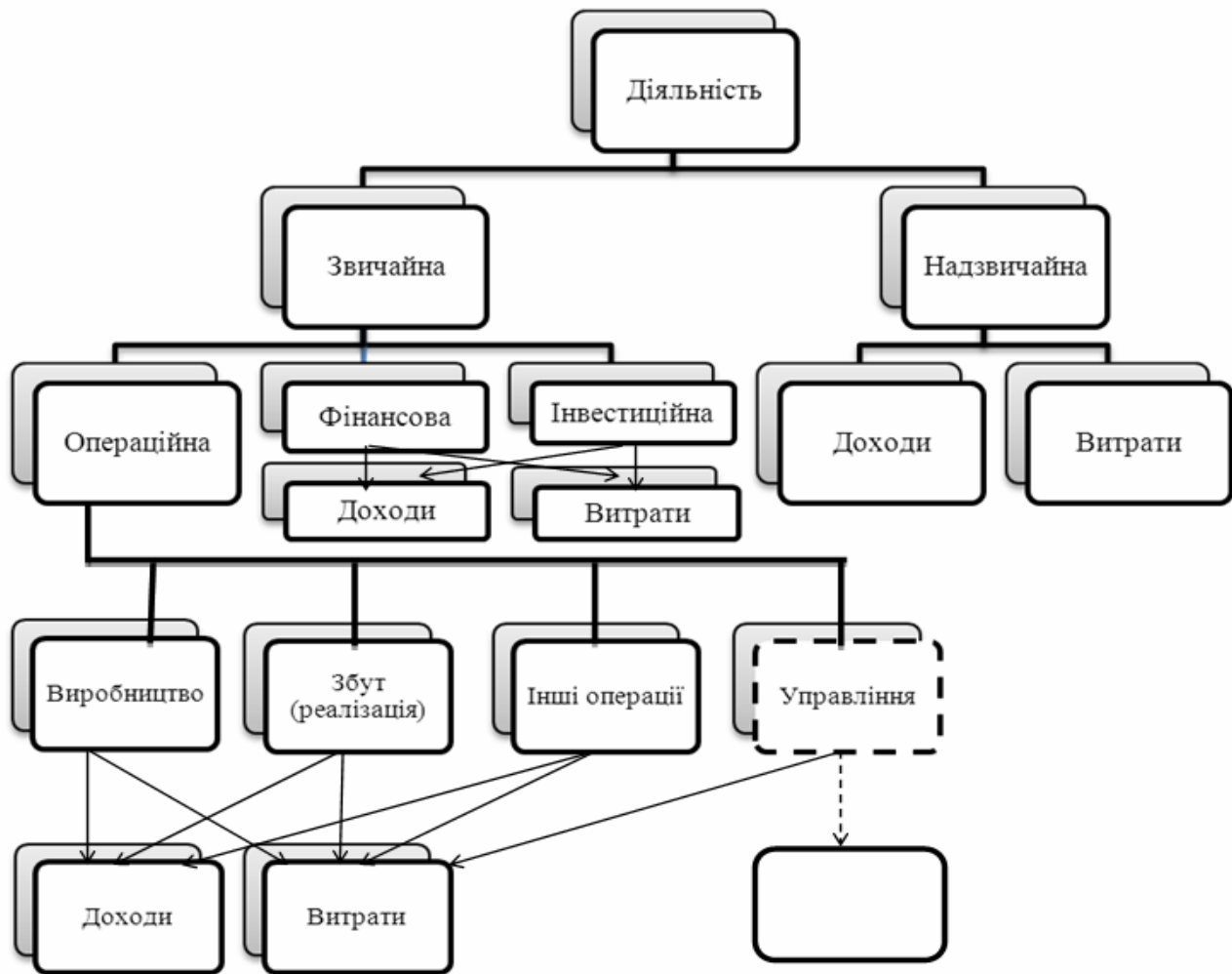


Рис. 1. Перелік видів діяльності, які не забезпечують формування вичерпних витрат*

Умовні позначення:

== ➔ - формування потенційних та/або ймовірних вигод;

== - вид діяльності, що не забезпечує формування вичерпних витрат.

*Розроблено автором самостійно.

Діяльність будь-якого підприємства в різних організаційно-правових формах, потребує операцій, від безпосередньо здійснення яких залежить ефективність використання в процесі господарських операцій (пов'язаних із виробництвом, збутом, заготівлею тощо) ресурсів. Для узгодження різних господарських операцій, здійснюється управлінська діяльність, яка унаочнює «вигоди» у вигляді планування, організації, мотивації, контролю та регулювання діяльності підприємства в цілому, які відбуваються в різних періодах діяльності.

