

DOI: 10.5281/zenodo.3591965
UDC Classification: 330.338.43: 334.012.74(477)
JEL Classification: P27, Q12, Q13

COST ACCOUNTING SYSTEM OF A COMPANY: FUNCTIONAL AND PROCESS APPROACHES

СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИТРАТ КОМПАНІЇ: ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ І ПРОЦЕСНИЙ ПІДХОДИ

Viktoria F. Yatsenko, PhD in Economics, Associate Professor
Kherson State Agrarian University, Kherson, Ukraine
ORCID: 0000-0001-7127-1885
Email: viktorijajacenko@gmail.com
Received 26.05.2019

Яценко В.Ф. Система обліку витрат компанії: функціональний і процесний підходи. Науково-методична стаття.

В статті представлено ідентифікацію, структуру і потік витрат через призму гармонізації вимог нормативно-правової регламентації обліку та концептуальних основ економічної теорії та управління. На прикладі перевезення вантажів автомобільним транспортом продемонстровано практичну реалізацію моделі інтегрованої системи обліку витрат компанії. Модель включає побудову рахунків обліку витрат основних бізнес процесів і видів діяльності, первинний, синтетичний та аналітичний (багатовимірний) облік витрат, а також гармонізацію аналітичних розрізів обліку витрат на виробництво і класифікаційних ознак групування в концепціях управління витратами. Представлена модель інтегрованої системи обліку витрат для практичного використання українськими компаніями в сучасних умовах господарювання. Отримані результати стануть основою для побудови аналогічних моделей системи обліку витрат з урахуванням особливостей інших галузей економіки і видів діяльності.

Ключові слова: облік, первинний документ, рахунок обліку, кореспонденція рахунків, управління витратами, змінні/постійні витрати, прямі/непрямі витрати

Yatsenko V.F. Cost accounting system of a company: functional and process approaches. Scientific and methodical article.

The paper presents the identification, structure and flow of costs through harmonizing the requirements of the regulatory framework for accounting and the conceptual fundamentals of economic theory and management. Practical implementation of the integrated cost accounting model of a company has been demonstrated based on the example of the haulage by road. The model includes the construction of accounts for recording costs of main business processes and activities, primary, synthetic and analytical cost accounting, as well as harmonization of analytical detailization of production cost accounting and classification features of cost management concepts grouping based on the example. Model of an integrated cost accounting system for implementation by Ukrainian companies in modern business conditions is presented. Obtained results will create the basis for building similar models of the cost accounting system, taking into account the characteristics of other industries and types of activities.

Keywords: accounting, primary document, financial account, correspondence of accounts, cost management, variable / fixed costs, direct / indirect costs

Законодавство України [1] зобов'язує підприємства вести облік і скласти фінансову звітність за національними або міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, одним із принципів яких є фіксування в обліку лише фактичних (історичних) даних, які, на думку управлінців, втрачають свою цінність і релевантність, оскільки характеризують події, які вже відбулися. Критика спрямування фінансового обліку на минуле сприяла появі нових концепцій управління та обліку, орієнтованих на отримання економічних вигод у майбутньому. Проте, гонка за передбаченням майбутнього супроводжується високим ризиком втрати «контролю над реальністю», водночас фінансовий облік залишається єдиною надійною технологією формування фактичних даних про реальну діяльність суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

У постіндустріальну епоху витрати залишаються пріоритетним напрямом дослідження науковців. Важливий внесок у розвиток теорії та практики обліку витрат внесли Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, В.Б. Івашкевич, А.М. Кузьмінський, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко Ю.С. Цал-Цалко та інші. Дослідження науковців умовно можна поділити на два основні напрями: облік витрат за стандартами (національними, міжнародними) бухгалтерського обліку та використання методів і технік обліку для управління витратами, в тому числі стратегічного управління, популярного серед зарубіжних [2-4] і вітчизняних вчених [5, 6]. Напрацювань щодо особливостей використання даних фінансового обліку для управління витратами або побудови єдиної інтегрованої системи обліку витрат недостатньо.

