

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-46>

УДК 657:338.4

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

THEORETICAL PRINCIPLES OF ORGANISATION OF COST ACCOUNTING OF A PRODUCTION ENTERPRISE

Акімова Тетяна Валеріївнакандидат економічних наук, доцент,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9515-8713>**Распопова Юлія Олександрівна**кандидат економічних наук, доцент,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9851-4557>**Волященко Ірина Олександрівна**магістр,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-4621-2991>**Akimova Tetiana, Raspopova Yuliia, Voliashenko Irina**
Ukrainian State University of Science and Technologies

Стаття присвячена уточненню теоретичних засад організації обліку витрат виробничого підприємства. Узагальнені підходи до визначення сутності поняття «витрати». З метою забезпечення комплексного підходу до організації обліку витрат на основі дослідження існуючих наукових положень проаналізовані й узагальнені види витрат, які доцільно класифікувати за ознаками: за способом перенесення вартості на продукцію; за видами продукції; за місцем виникнення витрат; за статтями калькуляції; за економічним змістом; за видами діяльності; за принципом визнання; за призначенням; за календарними періодами; за функціями управління; в залежності від доцільності їх здійснення; за характером участі у виробничому процесі. В дослідженні сформульована система принципів, на яких повинен базуватися процес організації обліку витрат на виробництво продукції. Отримані результати дослідження забезпечать науковий підхід до формування методичного підходу до організації обліку витрат виробничого підприємства.

Ключові слова: виробниче підприємство, витрати, організація обліку, теоретичні засади.

The article is concerned with clarifying the theoretical foundations of organisation of cost accounting at a production enterprise. Approaches to defining the essence of the concept of "costs" are generalised. In order to ensure a comprehensive approach to the organisation of cost accounting, based on the study of existing scientific provisions, the article analyses and theoretically generalises types of costs that should be classified by the following features: by the method of transferring cost to products; by types of products (works, services); by place of incurrance of costs; by costing items; by economic content (cost elements); by types of activities; by recognition principle; by purpose; by calendar periods; by management functions; depending on the feasibility of their implementation; by the nature of participation in the production process. The study formulates a system of principles on which the process of organising production cost accounting should be based, which includes the following principles: documentation of expenses and their full reflection in the production accounts; consistency of the adopted methodology for accounting for production costs and product costing throughout the year; timely, complete and correct allocation of expenses and income to certain reporting periods; grouping of expenses by objects of accounting and places of their occurrence; coordination of objects of cost accounting and product costing, indicators of actual expenses with regulatory and planned indicators, and so on; expediency of attributing expenses to the manufacture of specific products; operational control over production costs and the formation of production costs; regulation of the composition of production costs and costs related to the manufacture of specific products; development of the methodology and organisation of production cost accounting to bring them closer to international standards and global accounting practices. The obtained results of the study will provide a scientific approach to the formation of a methodological approach to the organisation of cost accounting of a manufacturing enterprise in order to manage them and prepare timely and reliable information for the preparation of financial statements.

Keywords: production enterprise, costs, organization of account, theoretical principles.

Постановка проблеми. В сучасних економічних умовах суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність з виробництва продукції, прагнуть підвищення обсягів виготовленої продукції, зниження рівня її собівартості та збільшення результату своєї діяльності, тобто прибутків. Витрати є одними з найважливіших факторів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий та майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність. Тому для забезпечення нормального функціонування підприємству необхідна правильна організація обліку та своєчасний якісний аналіз витрат.

