

**Oksana Zinkevych, PhD** (Narodowy Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Wykorzystania Zasobów Naturalnych, m. Równe), **Anna Baczyńska, studentka** (Uniwersytet Gdański, m. Gdańsk)

## **SYSTEMY RACHUNKÓW KOSZTÓW W RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ I ZARZĄDCZEJ**

**Artykuł dotyczy podejścia do księgowania kosztów zarówno w celu tworzenia wskaźników sprawozdawczości finansowej, jak i w celu zarządzania nimi. Pojęcie księgowości kosztowej jest rozważane z perspektywy czasu. Określono ograniczenia tradycyjnego księgowania kosztów oraz przedstawiono kierunki ich rozwoju.**

**Słowa kluczowe:** koszty; system rachunku kosztów; rachunkowość finansowa; rachunkowość zarządcza; koszty stałe; koszty zmienne; koszty przeszłe; koszty przyszłych okresów.

### **Wstęp**

Współczesne podejście do kategorii kosztu w działalności gospodarczej ma charakter odmienny od dominującego w XIX i na początku XX w., mechanicznego uznania kosztu (wydatku) jako zła koniecznego działalności gospodarczej. Od co najmniej 10 lat dominuje podejście uznające koszty działań gospodarczych jako odniesienie do doskonalenia się przedsiębiorstw w zakresie oferowanej przez nie gamy produktowej. Jakkolwiek pewien wyjątek od tej reguły stanowią wyroby *Made in China*, przedsiębiorstwa starają się urozmaicać swą gamę ofert dostosowując je do oczekiwań różnych segmentów zróżnicowanego ze względu na poziom zamożności i skłonności do wydawania pieniędzy, społeczeństwa. Poniższy tekst omawia kluczowe elementy współczesnych modeli rachunku kosztów.

### **Rodzaje rachunku kosztów**

Efektywne zarządzanie kosztami wymaga stosowania przez przedsiębiorstwo odpowiednich instrumentów zależnych od specyfiki prowadzonej działalności. Narzędziem pomocnym przy zarządzaniu kosztami jest rachunek kosztów.

Opracowywanie rachunku kosztów obejmuje zakres czynności, których celem jest ustalenie oraz interpretacja wyrażonych pieniężnie wysokości nakładów pracy w przedsiębiorstwie, poniesionych w określonym czasie i w konkretnym celu. Daje on możliwość odzwierciedlenia procesów zachodzących w przedsiębiorstwie oraz ich oceny finansowej.



W ujęciu tradycyjnym rachunek kosztów łączy się z systemem ewidencyjnym rachunkowości. Jego kwintesencją jest pomiar i wycena kosztów, które związane są z nabywaniem i wykorzystywaniem zasobów i usług. W wyniku zużycia posiadanych czynników produkcji przekształcają się one w wyroby lub usługi [5, S. 111]. Kolejnym etapem jest prezentacja pogrupowanych w różnych przekrojach kosztów. Jej ostatecznym celem jest interpretacja, analiza oraz wykorzystanie ponoszonych kosztów jako efektu realizowanego procesu decyzyjnego.

Rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej można również zdefiniować jako wyodrębniony podsystem informacyjny w systemie informacyjnym podmiotu, w którym przetwarzanie informacji o kosztach następuje zgodnie z modelem przyjętym w danym podmiocie. [9, S. 243-251] Dane uzyskane w wyniku badania i przetwarzania informacji o ponoszonych kosztach mają służyć do: oceny sytuacji w jakiej znajduje się firma, podejmowania odpowiednich decyzji oraz kontroli realizacji tych decyzji.

Ponieważ celem rachunku kosztów jest prezentacja szczegółowego obrazu przedsiębiorstwa a także umożliwienie podejmowania prawidłowych decyzji ekonomicznych przez jego zarząd, dlatego musi on operać się na rzetelnych i zasadniczych informacjach. Dane o nakładach finansowych ponoszonych przez przedsiębiorstwo są uzyskiwane z odpowiedniej dokumentacji źródłowej (np. faktur bądź rozdzielników zużycia materiałów). Najważniejsze informacje pozyskiwane są z prawidłowo prowadzonej ewidencji księgowej kosztów [10, S. 14 i n.].