Виклад основного матеріалу дослідження

Систему обліку витрат компанії в рамках представленого дослідження розглядаємо як результат інтеграції вимог законодавчо-нормативної регламентації обліку та концептуальних засад економічної теорії і управління. Будова системи обліку витрат компанії ґрунтується на агрегуванні наступних елементів:

- ідентифікація, структура і потік витрат;
- документація (пакет форм документів) і документообіг (маршрути руху документів);
- синтетичний і аналітичний облік витрат ;
- методика і техніка калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- звітність за загальноприйнятими стандартами обліку (національними, міжнародними) та для інформаційної підтримки прийняття бізнес-рішень керівництвом компанії.

Оскільки обсяг статті не дозволяє розглянути всі елементи детально, зупинимося на тих, які суттєво трансформуються під впливом інтеграційного процесу.

1. Облік витрат компанії за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

1.1. Ідентифікація витрат

Облік як наука і професійна діяльність оперує специфічними поняттями, які позначаються термінами. Термін як мовна одиниця термінологічного словника певної галузі знань потребує визначення (дефініції), яке розкриває сутність або зміст (контент) поняття. В обліку відразу декілька термінів і відповідних дефініцій позначають витрати, які виникають під час здійснення звичайної діяльності суб'єкта господарювання, і мають форму вибуття активів, таких як грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, основні засоби або виникнення зобов'язань.

Методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати» [7]. В рамках стандарту використовуються терміни і поняття у логічному взаємозв'язку, представленому на рис. 1.

У фінансовому обліку та для цілей оподаткування дефініція «Витрати» розкривається як зменшення економічних вигід 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) [8]. Одночасно нормативне забезпечення обліку і оподаткування використовує терміни «Затрати» і «Втрати», дефініція яких перетинається з визначенням терміну «Витрати».

Використання терміну «затрати» в обліку має певні суперечності. В економічній теорії затратами вважають витрати, які повністю і однозначно поглинаються об'єктом витрат. Контент поняття у нормативних документах, регламентуючих ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, не розкривається, тим не менш, матеріальними затратами позначають один з економічних елементів витрат операційної діяльності (п.21 П(С)БО 16 «Витрати») і відповідну статтю з кодом 2500 III розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Однак рахунок 80, оборот якого відображається у цій статті, має назву «Матеріальні витрати» і призначений для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період [9]. Також у П(С)БО 9 «Запаси» [10] термін «транспортно-заготівельні витрати» розкривається як «затрати на заготівлю запасів» (п. 9) та один із методів оцінки вибуття запасів має назву «Нормативні затрати» (п. 16). І зовсім недоречно використання терміну «Затрати» у назві рахунку 85 [9], оскільки цей рахунок призначено не для обліку витрат на виробництво продукції, а витрат інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також інших витрат.

П(С)БО 16 «Витрати» оперує терміном «Втрати» для позначення збитків, понесених підприємством під час здійснення звичайної діяльності, таких як втрати від браку (п. 14), втрати від псування матеріальних цінностей (п. 15.9; 20), втрати від операційної курсової різниці та знецінення запасів (п. 20), втрати від участі в капіталі (п. 28); втрати від зменшення корисності необоротних активів, безоплатної передачі необоротних активів та неопераційних курсових різниць (п. 29).

Аналіз поняття і дефініції терміну «Витрати» в обліку нерозривно пов'язаний з процедурою визнання витрат, яка ґрунтується на принципі відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного (облікового) періоду доходи, отримані протягом цього періоду, зменшуються на витрати, понесені для отримання цих доходів. Витрати визнаються: одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені (наприклад, витрати, понесені підприємством на виробництво продукції, визнаються витратами на момент визнання доходу від реалізації готової продукції); витратами звітного періоду, в якому вони були понесені і які неможливо пов'язати з доходом цього періоду (наприклад, адміністративні витрати і витрати на збут); протягом кількох звітних періодів і систематично розподіляються між відповідними періодами (наприклад, амортизація основних засобів і нематеріальних активів). Втративіднадзвичайнихподій (пожежі, стихійні лиха) зазвичай визнаються і відображаються у фінансовійзвітності без пов'язаного з ними доходу.

Підходи до визнання витрат у П(С)БО 16 «Витрати» не розкриваються.

Відповідно засадам П(С)БО 16 витрати групують за видами діяльності суб'єкта господарювання: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) акумулює витрати основної діяльності, до якої відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг); витрати операційної діяльності (крім основної) представлені адміністративними витратами, витратами на збут та іншими операційними витратами; до витрат іншої діяльності (інвестиційна, фінансова, інша) відносять фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати і витрати, пов'язані з оподаткуванням прибутку.

