

ОБЛІК ВИТРАТ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

ACCOUNTING OF COSTS: PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

У статті висвітлено окремі проблемні питання обліку витрат, а також запропоновано шляхи їх вирішення. Охарактеризовано складові обліку витрат, досліджено механізм їх впливу на ефективність облікової інформації, запропоновано підходи до їх удосконалення та оптимізації. Узагальнено перелік елементів облікової політики стосовно витрат, деталізовано їх зміст та порядок розроблення. Критично розглянуто підходи до вибору бази розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ), обґрунтовано критерії оптимального вибору. Розроблено структуру аналітичного обліку витрат, запропоновано рівні диференціації інформаційних потоків залежно від інформаційних потреб менеджменту. Розроблено алгоритм формування робочого плану рахунків з обліку витрат, зокрема порядок його побудови та кодування рахунків. Обґрунтовано доцільність чотирьохетапної побудови процесу обліку витрат, визначено функції та зміст кожного етапу.

Ключові слова: витрати, робочий план рахунків, елементи витрат, аналітичний облік, база розподілу витрат, етапи обліку витрат.

В статье освещены отдельные проблемные вопросы учета затрат, а

также предложены пути их решения. Охарактеризованы составляющие учета затрат, исследован механизм их влияния на эффективность учетной информации, предложены подходы к их усовершенствованию и оптимизации. Обобщен перечень элементов учетной политики касательно расходов, детализировано их содержание и порядок разработки. Критически рассмотрены подходы к выбору базы распределения общепроизводственных расходов (ОПР), обоснованы критерии оптимального выбора. Разработана структура аналитического учета затрат, предложены уровни дифференциации информационных потоков в зависимости от информационных потребностей менеджмента. Разработан алгоритм формирования рабочего плана счетов по учету затрат, в частности порядок его построения и кодирования счетов. Обоснована целесообразность четырехэтапного построения процесса учета затрат, определены функции и содержание каждого этапа.

Ключевые слова: расходы, рабочий план счетов, элементы затрат, аналитический учет, база распределения расходов, этапы учета затрат.

УДК 657.331.3

Островерха Р.Е.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університет державної фіскальної
служби України

The article reveals some of the problematic issues of cost accounting and suggests ways to solve them. The components of cost accounting are characterized, the mechanism of their influence on the effectiveness of accounting information is investigated, and approaches to their improvement and optimization are proposed. First of all, it justified the need to increase the level of detail and analyticity of accounting information, for which relevant areas were developed, which include the formation of accounting policies for costs, the choice of cost accounting centers in accordance with management information requests, the formation of a detailed chart of accounts for cost accounting and a phased construction of the process cost accounting. The list of accounting policy elements for cost accounting has been clarified, their content and formation procedure are described in detail. It is proved that the rationality of the accounting policy is determined by its harmonization with the information needs of management and the characteristics of business structures (types of activities, nature of production, management structure, size of the enterprise, and specifics of technology and organization production). Critically revised modern approaches to the selection of the base distribution of overhead costs and justified the criteria for their optimal choice. A structure of analytical cost accounting adapted to the information needs of management has been developed. It is proved that the optimal levels of differentiation of information flows are determined in accordance with the organizational hierarchy of the enterprise. An algorithm has been developed for the formation of a working chart of accounts for cost accounting, including the procedure for structuring it and coding accounts, which is set by users of information. The necessity of a four-stage process of cost accounting is substantiated. The content of each of the stages of cost accounting in the context of types of accounting work and storage media is determined, which allows it to be used in practice, including using computer technologies.

Key words: costs, work plan of accounts, cost elements, analytical accounting, base of distribution of costs, stages of cost accounting.

Постановка проблеми. Оптимізація величини витрат та економне використання ресурсів складають ключову проблему не лише діяльності окремих бізнес-структур, але й функціонування сучасної економіки загалом. Прискорення та інтенсифікація процесів економічного розвитку загострили як загальновизнану проблему обмеженості ресурсів, так і пошук рішень, спроможних забезпечити оптимізацію витрат та зростання ефективності використаних ресурсів. З іншого боку, витрати є одним зі складників фінансових результатів, тому переключення, допущені в процесі їх формування, спричиняють лавиноподібну деформацію більшості елементів економічної системи (прибутку, податку з прибутку тощо) [1, с. 612]. Це унеможли-

лює прийняття ефективних управлінських рішень щодо вибору оптимальних видів, галузей та сфер діяльності. Формування релевантної інформації для управління витратами може забезпечити лише вміло побудована й організована система бухгалтерського обліку, що визначає актуальність досліджень, присвячених пошуку шляхів системного вдосконалення усіх її складових.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розроблення засад обліку витрат здійснили Б.М. Богач, Т.В. Барановська, Н.Р. Домбровська, П.В. Єременко, Г.О. Зінов'єв, К.М. Корнєєва, О.І. Корольова, О.В. Олійник, К.П. Проскура, Н.В. Радченко, Т.І. Рассулова, О.М. Рибалко, М.Г. Чумаченко, А.В. Хмелюк, Н.М. Шмиголь,