Облікова система підприємства взагалі, а система обліку витрат зокрема, є важливим фактором забезпечення його ефективної діяльності, тому визначення її складу та якісних характеристик є першочерговим завданням. Вивчення організації обліку витрат виробничих підприємств та необхідність її удосконалення робить дослідження актуальним і таким, що відповідає потребам наукової і практичної думки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних та методичних положень організації обліку витрат присвятили свої праці такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Т.Ю. Бондаренко, Т.М. Давидов, В.В. Сопко, М.С. Пушкар та багато інших. Крім того, методологічні питання обліку витрат виробництва досліджували в своїх роботах і зарубіжні науковці: Т. Скоун, Р. Вандер Віл, Д. Фостер, К. Друрі, В.Ф. Гюнтер, Ч.Т. Хорнгрен тощо. Результати їх праць стали вагомим внеском у розвиток вітчизняної теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. В них розглянуто і вирішено загальнотеоретичні й методичні питання управлінської орієнтації бухгалтерського обліку та контролю відповідно до специфіки різних галузей промисловості. У цих дослідженнях, як правило, недостатньо висвітлюються інтереси виробничого обліку, що обумовлено природно-економічними, агротехнічними та організаційно-управлінськими особливостями виробництва даної галузі [1].

В наукових працях Ф.Ф. Бутиця та ін. [2] висвітлюється міцний зв'язок між методами обліку витрат та методами калькулювання собівартості продукції, що знаходиться в залежності від технологічних процесів, які використовуються на даному виробництві. В роботах Т.Ю. Бондаренко [3] досліджено

загальновиробничі витрати, їхня економічна сутність, а також методика аналітичного обліку. Т.М. Давидова [4] свої праці присвятила методологічним аспектам обліку витрат на збут та відображення їх у фінансовій звітності. Але, незважаючи на те, що дуже багато наукових праць присвячено питанням організації обліку витрат, все ще існують проблеми теоретичного та практичного характеру у фінансовому, управлінському та податковому обліках, що вказує на необхідність проведення додаткових досліджень.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Отже багато питань з організації обліку витрат залишаються нерозкритими і потребують поглибленої розробки теоретичних і методологічних аспектів щодо обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на підприємстві. Першочерговим питанням таких досліджень є визначення теоретичних засад організації обліку витрат виробничого підприємства, чому і присвячена дана стаття.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є уточнення теоретичних засад організації обліку витрат виробничого підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. До теоретичних засад організації обліку витрат належать визначення цього поняття, критерії визнання витрат, їх класифікація, принципи організації їх обліку. Поняття «витрати» визначені в нормативних джерелах, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності на підприємстві. Так, у національних стандартах бухгалтерського обліку надається наступне визначення цього поняття: «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [5]. Міжнародні стандарти фінансової звітності і бухгалтерського обліку визначають поняття витрати майже аналогічно: «витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам» [6]. Але визначення у міжнародних стандартах більш докладне: згадується обліковий період, деталізується «зменшення» активів на «амортизацію» та «вибуття».

При цьому у визначенні за міжнародними стандартами не згадується в якості винятків випадків зменшення капіталу його вилучення.

Підхід до поняття «витрати», який визначений у стандартах бухгалтерського обліку і фінансової звітності забезпечує формування достовірної інформації про результати діяльності підприємства у фінансовій звітності, але не формує уявлення про економічну сутність поняття витрати.

Науковці-економісти у своїх працях розкривають саме економічну сутність цього поняття. Науковці, в більшості своїй, розглядають витрати як спожиті у процесі діяльності підприємства його ресурси. Науковці, як правило, даючи визначення поняттю «витрати» деталізують перелік таких ресурсів. Узагальнення думок авторів та інформації з нормативних джерел щодо визначення поняття «витрати» наведені в таблиці 1.

Отже, з точки зору організації достовірного обліку виробничих витрат на підприємстві з метою управління ними та формування

виробничої собівартості продукції слід враховувати як бухгалтерський, так і ресурсний підхід до формування виробничих витрат.

Важливим аспектом теоретичних засад організації обліку виробничих витрат є критерії їх визнання. Ці критерії за змістом майже однаково визначені у національних [5] і у міжнародних стандартах обліку і звітності [6]. Різниця полягає в тому, що у національних стандартах уточнюються операції, при яких витрати не визнаються.