З метою розмежування витрат за видами прибутку (збитку) поточної діяльності, пропонуємо виділяти покриті та непокриті витрати.

Покриті витрати – це зменшення економічних вигод у процесі поточної діяльності для отримання чистого прибутку. Непокриті витрати – це зменшення економічних вигод у процесі поточної діяльності, що через співставність з доходами забезпечили отримання чистого збитку.

Розрізняють декілька видів прибутку (збитку): валовий прибуток (збиток), прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, прибуток (збиток) від звичайної діяльності, чистий прибуток (збиток).

З урахуванням різновидів прибутку (збитку), що враховують усі види діяльності підприємства та формують чистий прибуток (збиток) поточної діяльності, виділимо такі покриті та/або непокриті витрати:

1. Ті, що очікувано покриваються (не покриваються) валовим прибутком чи збитком (через спів ставність з доходом (виручкою) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг). Вони включають собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Слід зазначити, що торговельні підприємства до таких витрат можуть включати транспортно-заготівельні витрати, списані на реалізовані товари. У підрядних організаціях до таких витрат відноситься собівартість, визначена за П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [8].

2. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються прибутком (збитком) операційної діяльності (через спів ставність з іншими операційними доходами). Вони включають адміністративні витрати (витрати на управління та обслуговування підприємства), витрати на збут (всі витрати, пов'язані з продажем продукції, товарів, робіт, послуг), інші операційні витрати (собівартість реалізованих запасів, необоротних активів, призначених для продажу, іноземної валюти, витрати на дослідження та розробки, визнані штрафи, витрати на формування резерву сумнівних боргів та списання сумнівної заборгованості, витрати на утримання закладів культурно-побутового призначення тощо), в тому числі, витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції – за умови належності підприємства до сільського господарства.

3. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються прибутком (збитком) від звичайної діяльності до оподаткування (через спів ставність з доходами від участі в капіталі, іншими фінансовими доходами, іншими доходами). Вони включають фінансові витрати (за банківськими та небанківськими кредитами, сплата винагороди з фінансової оренди, витрати на випуск, утримання й обіг власних цінних паперів), втрати від участі в капіталі (втрати від інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства), інші витрати (собівартість реалізованих фінансових інвестицій, списання основних засобів та інших необоротних активів тощо).

4. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються прибутком (збитком) від звичайної діяльності (через спів ставність з доходом із податку на прибуток, що може виникати, коли в підприємства бухгалтерські та податкові збитки). Вони включають суми нарахованого податку на прибуток.

5. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються чистим прибутком (збитком) (через спів ставність з доходами від надзвичайної діяльності – страховими відшкодуваннями від надзвичайних подій). Вони включають нарахований податок на прибуток від надзвичайної діяльності, витрати від надзвичайної діяльності.

Запропонований авторський критерій класифікації витрат не стримує використання існуючих нині напрямів класифікації витрат. Він надає можливість управляти новими видами витрат (покритими або непокритими) залежно від пріоритетності видів діяльності конкретного підприємства, ресурсних можливостей підприємства, впровадженої моделі дії системи управління витратами.

Діюча модель управління витратами повинна передбачати планування витрат за завданнями діяльності (управління підприємством, розширення обсягів виробництва, обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих потужностей, програмних продуктів, формування складських запасів чи інших оборотних активів тощо) чи планування фінансових результатів діяльності підприємства, а також визначення економічної ефективності різних функцій бізнесу (виробництва, збуту, заготівлі і т.д.).

Помилка в оцінці потреби здійснення покритих або непокритих витрат зумовить неефективне, недоцільне чи необгрунтоване вилучення численних активів підприємства з обігу, їх перенавантаження чи неповне використання. Тобто плануванню покритих або

непокритих витрат повинна передувати оцінка ступеня ризику – встановлення ймовірного позитивного результату або небажаних наслідків, що набувають форми збитків.

Загальна схема поділу витрат за видами прибутку (збитку) поточної діяльності представлена в табл. 2.