В.Ф. Яценко. Проте окремим питанням обліку витрат не приділяється достатньо уваги, зокрема проблемам формування облікової політики щодо витрат, побудови робочого плану рахунків в контексті задоволення інформаційних потреб менеджменту, етапам процесу обліку витрат та їх змістовному наповненню.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення обліку витрат із застосуванням системного підходу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку виділяють чотири рівні, кожний з яких відіграє певну роль у формуванні облікової інформації. Нормативними документами [2] для всіх суб'єктів господарювання встановлені однакові правила й підходи до визнання та оцінювання витрат. Вони, з одного боку, забезпечують зіставлення облікової інформації по країні загалом, а з іншого боку, сприяють вільній конкуренції в бізнес-середовищі, що доводить об'єктивну необхідність централізованого нормативно-правового регулювання обліку. Однак потреба наявності різноманітної за обсягами, змістом, структурою, термінами та формами подання інформації сформувала запити на методи, способи та прийоми обліку, спроможні вирішити проблеми інформаційного забезпечення менеджменту. Отже, трансформація інформаційних потреб зумовила необхідність децентралізації регулювання чисельних облікових процедур та надання суб'єктам господарювання права на самостійне формування облікової політики.

Застосування альтернативних методів та прийомів обліку витрат з числа задекларованих П(С) БО 16 «Витрати» [2] приводить до зміни величини витрат. Це свідчить про те, що, змінюючи підходи до формування та оцінювання витрат, менеджмент може впливати на результати господарських операцій, тобто використовувати облікову політику як інструмент прийняття управлінських рішень. З іншого боку, на облікову політику щодо витрат впливає низка факторів, таких як види діяльності, характер виробництва, структура управління, розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва [3, с. 81]. Отже, можна визначити, що раціональність облікової політики щодо витрат залежить від її гармонізації з інформаційними потребами менеджменту, особливостями організації та технології виробництва.

Отже, на формування інформаційних ресурсів одночасно впливають і централізоване нормативно-правове регулювання, і облікова політика, тому якість інформації залежить не лише від раціональності нормативних документів, але й від умінь суб'єктів господарювання з переліку альтернативних методів, способів та прийомів обліку

витрат вибирати найбільш оптимальні, адаптовані до завдань управління. Це зумовлює необхідність обґрунтування підходів до формування облікової політики щодо витрат.

Одним з ключових питань розроблення облікової політики є вибір її елементів, до складу яких найчастіше включають порядок розподілу витрат між готовою продукцією (ГП) та незавершеним виробництвом (НВ), методи оцінювання НВ, оцінювання та розподіл вартості робіт і послуг допоміжних (ДВ) та обслуговуючих виробництв (ОВ), способи розподілу накладних витрат, склад змінних загальноновиробничих витрат (ЗВВ), варіанти зведеного обліку затрат, методи обліку витрат виробництва, формування переліку місць виникнення та центрів витрат, перелік статей адміністративних витрат, нормальну виробничу потужність [4, с. 475; 5, с. 142; 6, с. 270–272; 7]. Раціональність елементів облікової політики щодо витрат залежить від їх змістовного наповнення, зразки якого розроблено в табл. 1.

Одним із суперечливих елементів облікової політики є вибір бази розподілу ЗВВ, тому що суттєво впливає на суму розподілених накладних витрат, відповідно, суму собівартості готової продукції кожного виробничого підрозділу [3, с. 82]. Витоками вказаної проблеми, з одного боку, є сама природа непрямих витрат, що «унеможливує або принаймні ускладнює точне визначення частки непрямих витрат, яка належить до окремого об'єкта обліку витрат» [8, с. 313].

З іншого боку, відсутні «чіткі і однозначні правила з визначення суми непрямих витрат, яку потрібно списати на кожний виріб» [8, с. 356], що ще більше ускладнює вирішення проблеми. Для обґрунтування критеріїв вибору оптимальної бази розподілу ЗВВ потрібно встановити чинники, що впливають на цей процес. Серед таких чинників найчастіше називають особливості виробничого процесу, зокрема структуру собівартості продукції [3, с. 84]; методи обліку витрат, вид виробництва, їх галузевий характер, матеріаломісткість та трудомісткість виробництва [5, с. 141]; особливості галузі, типу й виду виробництва, характер його організації та технологічного процесу, різноманітність продукції, масовість випуску, структуру організації та інші умови, об'єкти калькулювання [9, с. 132]. Розмаїття наведених чинників без взаємозв'язку з вибором бази розподілу засвідчує, що одностайні критерії вибору оптимальної бази розподілу ЗВВ не обґрунтовані, тому проблеми їх вибору залишаються невирішеними.