Класифікація витрат підприємства потрібна як для достовірного відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності, так і для визначення вартості готової продукції та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення класифікація витрат має при управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. Класифікація витрат здійснюється за різними ознаками. Види витрат за класифікаційними ознаками узагальнено в таблиці 2.

Таблиця 1

Підходи до визначення сутності поняття «витрати»

Автор/джерело	Визначення поняття «Витрати»	Характеристика підходу
НП(С)БО 1 [5]	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	Бухгалтерський підхід, тобто сукупність процесу і вартості, що впливає на формування суми результатів діяльності суб'єкта господарювання
Концептуальна основа фінансової звітності [6]	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам	
Бутинець Ф.Ф. [7]	Грошовий вираз величини ресурсів, використаних у процесі виробництва, розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції	
Дербін Е.Ф., Кілієвич О.І. [8]	Вартість, що кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів	
Труш В.Є. та ін. [9]	Спожиті ресурси чи витрачені кошти для одержання бажаного результату	
Ткаченко Н.М. [10]	Спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина, матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт	Ресурсний підхід, тобто вартість витрачених ресурсів
Сопко В.В. [11]	Процес перетворення грошей на ресурси діяльності	
Маконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. [12]	Виплати, які підприємство повинно здійснити, або ті доходи, котрі воно повинно забезпечити постачальнику в альтернативних виробництвах	

Таблиця 2

Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групи витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат) Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробу (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації) Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати структурного підрозділу
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотних відходів) Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Амортизація виробничого обладнання Загальновиробничі витрати
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)
За видами діяльності	Витрати операційної діяльності Фінансові витрати Витрати інвестиційної діяльності
За принципом визнання	Витрати, що визнані у зв'язку зі зменшенням активів Витрати облікового періоду Витрати, що виникли при визнанні зобов'язань
За призначенням	Виробничі витрати Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут тощо
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця) Одноразові витрати (витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу)
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва) Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)
За характером участі у виробничому процесі	Основні (впливають із самого процесу виготовлення продукції і неминучі у будь-яких умовах виробництва – невеликих і значних масштабах) Накладні (не впливають із самої технології виробництва і не є обов'язкові за всіх умов виробництва, є результатом усупільнення праці і зв'язані з процесами організації, управління та обслуговування виробництва)

Джерело: складено авторами з використанням джерел [7; 10; 11; 13]