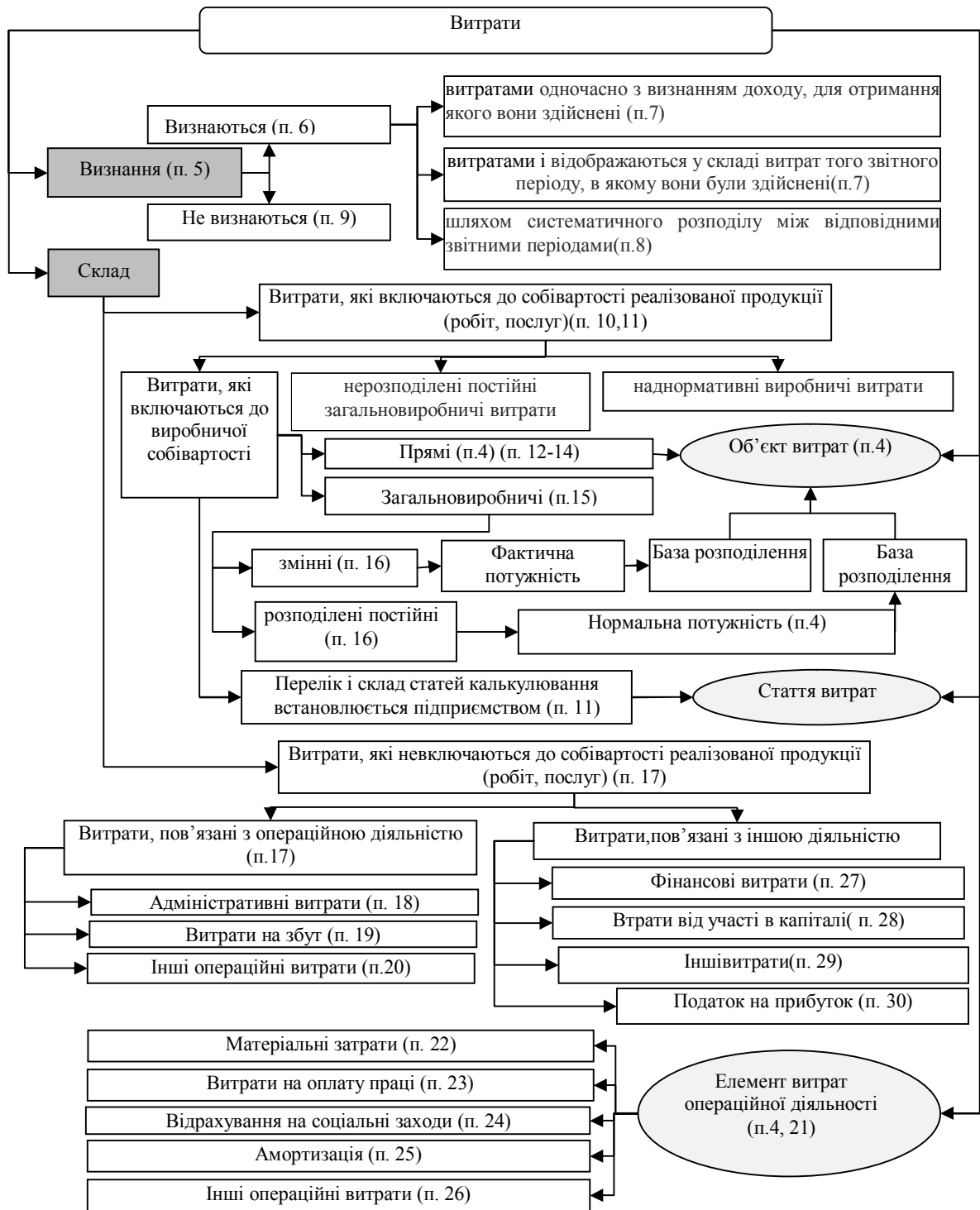


Рис. 1. Термінологічна система П(С)БО 16 «Витрати»
Джерело: складено автором за матеріалами [7]

Агрегування інформації про витрати проводять за:

- об'єктами витрат (продукція, роботи, послуги або вид діяльності) для обчислення виробничої собівартості;
- статтями витрат для калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- економічними елементами для проведення аналізу структури витрат операційної діяльності за економічно однорідними елементами.