В нашій країні найбільш поширеними базами розподілу ЗВВ є пряма заробітна плата працівників, прямі матеріальні витрати, всі прямі витрати, кількість відпрацьованих машино-годин, кількість виробів [10, с. 260]. Американськими компаніями для розподілу виробничих накладних витрат вико-

Облікова політика щодо витрат підприємства

Елементи облікової політики	Зміст елементів облікової політики
Групування витрат	Вибір напрямів групування витрат (за видами діяльності, структурними підрозділами, економічними елементами, тощо), формування змісту кожного елемента та статті витрат.
Робочий план рахунків з обліку витрат	Методика розроблення та структура робочого плану рахунків з обліку витрат, застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку.
Методи обліку витрат	Вибір методів обліку витрат, адаптованих до організаційно-технологічної структури виробництва та завдань управління витратами підприємства.
Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації	Встановлення порогу суттєвості в розмірі 2% чистого прибутку (збитку) підприємства.
Визнання та оцінювання ЗВВ	Перелік та склад постійних і змінних ЗВВ, вибір бази та порядку розподілу ЗВВ.
Документування витрат	Вибір форм документів та розроблення порядку їх складання, запровадження графіків руху документів.
Аналітичний та синтетичний облік витрат	Методика й техніка аналітичного обліку витрат за видами діяльності, структурними підрозділами, центрами відповідальності, об'єктами калькулювання; вибір регістрів аналітичного та синтетичного обліку витрат та розроблення порядку їх складання; організація зведеного обліку витрат.
Структура виробництва	Класифікація підрозділів підприємства та їх поділ на основне, допоміжне, підсобне та обслуговуюче виробництво; виділення центрів відповідальності та центрів обліку витрат; розроблення системи нумерації (шифрів) структурних підрозділів.
Калькулювання собівартості продукції	Перелік та склад статей калькулювання; об'єкти калькулювання; структура регістрів аналітичного обліку (калькуляцій), періодичність та порядок їх складання.

Джерело: розроблено за джерелами [4–7]

ристовуються заробітна плата працівників, прямі людино-години, машино-години, вартість прямих матеріальних витрат, вага основних матеріалів [11]. Схожість, ідентичність переліку баз розподілу, відсутність ніж ними принципових відмінностей доводять, що проблему достовірного розподілу ЗВВ слід вирішувати не за рахунок запровадження екзотичних баз розподілу, а шляхом пошуку раціональної методики їх застосування.

Серед переваг маржинального доходу кожного виробу як бази розподілу ЗВВ зазначається «згладжування розбіжностей в рентабельності окремих виробів» [10, с. 261]. Однак таке «згладжування», по-перше, приведе до викривлення інформації щодо собівартості окремих виробів, отже, прийняття хибних управлінських рішень щодо обсягів, структури та асортименту виробництва. По-друге, це суперечить самому призначенню процесу розподілу витрат, який здійснюється задля економічно обґрунтованого розподілу ЗВВ та одержання достовірної інформації щодо витрат у розрізі виробничих процесів, структурних підрозділів та окремих виробів, тобто застосовується для досягнення мети, яка не пов'язана з розподілом ЗВВ.

На наш погляд, заслуговує на увагу диференційований підхід до вибору баз розподілу окремо для кожної статті накладних витрат, запропонований зарубіжними вченими [10, с. 260]. Однак з огляду на трудомісткість його застосування він стане можливим лише за використання відповідних комп'ютерних технологій, пристосованих до облікових завдань такого типу.

На наш погляд, цілком слушною є думка про вибір бази розподілу ЗВВ окремо для кожної групи виробництв з огляду на особливості виробничого процесу [3, с. 84]. Обґрунтованість цього підходу з економічної точки зору дасть змогу одержати досить достовірну оцінку собівартості продукції кожного підрозділу, тому він потребує подальших розробок.

Отже, в науковій літературі не приділяється достатньо уваги критеріям вибору баз розподілу ЗВВ у взаємозв'язку з чинниками, що впливають на цей процес, не висвітлюється взаємозалежність між ними, тому, незважаючи на широке висвітлення проблем, пов'язаних з вибором бази розподілу ЗВВ, вони досі залишаються недостатньо обґрунтованими, отже, невирішеними.