Rachunek kosztów jest związany zarówno z rachunkowością finansową jak i zarządczą, ponieważ umożliwia ustalenie kosztów w różnych przekrojach. Dostępne z niego informacje o kosztach mogą stanowić podstawę do racjonalizowania decyzji ekonomicznych podejmowanych przez zarząd podmiotu. Podstawa ta realizowana jest w ramach kompleksowo rozumianej rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w jej powiązaniu z procesem decyzyjnym. Rachunek kosztów przez swoje powiązanie z procedurami wyceny zwłaszcza rzeczowych aktywów obrotowych ma też odniesienie do rachunkowości finansowej.

Rachunek kosztów spełnia ważne funkcje w przedsiębiorstwie, do których można zaliczyć funkcje:

- 1) informacyjną,
- 2) planistyczno- optymalizacyjną,
- 3) motywacyjną,
- 4) kontrolną.

W ramach funkcji informacyjnej dane występujące w rachunku

kosztów umożliwiają uzyskanie informacji o tych kosztach, w zależności od typu rachunku kosztów, w ujęciu rodzajowym bądź funkcjonalnym. Głównymi odbiorcami tak wygenerowanej informacji o kosztach są osoby zarządzające podmiotem (użytkownicy wewnętrzni). Z punktu widzenia innej grupy odbiorców, użytkowników zewnętrznych, rachunek kosztów spełnia funkcje sprawozdawcze (instytucje państwowe), ale również dane w nim zawarte mogą być przesłanką do podjęcia współpracy biznesowej, kooperacyjnej, ale także wejścia z przedsiębiorstwem w różnego rodzaju alianse.

Planistyczno-optymalizacyjna funkcja rachunku kosztów jest wykorzystywana w procedurach zarządzania przedsiębiorstwem, w tym m.in. w budżetowaniu. Umożliwia o wyznaczanie zadań oraz etapów ich realizacji.

Funkcja motywacyjna rachunku kosztów wynika z ogólnego przeświadczenia o istotności socjalizacji jednostki w grupie. To podejście oznacza też, że jednostka (pracownik) motywowana jest efektami realizowanych przez siebie działań. W tym ujęciu rachunek kosztów jest jednym z dwóch elementów pobudzających efektywność działań pracowników – drugim jest wykaz przychodów.

Funkcja kontrolna obejmuje stopień realizacji wyznaczonych zadań i celów oraz ich ocenę a także wyciąganie wniosków na przyszłość. Funkcja ta jest więc bezpośrednio powiązana z wszystkimi poprzednimi funkcjami gdyż bazuje ona na wykorzystaniu sfery informacyjnej, oparciu się na rachunku ekonomicznym oraz przeświadczeniu, że wykonujące swe prace osoby działać będą na rzecz organizacji, w której pracują [3, S. 103-111; 4, S. 84 i n.].

Rachunek kosztów jest związany nie tylko z rachunkowością finansową, ale także z rachunkowością zarządczą ponieważ pozwala na ustalenie istotnych danych w zarządzaniu przedsiębiorstwem takich jak:

- 1) określenie wyniku na działalności gospodarczej poprzez np. ustalenie kosztów sprzedaży czy wycenę zapasów,
- 2) sporządzenie jednostkowych kalkulacji dla poszczególnych grup asortymentu oraz obliczenie ich rentowności,
- 3) ustalenie miejsc i przyczyn powstawania odchyłeń między kosztami pożądanymi a rzeczywistymi,
- 4) ustalenie kosztów w ramach miejsc powstawania kosztów, ośrodków odpowiedzialności w celu oceny kosztochłonności pracy poszczególnych grup w przedsiębiorstwie,
- 5) wykrywanie marnotrawstwa w obszarze ponoszonych kosztów.

Ze względu na swój zakres rachunek kosztów dzieli się na: sprawozdawczy rachunek kosztów, związany z rachunkowością finansową oraz rachunek kosztów dla celów zarządzania, powiązany z



rachunkowością zarządczą. Celem sprawozdawczego rachunku kosztów jest: ustalenie kosztów produkcji w celu poprawnej wyceny stanu zapasów oraz ustalenie wyniku na działalności gospodarczej. Z kolei celem rachunku kosztów dla zarządzania jest: opracowywanie materiału źródłowego jako podstawy do planowania i kontroli oraz podejmowania decyzji krótkoterminowych i strategicznych jako efektu analizy struktury, wolumenu i wysokości ponoszonych kosztów [7, S. 81-88].