1.2. Структура витрат

Структура витрат у П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 2) віддзеркалює концептуальний підхід економічної теорії – поділ витрат на продукт і період, втім має певні особливості, притаманні сфері бухгалтерського обліку. Архітектуру витрат на продукт спроєктовано на основі групування витрат за основними класифікаційними ознаками: можливості прямого віднесення на конкретний об'єкт витрат і залежності

від зміни обсягу виробництва. Втім, тільки у складі непрямих витрат виділяють змінну та постійну частину. Отже, витрати на продукт в координатах П(С)БО 16 «Витрати» представлено собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг), яка містить три складові. Виробнича собівартість (1) реалізованої протягом звітного періоду продукції (виконаних робіт, наданих послуг) складається з витрат, які прямо відносяться на об'єкт, і непрямих витрат, які можливо віднести на об'єкт витрат на основі бази розподілення.

Арсенал термінології П(С)БО 16 «Витрати» містить термін «Прямі витрати» у розумінні витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат.

Використання терміну «Прямі витрати» абсолютно виправдано з точки зору фундаментальних засад облікової науки, оскільки кожний первинний документ підтверджує фактичне здійснення господарської операції, і якщо в документі зазначено списання матеріалів або нарахування заробітної плати на виробництво конкретного продукту (виконання роботи, надання послуги), то такі витрати визнаються прямими. Якщо списані витрати неможливо прямо віднести на виробництво конкретного об'єкту витрат, то логічно визнати такі витрати непрямыми, однак термін «Непрямі витрати» в П(С)БО 16 «Витрати» не зустрічається.

Терміном «загальновиробничі витрати» визначають виробничі накладні витрати, до яких відносять витрати на організацію виробництва та управління цехами (дільницями, відділеннями, бригадами, іншими підрозділами) виробництва (основного й допоміжного), а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Для обліку цих витрат призначено рахунок 91 з однойменною назвою «Загальновиробничі витрати» [9]. Також характеристика рахунків класу 8 «Витрати за елементами» [9] використовує поділ сум в частині прямих, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), і виробничих накладних витрат. Отже, непрямі витрати в нормативному забезпеченні обліку позначають терміном «Накладні», а терміни «Виробничі накладні витрати» і «Загальновиробничі витрати» використовують як синоніми.

Загальновідомо, що витрати поділяють на змінні та постійні за класифікаційною ознакою відношення до обсягу виробництва продукції. П(С)БО 16 «Витрати» за цією ознакою поділяє лише загальновиробничі витрати. Змінні загальновиробничі витрати і частина постійних розподіляються на об'єкти витрат відповідно бази розподілення, а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (2) та наднормативні виробничі витрати (3), що виникають при застосуванні методу нормативних затрат при оцінці вибуття запасів, списують на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Групування витрат звітного періоду П(С)БО 16 «Витрати» проводить лише за відповідною функцією управління на підприємстві (адміністративні, на збут тощо). Витрати періоду накопичуються протягом звітного періоду і виникають навіть за відсутності процесу виробництва продукції. Класичним прикладом витрат періоду є адміністративні витрати, які не залежать від обсягів виробництва і відображаються у фінансовій звітності на постійній основі. Витрати на збут можуть змінюватися залежно від обсягів реалізованої продукції за звітний період, наприклад, у частині виплат комісійних працівникам відділу збуту, передбачених системою оплати праці, та вартості тари і пакувальних матеріалів, вартість яких не включається до виробничої собівартості продукції. Іншими словами, для цілей управління витрати звітного періоду можна ідентифікувати як непрямі (накладні) невиробничої сфери з виділенням постійної і змінної частин. Відображення змінної і постійної частин у складі витрат звітного періоду (крім загальновиробничих витрат) вимогами щодо ведення фінансового обліку і оподаткування та складання форм фінансової звітності не передбачено.

У книзі «На шляху до концептуальної основи стратегічного управління витратами - концепція, цілі та інструменти» професор І. Ель-Келетті (El-Kelety, I. (2006) аналізує запропонований (Funke 1994:324) взаємозв'язок витрат (рис. 3), поділених за класифікаційними ознаками: обсягом виробництва (змінні/постійні) та способом віднесення на об'єкт калькулювання (прямі/непрямі).