На погляд Б. Нідлза, «правильна» база розподілу непрямих витрат «повинна вказувати на зв'язок між непрямими витратами та причинами, що впливають на них. Мета полягає у тому, щоб вибрати таку характеристику виробничого процесу, зміни якої найбільше впливають на величину непрямих витрат» [12, с. 447]. Аналогічних поглядів дотримувався Р. Ентоні: «Частка непрямих витрат, що відноситься на об'єкт, повинна відповідати ступеню його причетності до таких витрат» [8, с. 347]. Отже, у виробництвах, де непрямі витрати змінюються пропорційно кількості машино-годин, оптимальною базою розподілу буде кількість машино-годин, а у виробництвах, де переважає ручна праця, – витрати на оплату праці. За відсутності чіткого взаємозв'язку між машино- або людино-годинами та непрямими витратами такою базою є

прямі витрати [8, с. 355], тобто критерієм вибору оптимальної бази розподілу є її причинно-наслідковий зв'язок з непрямими витратами.

Аналітичність облікової інформації забезпечується диференціацією інформаційних потоків, для вибору рівнів якої пропонуються різні підходи. Задля посилення самоконтролю суб'єктів за витратами їх облік пропонується вести в розрізі центрів відповідальності [13, с. 383]. Облік витрат за стадіями технологічного процесу дасть змогу «визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління» [14, с. 113]. Оскільки «визначення суми витрат завжди підпорядковується певним цілям, завданням» [8, с. 311], то побудову аналітичного обліку, рівні диференціації інформації та її аналітичну структуру необхідно підпорядкувати потребам управління. На наш погляд, оптимальний перелік центрів обліку витрат потрібно формувати за рівнями організаційної ієрархії підприємства та включити до нього види діяльності, структурні підрозділи, центри відповідальності, місця виникнення витрат, етапи виробничого процесу (стадії, переділи). Організація аналітичного обліку витрат за наведеною структурою забезпечить формування повної та релевантної інформації щодо величини витрат як по підприємству загалом, так і в розрізі кожного центру зокрема задля оперативного управління відхиленнями від нормативних показників.

Оскільки «головною умовою, що забезпечує надання керівництву інформації, є наявність рахунків для кожного виду витрат» [12, с. 36], пропозиція щодо розроблення деталізованого плану рахунків витрат як основного напрямку «удосконалення інформаційного поля» [10, с. 256] є цілком слушною та обґрунтованою. К.П. Проскура та Г.О. Зінов'єв з урахуванням потреб управлінського обліку пропонують таку трьохрівневу побудову внутрішнього плану рахунків: 1) центр відповідальності; 2) вид витрат за елементами (в розрізі елементів восьмого класу); 3) різновид окремих елементів у розрізі виду матеріалів. [10, с. 258]. У багаторівневій структурі робочого плану, крім перших трьох рівнів аналітики (види виробництв, елементи витрат, конкретні об'єкти обліку витрат), пропонується запровадити рівні аналітики за програмами, проектами, відповідальними особами [15, с. 553]. Отже, незважаючи на спільність позицій щодо підпорядкування структури робочого плану рахунків потребам менеджменту, підходи до структуривання та змісту рахунків різняться, тому потребують уточнення.

Алгоритм формування робочого плану включає такі види робіт, як визначення його структури (побудови); встановлення системи кодування інформації (структури рахунку); вибір методів гру-

пування інформації (вертикальний (ієрархічний) та горизонтальний (інформаційних зв'язків), кожний з яких забезпечує систематизацію інформації у відповідних розрізах). Однак найбільш придатним для формування робочого плану рахунків можна вважати фасетний метод, який дає змогу в межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних систем аналітичних рахунків, у кожній з яких інформація групується та узагальнюється за певною ознакою, визначеною потребами управління [16, с. 56].

Для побудови робочого плану рахунків та формування системи їх кодування потрібно вибрати напрями групування об'єктів обліку, встановити рівень деталізації інформації, який безпосередньо задається її користувачами. На наш погляд, структурними рівнями робочого плану рахунків є види виробництв з подальшою деталізацією на центри відповідальності, місця виникнення витрат (підрозділи). Кожній структурній одиниці виділяється номер (шифр), похідний від виду виробництва (рис. 1).

Як видно зі схеми, формування номеру (коду) кожного виду виробництв (основне, допоміжне, підсобне) та кожного структурного підрозділу з огляду на рахунок 23 «Виробництво» забезпечує єдиний підхід до системи послідовного кодування рахунків, а також дає змогу узагальнювати витрати як по підприємству загалом, так і в розрізі виробництв та окремих місць виникнення витрат і центрів відповідальності зокрема.

Наступним етапом розроблення робочого плану рахунків з обліку витрат є визначення шифрів для кожного елемента витрат (табл. 2).