Таблиця 2

Класифікація витрат підприємства за видами прибутку (збитку) поточної діяльності*

Ознака класифікації	Групи витрат	Види витрат
За видами прибутку (збитку) поточної діяльності	Покриті та непокриті	1. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються валовим прибутком (збитком): собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
		2. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються прибутком (збитком) операційної діяльності: <u>адміністративні витрати</u> , витрати на збут, інші операційні витрати.
		3. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються прибутком (збитком) від звичайної діяльності до оподаткування: фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати.
		4. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються прибутком (збитком) від звичайної діяльності: <u>податок на прибуток</u> .
		5. Ті, що очікувано покриваються або не покриваються чистим прибутком (збитком): <u>податок на прибуток від надзвичайної діяльності</u> , витрати від надзвичайної діяльності.

Умовні позначення:

_____ – неефективні витрати.

*Розроблено автором самостійно.

З метою впливу на результати діяльності можна запропоновані витрати (табл. 2) поділяти на ефективні та неефективні: ефективні витрати – це витрати, понесення яких очікувано породжує одержання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів, дохід від надзвичайної діяльності. Неефективні витрати – це витрати, понесення яких очікувано не передбачає одержання доходу.

При цьому, з метою контролю рівня витрат (їх абсолютної величини), на нашу думку, потрібне додаткове групування витрат за величиною до планового розміру:

– планові витрати – фактично досягнуті витрати, які є очікуваними.

– витрати, що перевищують плановий розмір – досягнуті витрати, які є небажаними.

– витрати, що нижчі планового розміру – досягнуті витрати, які є неочікуваними та бажаними (рис. 2).

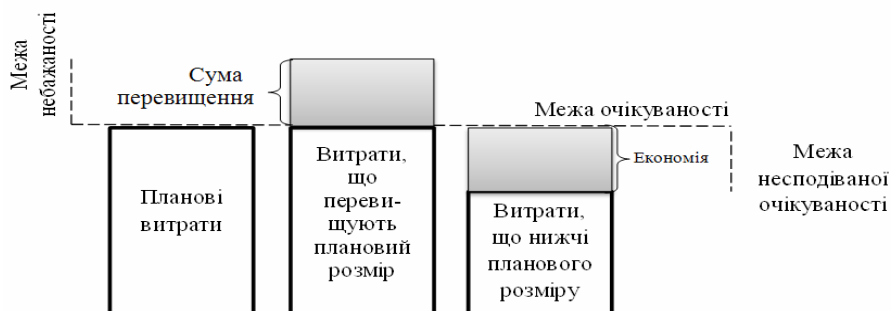


Рис. 2. Схема взаємозв'язку фактично досягнутої величини витрат та планового їх значення*

**Розроблено автором самостійно.*

Межа очікуваності – це оптимальна межа витрат, при якій фактичні витрати досягають планового їх значення. Межа несподіваної очікуваності – це межа витрат, при якій фактичні витрати менші планових витрат. Межа небажаності – це межа витрат, при якій фактичні витрати більші планових витрат.

З огляду на це, оптимізацію витрат діяльності підприємства за величиною до планового розміру доцільно проводити на основі межі очікуваності. Критерієм якої може бути, знову ж таки, або мінімальний рівень витрат, або значні витрати. Головним чином, метою формування витрат повинен стати баланс між бажанням зекономити та бажанням отримати високі розміри прибутку.

З урахуванням того, що витрати підприємства виникають за різними періодами, вважаємо необхідним здійснювати їх розподіл на проміжні витрати (ті, котрі виникають протягом місяця, кварталу) та річні (ті, котрі виникають за звітний рік або операційний період). Операційним періодом має бути період, який розпочинається з місяця, у якому починають виникати витрати (наприклад, витрати виробництва на окремий вид продукції рослинництва), та закінчується останнім числом місяця, що передує місяцю, в якому починає надходити чи визнаватись в обліку дохід (наприклад, продаватись такий самий вид продукції рослинництва наступного врожаю). Це забезпечить розуміння керівництвом повного циклу «вдтворення» витрат, тобто їх покриття (не покриття). Така періодизація дає можливість встановлення чи передбачення вигод (доходів), що гарантують витрати.

Висновки та перспективи подальших досліджень в даному напрямку. Проведене дослідження спродукувало наше твердження про те, що витрати є головним чинником формування вартості створюваних підприємством продуктів (продукції, товарів, робіт, послуг) та породжують через їх порівняння з доходами за різними видами діяльності, отримання певної величини фінансового результату підприємства (позитивного чи негативного). Класифікація витрат завжди полегшувала можливості управлінської ланки щодо управління ними, особливо з використанням різних комп'ютерних продуктів, які не потребують додаткової аналітичної обробки величини витрат, як планових так і фактично досягнутих.