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку регулюють ведення фінансового обліку і оподаткування з метою складання звітності підприємства, отже існуючий підхід до трактування і структури витрат не викликає зауважень. Групування даних обліку для управління витратами в необхідних аналітичних розрізах потребуватиме додаткових облікових процедур. Проблема ідентифікації витрат на виробництво виникає в процесі калькулювання виробничої собівартості продукції та обчислення собівартості одиниці виготовленої продукції для управління витратами компанії, оскільки методика розрахунку включає лише прямі витрати, які змінюються прямо (майже прямо) пропорційно до обсягу виробництва, а інші витрати розподіляються відповідно встановленої бази, яка має максимально достовірно встановлювати взаємозв'язок між понесеними витратами і масштабами виробництва. Згідно цього підходу тільки матеріальні витрати на виробництво продукції (матеріальні затрати) однозначно встановлюють рівність прямих витрат = змінні витрати. Витрати на оплату праці працівникам основного виробництва можна вважати одночасно прямими і змінними тільки у випадку застосування на підприємстві відрядної системи оплати праці, в іншому випадку пряма заробітна плата вважається постійною і має розподілятися на об'єкти витрат на основі бази розподілення. Неправильна ідентифікація прямих витрат на виробництво продукції призведе до значних коливань рівня собівартості одиниці виготовленої продукції протягом року та становить уповільнену загрозу для прибутковості діяльності підприємства.