System rachunku kosztów wyróżnia tradycyjny i współczesny rachunek kosztów. Pierwszy z nich związany jest z zarządzaniem operacyjnym, którego celem jest maksymalizacja zysków firmy w krótkim okresie. Obecnie, z reguły, spełnia on rolę pomocniczą wobec szeroko stosowanych współczesnych rachunków kosztów. Natomiast współczesne rachunki kosztów, zwane także strategicznymi, związane są z zarządzaniem strategicznym, a ich celem jest wzrost wartości firmy w długim okresie oraz zachowanie konkurencyjności przedsiębiorstwa [2, S. 115-132].

Tradycyjne systemy kosztów obejmują:

1) w podziale ze względu na nośniki kosztów: rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych,

2) w podziale ze względu na zasięg czasowy: rachunek kosztów rzeczywistych, rachunek kosztów normalnych i rachunek kosztów postulowanych.

Współczesne systemy rachunku kosztów obejmują:

1) rachunek kosztów działań ABC,

2) rachunek kosztów docelowych *Target Costing*,

3) rachunek kosztów ciągłego doskonalenia *KeizenCosting*,

4) rachunek kosztów cyklu życia produktu *Product Life Cycle Costing*.

Tradycyjne systemy rachunku kosztów są wykorzystywane przede wszystkim w rachunkowości ewidencyjno-sprawozdawczej. Zajmują się pomiarem kosztów, ujmowaniem ich w księgach rachunkowych oraz prezentacją dla celów sprawozdawczości. Ograniczenia tradycyjnego rachunku kosztów oraz kierunku jego doskonalenia ujmuje się w tabeli 1.

Z tabeli 1 wynika, że od tradycyjnego rachunku kosztów oczekuje się jego przeorientowania na dostarczanie informacji nie tylko o kosztach przeszłych, ale także o kosztach przyszłych okresów, które są skutkiem działań podejmowanych w przedsiębiorstwie. Stało się to też przestanką do wyodrębnienia bardzo ważnego działu rachunkowości, jakim jest zarządzanie kosztami.

**Tab. 1**

**Ograniczenia tradycyjnego rachunku kosztów**

Lp	Ograniczenia	Kierunki rozwoju
1	Spełnianie wymogów rachunkowości finansowej	Dostosowanie do potrzeb rachunkowości zarządczej
2	Pomiar kosztów w krótkim okresie	Pomiar kosztów dla celów strategicznego zarządzania podmiotem
3	Ukierunkowanie na wycenę zapasów i produktów oraz ustalenie wyniku finansowego	Wspomaganie procesu planowania strategicznego
4	Opieranie się na miernikach wartościowych w ocenie rezultatów działalności	Uwzględnianie mierników niefinansowych w ocenie rezultatów działalności
5	Oparcie na założeniach dotyczących procesów produkcji	Rozszerzenie o założenia dotyczące również klientów i konkurencji
6	Sporządzanie okresowych sprawozdań finansowych, które są źródłem informacji o kosztach	Sporządzanie okresowych sprawozdań dla potrzeb decyzyjnych przyszłych okresów
7	Kalkulacja kosztów produktów	Rozszerzenie kalkulacji o koszty w układzie działań
8	Rozliczanie kosztów pośrednich w sposób uproszczony	Precyzyjne rozliczanie kosztów pośrednich
9	Retrospektywne podejście do ustalania kosztów	Szacowanie kosztów przyszłych okresów

Źródło: *Opracowanie własne* na podst [8, S. 134-135]

Pierwszą historycznie koncepcją rachunku kosztów był rachunek kosztów pełnych, który ukształtował się na przelocie XIX i XX w. [11, s.18]. W gospodarce światowej był to okres upowszechniania masowości produkcji jako koncepcji rewolucji technicznej oraz zmian w systemach zarządzania przedsiębiorstwem. W kalkulacji kosztu wytworzenia produktu ujmuje się zarówno koszty stałe jak i koszty zmienne. Kolejnym typem tradycyjnych rachunków kosztów jest rachunek kosztów zmiennych. Zarówno rachunek kosztów pełnych jak i rachunek kosztów zmiennych mają charakter informacyjno-kontrolny oraz dostarczają informacji o wysokości poniesionych kosztów.