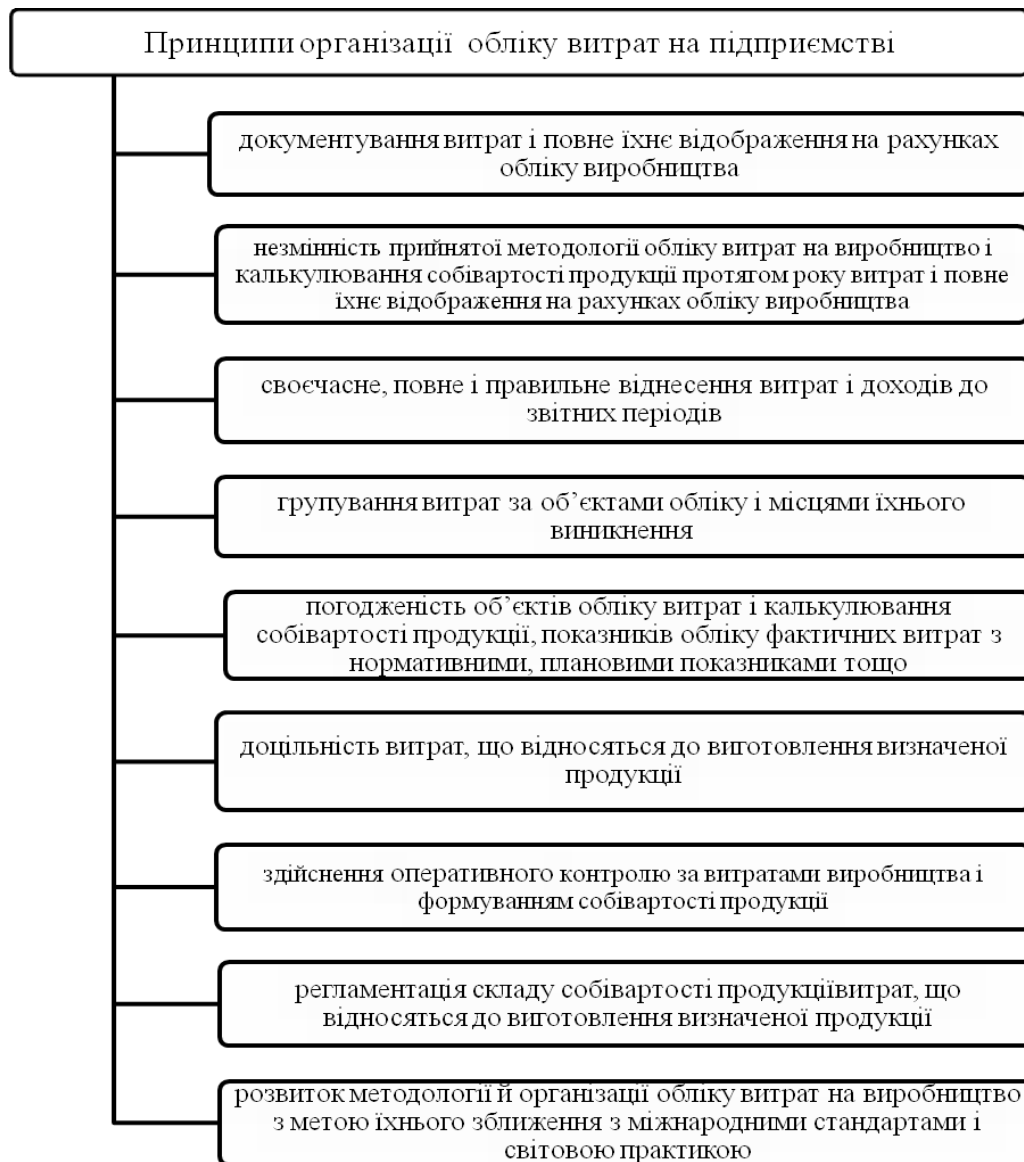


Рис. 1. Принципи організації обліку витрат на виробництво продукції

Джерело: узагальнено авторами за матеріалами [10; 14]

У вітчизняній практиці однією з основних класифікацій витрат є їх класифікація за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливість цієї класифікації в тому, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому, склад елементів може бути встановленим.

Слід зазначити, що класифікація витрат за елементами не може повністю забезпечити підприємство інформацією про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням власних ресурсів. Наявність інших підходів до класифікації витрат пояснюється наявністю різних специфічних особливостей, властивих окремим під-

приємствам, які впливають на формування собівартості їх продукції.

Реалізація організації обліку витрат на виробництво ґрунтується на принципах, що наведені на рисунку 1.

Висновки і напрями подальших досліджень. Отже, у статті досліджено основні теоретичні аспекти організації обліку витрат виробничого підприємства. Уточнене поняття «витрати», класифікація видів витрат та принципи організації обліку витрат виробничого підприємства. Напрямами подальших досліджень стане формування методичного підходу до організації обліку витрат виробничого підприємства з метою управління ними та підготовки своєчасної і достовірної інформації для складання фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Матюха М.М., Ткачова А.І. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/74.pdf (дата звернення: 22.07.2023).
2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2002. 544 с.
3. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 23 с.
4. Давидова Т.М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх у фінансовій звітності. *Вісник податкової служби України*. 2009. № 8. С. 14–19.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 22.07.2023).
6. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 23.07.2023).
7. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С. 11–18.
8. Дербін Е.Ф., Кілієвич О.І. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. Київ : УАДУ при Президенті України, 1997. 108 с.
9. Труш В.Є., Чебан Т.М., Степанович Н.Я. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Кондор, 2007. 296 с.
10. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навч. посіб. Київ : А.С.К., 1997. 512 с.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
12. Макконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. Економікс: Принципи, проблеми і політика. URL: <https://library.tou.edu.kz/fulltext/buuk/b3263.pdf> (дата звернення: 23.07.2023).
13. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
14. Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Оленко І.П. Облік, аналіз, аудит : навч. посіб. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2003. 380 с.