Згідно з показниками табл. 2 кожний рахунок обліку витрат складається з шифру структурного підрозділу та номеру рахунку обліку витрат за елементами. Застосування методу послідовного групування об'єктів обліку й виділення їх вертикальної (ієрархічної) та горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури дає змогу накопичувати детальну інформацію за видами витрат у розрізі центрів відповідальності, тобто забезпечує виконання одночасно двох облікових завдань, таких як накопичення витрат за елементами, детальний облік витрат за центрами відповідальності. Запропонована схема робочого плану рахунків придатна для розроблення шифрів рахунків як для підрозділів основного виробництва, так і для допоміжних (підсобних) виробництв.

Сутність концептуального підходу до побудови робочого плану рахунків полягає у забезпеченні безпосереднього взаємозв'язку з інформаційними потребами менеджменту та адаптуванні до галузевої специфіки, особливостей видів діяльності, організаційно-управлінської структури та технології виробничого процесу.

Не можна оминати увагою порядок нарахування податків, які, згідно з Податковим кодексом України, включають до складу витрат. На думку Б.М. Занька, «відсутність визначених на законодавчому рівні баз оподаткування для окремих загальнодержавних податків <...> збільшує ймовірність помилок, які можуть бути допущені під час розрахунку податкових зобов'язань» [18, с. 911], що, на наш погляд, приводить до перекручення величини витрат діяльності та спотворення облікової інформації. Уникнути помилок під час формування таких витрат можна шляхом удосконалення податкового законодавства, що пропонується зробити щодо чіткого та зрозумілого визначення основних елементів податків та зборів [18, с. 912].

Одним з важливих питань обліку витрат є побудова моделі руху інформації в обліковому процесі: «сума виробничих витрат, оцінка готової продукції та фінансова звітність залежать від того, наскільки визначено та структуровано рух інформації щодо витрат виробництва» [12, с. 437]. У плані рахунків однакові за економічним змістом рахунки з обліку витрат (рахунок 23 «Виробництво», рахунки з

обліку операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства) перебувають у різних класах (у 2 класі «Запаси» та 9 класі «Витрати діяльності» відповідно). Така структура плану рахунків на теоретичному рівні свідчить про недотримання принципу превалювання сутності над юридичною формою, а на практичному рівні спотворює послідовність руху облікової інформації під час формування витрат виробництва, що приводить до викривлення їх величини. У сучасному дискурсі обґрунтовується двохетапна побудова процесу обліку витрат [14, с. 113; 17, с. 841], але вона не відповідає особливостям руху інформації під час формування витрат [12, с. 437–438; 8, с. 317–320], тому потребує уточнення.

Інформаційна модель процесу обліку витрат, побудована з урахуванням структури облікового процесу та особливостей формування й списання кожного виду витрат, наведена на рис. 2.

Як видно з рис. 2, процес обліку витрат є логічною послідовністю чотирьох взаємопов'язаних етапів, які разом забезпечують виконання облікового завдання, що полягає у формуванні інформації

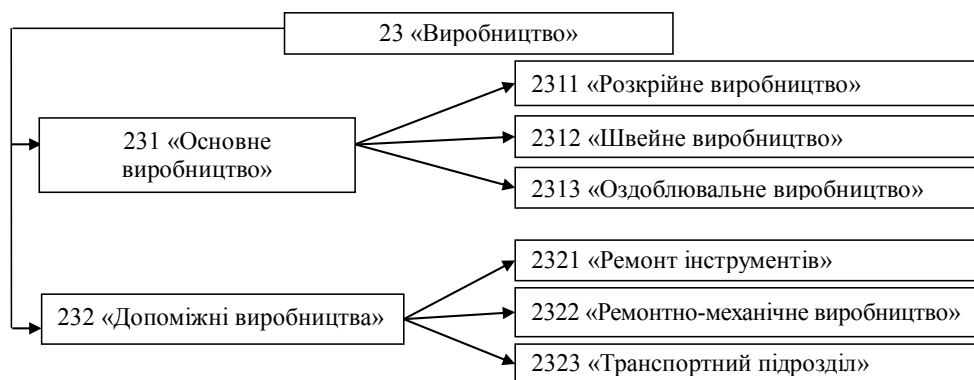


Рис. 1. Система кодування структурних підрозділів підприємства

Джерело: розробка автора

Таблиця 2

Робочий план рахунків з обліку витрат у розрізі елементів витрат

Шифр рахунку	Назва рахунку
23	Виробництво
231	Основне виробництво
2311	Розкрійне виробництво
231180	Матеріальні витрати
2311801	Основні матеріали
23118011	Тканина пальтова (далі – в розрізі марок, ґатунків, кольорів)
23118012	Тканина костюмна (далі – в розрізі марок, ґатунків, кольорів)
2311802	Допоміжні матеріали
23128021	Мережеве
23118022	Масло машинне
231181	Витрати на оплату праці
2311811	Основна заробітна плата
2311812	Додаткова заробітна плата
231184	Інші витрати