Informacje te przydatne są przede wszystkim w krótkim okresie, dlatego bardziej sprawdzają się w bieżącym, operacyjnym zarządzaniu kosztami niż przy podejmowaniu decyzji długookresowych. Rachunek kosztów pełnych prezentuje zbyt ogólne informacje o ponoszonych kosztach oraz nie odzwierciedla rezultatów zmian, jakie zachodzą w relacjach wewnętrznych i zewnętrznych współcześnie działających przedsiębiorstw.

Skuteczniejszym narzędziem wspierania procesu zarządzania przedsiębiorstwem, niż rachunek kosztów pełnych, jest rachunek kosztów zmiennych. Nie daje on jednak możliwości poznania przyczyn powstawania kosztów, co skutkuje ograniczeniem ich kontroli oraz brakiem rozpoznania obszarów ich redukcji. Jednak mimo swoich wad rachunek kosztów zmiennych, jak słusznie zauważyła A. Jarugowa, jest źródłem informacji, które są przydatne w podejmowaniu decyzji dotyczących rentowności przedsiębiorstwa oraz w realizacji systemów motywacyjnych. Rachunek ten jest bardzo często wykorzystywany w krótkookresowych problemach decyzyjnych, jak np. Podjęcie decyzji o zaprzestaniu produkcji danego produktu.

Przedsiębiorstwa biorą pod uwagę nie tylko koszty przeszłych okresów (ex post) ale też koszty przyszłych okresów (ex ante). Biorąc pod uwagę horyzont czasowy kosztów wyróżnia się: rachunek kosztów rzeczywistych, rachunek kosztów normalnych oraz rachunek kosztów postulowanych. Rachunek kosztów rzeczywistych ustala koszty w trybie ex post czyli bada koszty, które faktycznie zostały poniesione przez przedsiębiorstwo w danym przedziale czasu. Zużyte czynniki produkcji wyceniane są na podstawie cen rzeczywistych lub stałych cen ewidencyjnych, których podstawą jest cena nabycia (obce) lub wytworzenia (półprodukty). Wartość kosztu oblicza się na podstawie iloczynu rzeczywistego zużycia czynników produkcji oraz ceny pozyskania tego czynnika produkcji. W rachunku kosztów normalnych koszt zużycia czynników produkcji oblicza się jako iloczyn przewidywanej wielkości produkcji oraz stawki kosztów normalnych. Stawką kosztów normalnych są z reguły koszty przeciętne, których podstawą są uzasadnione koszty poniesione w okresach poprzednich i o które koryguje się koszty kolejnych nabyć do ustalenia kosztu przeciętnego pojedynczego składnika aktywów. Analiza tego rachunku kosztów pozwala ocenić zmienność kosztów w czasie oraz przewidzieć kształtowanie się wysokości kosztów w przyszłych okresach, dlatego rachunek kosztów normalnych umożliwia prowadzenie działań skutkujących na przyszłość (ex ante). Wadą tego rachunku kosztów jest jego retrospektywny charakter, czyli uwzględnianie tylko produkcji

przyszłych okresów oraz wskazanie globalnych odchyień w całym przedsiębiorstwie bez możliwości analizy przyczyn powodujących te odchylenia. Trzecim pod względem kryterium horyzontu czasowego jest rachunek kosztów postulowanych. Ustala on koszty dla przyszłego okresu, bez uwzględnienia kosztów ponoszonych w przeszłości. Koszty postulowane dzielą koszty rzeczywiście poniesione na koszty wytworzenia zgodne z przyjętymi w danym podmiocie założeniami co do ich wysokości i koszty ponadplanowe. Dzięki porównaniu kosztów postulowanych z kosztami rzeczywistymi możliwe jest ustalenie wartości ich różnicy definiowane jako odchylenia [6, S. 34-38].