REFERENCES:

1. Matiukha, M.M. & Tkachova, A.I. (2015) Shliakhy udoskonalennia bukhhalterskoho obliku vytrat diialnosti pidpriemstva [Ways to improve accounting calculations costs of the company]. *Efektivna ekonomika*, no. 11. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/74.pdf (accessed 22 July 2023).
2. Butynets, F.F., Vyhovska, N.H., Maliuha, N.M. & Petrenko, N.I. (2002) Kontrol i reviziia [Control and revision]. Zhytomyr: PP "Ruta", 544 p. (in Ukrainian)
3. Bondarenko, T.Iu. (2009) Oblik i kontrol zahalnovyrobnych yk vytrat (na prykladi hirnycho-zbahachuvalnykh pidpriemstv) [Accounting and control of cost value (an ore-dressing enterprises)], Extended abstract of Candidate's thesis. Kyiv, 23 p.
4. Davydova, T.M. (2009) Metodolohichni aspekty obliku vytrat na zbut ta vidobrazhennia yikh u finansovii zvitnosti [Methodological aspects of account of costs are on a sale and reflection of them in the financial reporting]. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, no. 8, pp. 14–19.
5. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti" No. 73 vid 07.02.2013 r. [National regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting" No. 73 dated February 7, 2013]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed 22 July 2023).
6. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti vid 01.09.2010 r. [Conceptual basis of financial reporting from September 1, 2010]. Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obliku (IASB). Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (accessed 22 July 2023).
7. Butynets, F.F. (2012) Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia [Costs of production and their classification are for the necessities of management]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no. 1, pp. 11–18.
8. Derbin, E.F. & Kiliievych, O.I. (1997) Ekonomichna teoriia i derzhavnyi sektor: teoriia, praktyka, terminolohiia, dzherela [Economic theory and the public sector: theory, practice, terminology, literature]. Kyiv: UADU pry Prezydentovi Ukrainy, 108 p. (in Ukrainian)

9. Trush, V.Ie., Cheban, T.M. & Stepanovych, N.Ia. (2007) Upravlinskyi oblik [Managerial Accounting]. Kyiv: Kondor, 296 p. (in Ukrainian)
10. Tkachenko, N.M. (1997) Bukhhalterskyi oblik na pidpriemstvakh z riznyimi formamy vlasnosti [Accounting at enterprises with different forms of ownership]. Kyiv: A.S.K, 512 p. (in Ukrainian)
11. Sopko, V.V. (2006) Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom [Accounting in enterprise management]. Kyiv: KNEU, 526 p. (in Ukrainian)
12. Makkonel, K.R., Kempbell, R. & Briu S.L. Ekonomiks: Pryntsypy, problemy i polityka [Economics: Principles, problems and politics]. Available at: <https://library.tou.edu.kz/fulltext/buuk/b3263.pdf> (accessed 23 July 2023).
13. Sadovska, I.B., Bozhydarnik, T.V. & Nahirska, K.Ie. (2013) Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury, 688 p. (in Ukrainian)
14. Sierikova, T.M., Ponikarov, V.D., Kozhanova, Ye.P. & Olenko, I.P. (2003) Oblik, analiz, audyt [Accounting, analysis, audit]. Kharkiv: VD "INZhEK", 380 p. (in Ukrainian)