Джерело: розробка автора



Рис. 2. Етапи процесу обліку витрат діяльності

Джерело: розробка автора

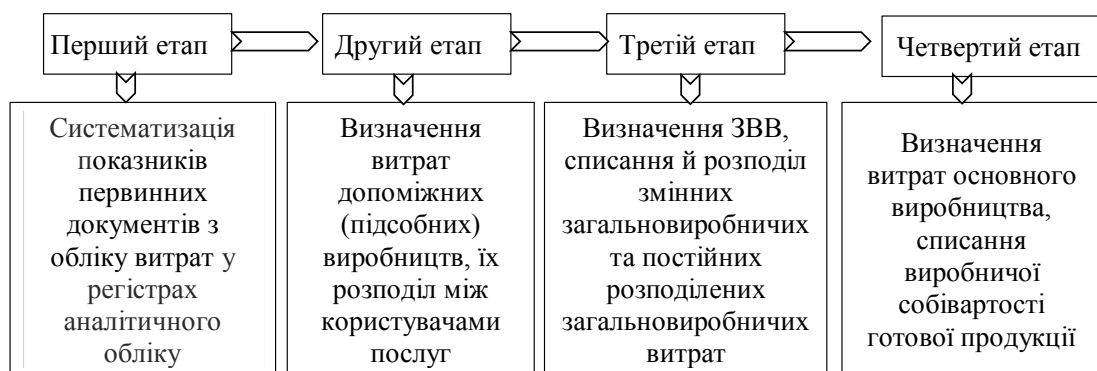


Рис. 3. Зміст та функціональне призначення етапів процесу обліку витрат

Джерело: розробка автора

ції щодо витрат, тому є єдиною обліковою системою. Однак відмінності щодо призначення, змісту та порядку функціонування кожного етапу зумовлюють необхідність їх виділення в окрему структурну одиницю облікового процесу (рис. 3).

Показники рис. 3 свідчать про те, що на першому етапі необхідно забезпечити формування витрат кожного окремого центру відповідальності або виду витрат (адміністративні витрати). Для цього потрібно розробити відомості аналітичного обліку витрат згідно з номенклатурою витрат, регламентованою обліковою політикою (табл. 3).

На другому етапі обліку витрат визначають собівартість робіт (послуг) допоміжних (підсобних)

виробництв, яку розподіляють між споживачами, як правило, пропорційно обсягам одержаних ними послуг. На третьому етапі обліку витрат визначають окремо суму змінних ЗВВ та постійних розподілених ЗВВ витрат, які розподіляються із застосуванням бази розподілу згідно з Наказом про облікову політику. На четвертому завершальному етапі відбуваються узагальнення витрат виробництва в розрізі рівнів деталізації облікової інформації, вибраних менеджментом (по підприємству загалом, у розрізі видів виробництв, центрів відповідальності зокрема); формування елементів витрат; визначення виробничої собівартості продукції та величини НВ; списання постійних

Відомість обліку витрат швейного виробництва № 1 за січень 201... р.

Назва документа	Основний матеріал	Допоміжний матеріал	Заробітна плата	ЄСВ	ДВ	ЗВВ	Витрати разом
Акт-вимога	812680	14072					826752
Розрахункова відомість			240286				240286
Розрахунок ЄСВ				52856			52856
Довідка бухгалтерії					7269	15490	22759
Разом	812680	14072	240286	52856	7269	15490	1618363

Джерело: розробка автора

нерозподілених ЗВВ на собівартість реалізованої продукції; списання адміністративних витрат на фінансові результати.

Отже, з одного боку, функціональні та змістовні відмінності етапів обліку витрат потребують їх виокремлення, а з іншого боку, умовою ефективного функціонування облікового процесу як системного утворення є забезпечення їх взаємозв'язку, наступності та гармонізації, дотримання єдиних підходів як до носіїв інформації, так і до облікових робіт. Інформаційна модель процесу обліку витрат, побудована в розрізі чотирьох етапів, забезпечує логічну послідовність формування витрат з моменту їх виникнення до моменту списання виробничої собівартості продукції, а також сприяє зростанню ефективності інформаційних потоків в управлінні діяльністю підприємства через можливість контролю витрат на кожному етапі їх формування.

Висновки з проведеного дослідження. Одержані автором результати дослідження визначають шляхи вдосконалення обліку витрат у контексті підвищення релевантності облікової інформації, її ефективності для прийняття управлінських рішень. Їх сутність полягає в гармонізації методів, способів та прийомів обліку з економічною сутністю витрат, забезпеченні їх відповідності особливостям фінансово-господарської діяльності бізнес-структур та узгодженості з інформаційними потребами користувачів інформації.