Dotychczasowe, tradycyjne rachunki kosztów okazują się być niewystarczającymi do realizacji celów zarządzania kosztami. Współczesne ich systemy obejmują przede wszystkim: rachunek kosztów działań ABC [1, s. 169-196], rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia oraz rachunek kosztów cyklu życia produktu.

Poza podziałem rachunków kosztów na tradycyjne i współczesne stosuje się też i inne podziały. Ze względu na powiązanie rachunku kosztów z systemem ewidencyjno-sprawozdawczym przedsiębiorstwa. Obejmuje on systematyczny rachunek sprawozdawczy, którego celem jest bieżące ujmowanie kosztów w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym przedsiębiorstwa oraz prezentacja ponoszonych kosztów w sprawozdaniach. Problemowy rachunek kosztów, prowadzony przez jednostkę poza systemem ewidencyjno-sprawozdawczym służy celom zarządzania w przedsiębiorstwie, w sytuacjach decyzyjnych i kontrolnych.

Inny podział, którego kryterium są przyczyny powstawania kosztów i zmiany w rozmiarach produkcji, wyróżnia statyczny i dynamiczny rachunek kosztów. Stacyjny rachunek kosztów wyodrębnia w strukturze kosztu wytworzenia koszty bezpośrednio i pośrednie. Natomiast dynamiczny rachunek kosztów obejmuje podział kosztów na stałe i zmienne. Każdy z systemów, których kryterium klasyfikacji jest horyzont czasu (rachunek kosztów rzeczywistych, rachunek kosztów normalnych, rachunek kosztów postulowanych) może być rachunkiem kosztów zmiennych bądź stałych.

Kolejnym instrumentem rachunkowości zarządczej, wspomagającym zarządzanie kosztami jest rachunek kosztów standardowych. Jest on ściśle powiązany z procesem budżetowania w przedsiębiorstwie. Umożliwia dokładną analizę odchyień od budżetu poprzez porównanie kosztów standardowych z rzeczywiście poniesionymi kosztami. Kosztami standardowymi są koszty ustalane jako swoista wytyczna dotycząca wolumenu wartości przekroju kosztów



przed momentem ich ponoszenia. Do głównych celów rachunku kosztów standardowych należą:

- 1) wsparcie w sporządzaniu budżetów i w ocenie dokonań kierownictwa zarządzającego przedsiębiorstwem,
- 2) ujawnianie kosztów odbiegających od przyjętych standardów i wymagających podjęcia czynności restrukturyzacyjnych,
- 3) dostarczanie danych o wysokości zakładanych kosztów, które prawdopodobnie trzeba będzie ponieść,
- 4) wyznaczanie celów i motywowanie pracowników,
- 5) uproszczenie systemu rozliczania kosztów na potrzeby wyceny zapasów i pomiaru wyników.

Budżety tworzy się i kontroluje w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych posiadających podział na ośrodki odpowiedzialności. Wyznaczenie wartości kosztów standardowych występuje na poziomie danego ośrodka odpowiedzialności (centra kosztów). Centrum kosztów to obiekt, w którym wyszczególnia się indywidualne koszty w celu przeprowadzenia ich kalkulacji, wyznaczenia rentowności oraz osób odpowiedzialnych za dane koszty. W ramach centrum kosztów porównuje się koszty standardowe z kosztami rzeczywiście poniesionymi. Powstałe odchylenia są analizowane i raportowane, a następnie badane są przyczyny ich powstania. W konsekwencji może być koniecznym podjęcie działań korygujących. Ostatni etap to monitoring i dostosowanie standardów tak by odzwierciedlić zmiany w ramach standardowego zużycia i standardowych cen.

W teorii zarządzania wyróżnia się kilka rodzajów centrów odpowiedzialności. Należą do nich ośrodki odpowiedzialności za: koszty, przychody, wyniki, inwestycje.