В ході дослідження запропоноване авторське розширення напрямів класифікації витрат, зокрема: за видами прибутку (збитку) поточної діяльності (покриті та непокриті витрати), за можливостями збільшення вартості підприємства – забезпечення найбільшої частки прибутку підприємства (суттєві та несуттєві витрати), за величиною рівня витрат до планового їх розміру (планові витрати, витрати, що перевищують плановий розмір та витрати, що нижчі планового розміру), з метою впливу на результати діяльності (ефективні та неефективні витрати), за періодом виникнення (проміжні та річні витрати). Піддано критиці традиційне визначення вичерпаних (спожитих) та невичерпаних (неспожитих) витрат, що забезпечило виокремлення з їх складу витрат, які не забезпечують формування вичерпаних витрат – витрат управління.

Зважаючи на те, що витрати є породженням відповідних факторів, їх економічний зміст, досить часто, визнається як спожита частка активів. Це, на нашу думку, певною мірою, не завжди так. Адже серед витрат є ті, що зумовлені переоцінкою на дату балансу і т. п. У зв'язку з цим, у ході подальших досліджень визначимо головні ознаки (критерії) витрат, що забезпечить чітке формулювання категорії «витрати».

Використана література:

1. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – № 1 (22). – С. 11-18.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” № 996 - XIV від 16 лип. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Когут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства [Електронний ресурс] / У. І. Когут // Вісник національного університету «Львівська політехніка» – 2008. – № 624. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2008_624/08.pdf.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7.02.2013 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Півнюк О. Вдосконалення методики визнання та класифікації витрат діяльності у зв'язку із введенням Податкового кодексу України / О. Півнюк // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 9. – Ч. 1. – С. 260-263.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 груд. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
9. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підручник] / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксінко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 5-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.
10. Shank J. K. Govindarajan V. *Strategic Cost Management*. – The Free Press, 1993.

REFERENCES

1. Butynets F. F. Production costs and their classification for management [Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiya dlya potreb upravlinnya]. *Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhalters'koho obliku, kontrolyu i analizu: mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats' - Problems of the theory and methodology of accounting, monitoring and analysis: international collection of scientific papers*, 2012, no. 1 (22), pp. 11-18.
2. Holov S. F. *Management Accounting [Upravlins'kyi oblik]*. Kyiv, Libra, 2008, p. 704.
3. The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" no. 996 - XIV of July 16. 1999 [Zakon Ukrayiny „Pro bukhhalters'kyi oblik i finansovu zvitnist' v Ukrayini” no 996 - XIV vid 16 lyp. 1999 r.], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Kohut U. I. Criteria for classification of expenditures Company [Kryteriyi klasyfikatsiyi vytrat pidpryyemstva]. *Visnyk natsional'noho universytetu «L'vivs'ka politekhnik» - Bulletin of National University "Lviv Polytechnic"*, available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2008_624/08.pdf.
5. National provisions (Standard) 1 "General requirements for financial reporting", approved by the Ministry of Finance of Ukraine no. 73 from 02.07.2013 [Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do skladannya finansovoyi zvitnosti», zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny no. 73 vid 7.02.2013], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Pivnyuk A. Improving methods of recognition and classification of expenses in connection with the introduction of the Tax Code of Ukraine [Vdoskonalennya metodyky vyznannya ta klasyfikatsiyi vytrat diyal'nosti u zv'yazku iz vvedennyam Podatkovoho kodeksu Ukrayiny]. *Ekonomichnyy analiz – Economic Analysis*, 2011, pp. 260-263.
7. Regulations (Standard) 16 "Expenses", approved by the Ministry of Finance of Ukraine no. 318 of December 31. 1999 - Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 „Vytraty”, zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny no. 318 vid 31 hrud. 1999 r., available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Regulations (Standard) 18 "Construction Contracts", approved by the Ministry of Finance of Ukraine no. 205 from 28.04.2001 [Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 18 «Budivel'ni kontrakty», zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny no. 205 vid 28.04.2001 r.], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
9. Ohychuk M. F., Plaksiyenko V. Y., Belenkova M. I. *Financial and management accounting in agricultural enterprises [Finansovyy ta upravlins'kyi oblik na sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstvakh]*. Kyiv, Alerta, 2009, p. 1056.
10. Shank J. K., Govindarajan V. *Strategic Cost Management*, The Free Press, 1993.

Рецензія: д.е.н., проф. Макаренко П. М.

Reviewed: Dr., Prof. Makarenko P. M.

Received: April, 2013

1st Revision: April, 2013

Accepted: May, 2013