Аналітичність облікової інформації залежить від рівня її деталізації, для підвищення якого запропоновано використовувати елементи облікової політики щодо витрат, робочий план рахунків з обліку витрат, реєстри аналітичного обліку витрат, адаптовані до номенклатури витрат кожного виду діяльності, центру відповідальності або центру виникнення витрат.

Чотирьохетапна побудова процесу обліку витрат, розроблена з урахуванням структури облікового процесу та особливостей формування й списання кожного виду витрат, забезпечує впорядкування та структурування руху інформації, отже, достовірне визначення величини витрат як по підприємству загалом, так і в розрізі кожного етапу обліку витрат зокрема.

Основними напрямками подальших досліджень є адаптування розробок елементів облікової політики та структури робочого плану рахунків з обліку витрат до галузевих особливостей діяльності бізнес-структур.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Стігліц Д.Е. Економіка державного сектора / пер. з англ. А.В. Олійник, Р.О. Скільський. Київ : Основи, 1998. 854 с.
2. П(С)БО 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 26.02.2019).
3. Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С. 79–90.
4. Олійник О.В., Барановська Т.В. Витрати підприємств як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1 (31). С. 469–477.
5. Домбровська Н.Р. Формування облікової політики щодо витрат підприємств по заготівлі та переробці зерна. *Інноваційна економіка*. 2012. № 2 (28). С. 139–145.
6. Космінко М.В. Незавершене виробництво як об'єкт організації облікової політики підприємства. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії*. 2009. № 4 (17). С. 269–273.
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish> (дата звернення: 20.02.2019).
8. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / пер. с англ. А.М. Петрачкова. Москва : Финансы и статистика, 1996. 560 с.
9. Радченко К.М. Витрати як об'єкт обліку та їх місце в системі бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2017. № 4 (50). С. 132–134.
10. Проскура К.П., Зінов'єв Г.О. Податкові аспекти управління витратами підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 6. С. 255–262.
11. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / пер. с англ. О.Д. Каверина, И.В. Романовского. Москва, 1995. 415 с.

12. Нидлз Б., Андерсон К., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. Я.В. Соколова. Москва, 1996. 496 с.

13. Рассулова Н.В., Корнеева Т.И. Организация обліку витрат: проблеми та шляхи їх вирішення. *Вісник ДонНУЕТ*. 2010. № 4 (48). С. 378–384.

14. Шмиголь Н.М., Рибалко О.М., Єременко П.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. *Вісник Запорізького національного університету*. 2015. № 3 (27). С. 108–114.

15. Яценко В.Ф. Моделирование системы обліку витрат для управління бізнес-процесом «виробництво». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 12. С. 552–558.

16. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 1988. 279 с.

17. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 25. С. 841–846.

18. Занько Б.М. Проблемні аспекти накопичення в обліку інформації щодо бази оподаткування для обчислення загальнодержавних податків і зборів. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 18. С. 908–912.

REFERENCES:

1. Stihlits D.E. (1998) *Ekonomika derzhavnoho sektora* [Public sector economics] / per. z anhl. A.V. Oliinyk, R.O. Skil'skiy. Kyiv : Osnovy (in Ukrainian).

2. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2013) *Vytraty: Polozhennja (standart) bukhgalters'kogo obliku 16* [Costs: Accounting Regulation (Standard) 16], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed: 26 February 2019).

3. Korolova O.I. (2015) *Oblik vytrat vyrobnytstva: problemy ta perspektvy rozvytku* [Problems and development prospects of production costs accounting]. *Ekonomika ta upravlinnia na transporti*, vol. 1, pp. 79–90.

4. Oliinyk O.V., Baranovska T.V. (2015) *Vytraty pidpriemstv yak ob'ekt oblikovoi polityky: orhanizatsiino-metodychni polozhennia* [Costs of enterprises as an object of accounting policy: organizational and methodological provisions]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskogo obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1 (31), pp. 469–477.

5. Dombrovska N.R. (2012) *Formuvannia oblikovoi polityky shchodo vytrat pidpriemstv po zahotivli ta pererobtsi zerna* [Formation of accounting policy on the costs of enterprises for harvesting and processing of grain]. *Innovatsiina ekonomika*, vol. 2 (28), pp. 139–145.

6. Kosminko M.V. (2009) *Nezavershene vyrobnytstvo yak ob'ekt orhanizatsii oblikovoi polityky pidpriemstva* [Unfinished production as an object of organization accounting policy of the enterprise]. *Naukovyi*

visnyk Bukovynskoi derzhavnoi finansovoi akademii, vol. 4 (17), pp. 269–273.

7. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2013) *Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva* [Methodical recommendations for accounting policies of the enterprise]: available at: <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish> (accessed: 20 February 2019).