Ośrodkiem odpowiedzialności jednostki gospodarczej jest dany segment działalności, którego kierownikowi przypisano odpowiedzialność za wykonywanie zadań rzeczowych i finansowych. Tworzenie centrów odpowiedzialności ma na celu poprawę efektywności gospodarowania w poszczególnych komórkach organizacyjnych oraz poprawę wyników w obszarach ich działalności [7, s. 84-85]. Dzięki temu kierownictwo posiada również wiedzę o wpływie decyzji podejmowanych w ramach danych centrów odpowiedzialności na wyniki i ponoszone koszty. Następuje również przyspieszenie i usprawnienie przepływu informacji jak również procesu decyzyjnego w całej organizacji.

Celem tworzenia centrów odpowiedzialności za koszty jest chęć usprawnienia zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie w



poszczególnych segmentach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. Istotą jest nie tylko ewidencja ponoszonych kosztów według wyznaczonego MPK (miejsca powstania kosztów), ale również ponoszenie odpowiedzialności za te koszty przez osobę przydzieloną do tego MPK. Jak zwróciła na to uwagę H.Włoch, utworzenie systemu MPK powinno umożliwić wyrażanie efektu działalności gospodarczej całego przedsiębiorstwa w postaci miernika ilościowego lub wartościowego już na poziomie poszczególnych komórek organizacyjnych.

1. Ciesielczyk T., Stępniewski J., *Management opérationnel et comptabilité*, [in:], L. Marco (dir.), *Nouvelles avancées du management*, Editions Harmattan, Paris 2005.
2. Michalczyk L., *Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości*, «Pieniądze i Więź», nr 1 (50)/2011.
3. Michalczyk L., *Inżynieria rachunkowości w ujęciu kauzalnym Ogólnej Teorii Systemów*, «Pieniądze i Więź», nr 2 (51)/2011.
4. Michalczyk L., *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstw*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa, 2013.
5. Michalczyk L., *Wiarygodność kalkulacji kosztów produkcji w świetle opcyjnych rozwiązań polskiego prawa bilansowego*, «VI Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów», WSRiF w Sopocie, Sopot 2006.
6. Michalczyk L., *Współczesne nurty rachunkowości w aspekcie celów ekonomicznych przedsiębiorstw*, «Przegląd Organizacji», nr 2/2011.
7. Michalczyk L., *Zastosowanie metody prognozowanego kosztu jednostkowego w definiowaniu kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa na przykładzie analizy zatrudnienia*, «Nauka i Gospodarka», UE Kraków, nr 7 (4/2010).
8. Nowak E. Zarządzanie dokonaniaми w organizacjach / E. Nowak. Warszawa : Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A. 2016. 192 s.
9. Stępniewski J., *Le rôle de la comptabilité dans la construction d'un système informatique intégré*, *Revue Française de Comptabilité*, N° 136/1983.
10. Stępniewski J., *Audyt i diagnostyka firmy*, Wyd. AE we Wrocławiu, 2001.
11. Stępniewski J., *Principes de la comptabilité événementielle. Vers un robot comptable*. Masson, Paris 1987.

---

**Zinkevych O. V., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor**  
(National University of Water and Environmental Engineering, Rivne),  
**Anna Baczynska, Senior Student** (University of Gdansk, Gdansk)

## **COST ACCOUNTING SYSTEMS IN FINANCIAL AND MANAGEMENT ACCOUNTING**

**The paper deals with approaches to cost accounting both for the purpose of forming indicators of financial reporting and for the purpose of their management. The concept of cost accounting is considered in retrospect. The limitations of traditional cost accounting are defined and the directions of their development are outlined.**



**Keywords:** expenses; cost system; financial accounting; management accounting; fixed costs; variable costs; past expenditures; deferred expenses.

---

**Зінкевич О. В., к.е.н, доцент** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Анна Бачинська, студентка** (Гданський університет, м. Гданськ)

## **СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ФІНАНСОВОМУ ТА УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ**

У статті розглядаються підходи до обліку витрат як з метою формування показників фінансової звітності, так і з метою управління ними. Розглянуто у ретроспективі концепції обліку витрат. Визначено обмеження, що мають місце у традиційному обліку витрат, та окреслено напрямки їх розвитку.

**Ключові слова:** витрати; система обліку витрат; фінансовий облік; управлінський облік; постійні витрати; змінні витрати; витрати минулих періодів; витрати майбутніх періодів.

---