8. Entoni R., Ris Dzh. (1996) *Uchet: situatsii i primery* [Accounting: situations and examples] / per. s angl. A.M. Petrachkova. Moskva (in Russian).

9. Radchenko K.M. (2017) *Vytraty yak ob'ekt obliku ta yikh mistse v systemi bukhgalterskogo obliku* [Costs as an object of accounting and their place in the accounting system]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, vol. 4 (50), pp. 132–134.

10. Proskura K.P., Zinoviev H.O. (2009) *Podatkovi aspekty upravlinnia vytratamy pidpriemstva* [Tax aspects of enterprise cost management]. *Aktualni problemy ekonomiky*, vol. 6, pp. 255–262.

11. Khorngren Ch.T., Foster Dzh. (1995) *Bukhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt* [Accounting: management aspect] / per. s angl. O.D. Kaverina, I.V. Romanovskogo. Moskva (in Russian).

12. Nidlz B., Anderson K., Kolduell D. (1996) *Printsipy bukhgalters'kogo ucheta* [Principles of the accounting] / per. s angl. Ya.V. Sokolova. Moskva (in Russian).

13. Rassulova N.V., Kornieieva T.I. (2010) *Orhanizatsiia obliku vytrat: problemy ta shliakhy yikh vyrishennia* [Organization of cost accounting: problems and ways to solve them]. *Visnyk DonNUET*, vol. 4 (48), pp. 378–384.

14. Shmyhol N.M., Rybalko O.M., Yeremenko P.V. (2015) *Aktualni problemy ta shliakhy udoskonalennia obliku vytrat na pidpriemstvakh* [Current problems and ways to improve cost accounting at enterprises]. *Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu*, vol. 3 (27), pp. 108–114.

15. Yatsenko V.F. (2016) *Modeliuvannia systemy obliku vytrat dlia upravlinnia biznes-protsesom "vyrobnytstvo"* [Cost system modeling in management of the business process "production"]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 12, pp. 552–558.

16. Paliy V.F., Sokolov Ya.V. (1988) *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory] : uchebnik. Moskva : Finansy i statistika (in Russian).

17. Kravchenko O.V., Leonenko K.O. (2018) *Problemy orhanizatsii obliku vytrat vyrobnytstva* [Problems of accounting organization of production costs]. *Infrastruktura rynku*, vol. 25. pp. 841–846.

18. Zanko B.M. (2018) *Problemnii aspekti nakopychennia v obliku informatsii shchodo bazy opodatkuvannia dlia obchyslennia zahalnodержavnnykh podatkov i zboriv* [Problem aspects of accumulation in the accounting of the information of the tax base for calculation of nationwide taxes and fees]. *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 18, pp. 908–912.

ACCOUNTING OF COSTS: PROBLEMS AND THEIR SOLUTIONS

Optimization of costs and the economical use of resources are a key problem not only for the activities of individual business structures, but also for the functioning of the modern economy as a whole. To solve it, an effective cost management system based on various information is needed. The main source of information for management is accounting, therefore, the improvement of methods, ways and techniques for cost accounting is an integral part of solving the problems of economical use of resources and optimizing the costs of activities. The theoretical and methodological basis of the research is the works of leading domestic and foreign scientists on the problems of accounting for expenses, legislative and regulatory documents governing accounting. To study the hierarchical structure of the cost accounting system and its functional integrity, a functional approach and structural analysis were used. Retrospective and other methods of analysis were used to study trends in the evolution of accounting costs.

The structure of the regulatory and legal regulation of accounting has been investigated, the role and significance of each component in the process of formation of accounting information has been determined. It is proved that the rationality of the accounting policy depends on the harmonization with the information needs of management and features of business structures. It is indicated that by changing the accounting policy, that is, by choosing alternative methods, ways and techniques for processing information, business structures can influence the amount of expenses. The factors affecting the content and list of elements of accounting policies are investigated.

The content of elements of the accounting policy is detailed, in particular, the composition of indirect expenses and the list of methods for their accounting. On the basis of a critical analysis of modern approaches to the selection of the base of distribution of indirect costs, the criteria for choosing the optimal distribution base, which are the presence of a clear and direct relationship with indirect costs, are justified. The optimal levels of differentiation of information flows are determined in accordance with the organizational hierarchy of the enterprise. The structure of the analytical cost accounting will provide the formation of complete and relevant information on the level of expenditures both in the context of structural units, and in the whole enterprise. In order to improve the information field, a structure and coding system was developed for the working chart of accounts, adapted to the economic features of costs as objects of accounting and enterprise structure.

The necessity of a four-stage construction of the cost accounting process is substantiated. The content of each of the stages of cost accounting in terms of types of accounting work and storage media is determined, which allows using it in practice, including using computer technologies.