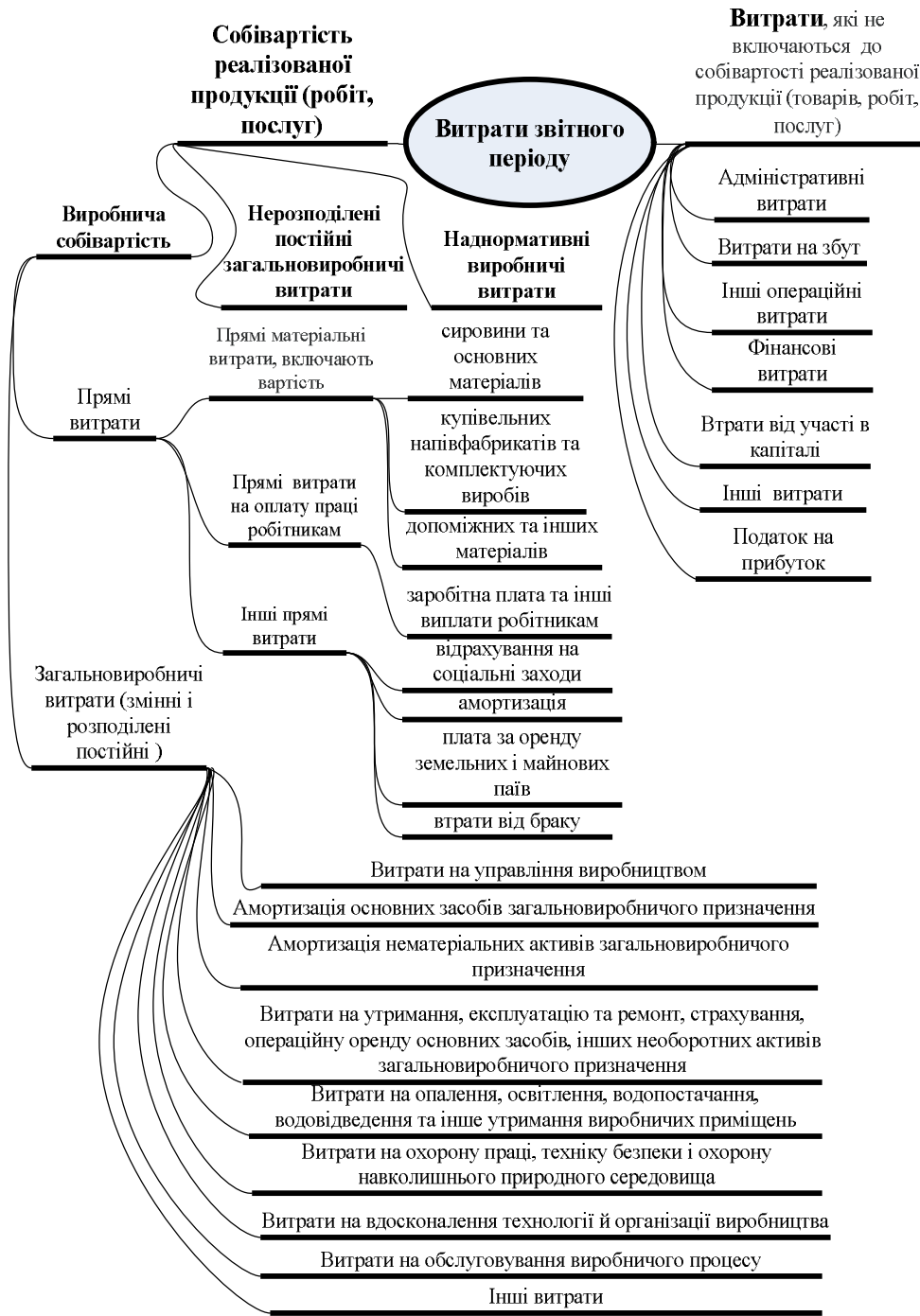


Рис. 2. Структура витрат відповідно ПСБО 16 «Витрати»
Джерело: складено автором за матеріалами [7]

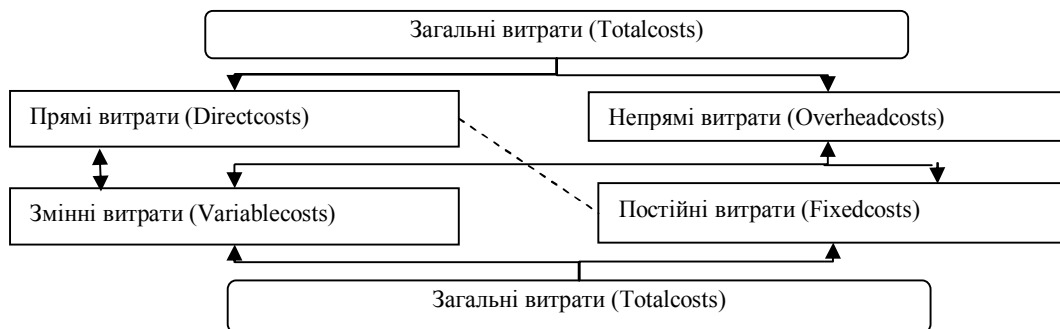


Рис. 3. Блок постійних і загальних витрат
Джерело: складено автором за матеріалами [11]

Також загальновиробничі витрати в обліку вважаються витратами звітного періоду, проте списуються на собівартість реалізованої продукції шляхом розподілення. Втім в координатах економічної теорії і концепції управління загальновиробничі витрати відносяться до витрат, понесених на виробництво продукту.

1.3. Потік витрат на рахунках фінансового обліку

Синтетичний облік витрат на виробництво продукції введеться на активному балансовому рахунку 23 «Виробництво», а витрат звітного періоду на рахунках класу 9 «Витрати діяльності», ведення яких є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на здійснення комерційної діяльності. Рахунки класу 8 призначені для накопичення витрат операційної діяльності компанії у розрізі витрат за економічними елементами (крім рахунку 85 «Інші затрати», який застосовується підприємствами, які не використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності», для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності) [8]. Оскільки витрати на виробництво продукції визнаються витратами на момент реалізації готової продукції, то частина витрат, понесених на виробництво продукції, яка не пройшла повний цикл виробництва і не визнана готовою продукцією, та витрати у вартості готової продукції, яка не реалізована у звітному періоді, визнаються активами і відображаються у балансі відповідно як незавершене виробництво (НЗВ) і готова продукція.

Облік витрат з метою складання фінансової звітності та оподаткування може будуватися на основі одного із трьох варіантів використання рахунків витрат, передбачених законодавством: (1) тільки клас 8 «Витрати за елементами» або (2) тільки клас 9 «Витрати діяльності» або (3) одночасно рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності». Залежно від вибраного варіанту формується потік даних про витрати у фінансовому обліку (рис. 4 і 5).

Рахунок 85 «Інші затрати» призначений для відображення витрат, пов'язаних з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства, і використовується тільки у випадку застосування 8 класу рахунків (I варіант).

Деталізацію потоку витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) на рахунках фінансового обліку представлено на рис. 6.

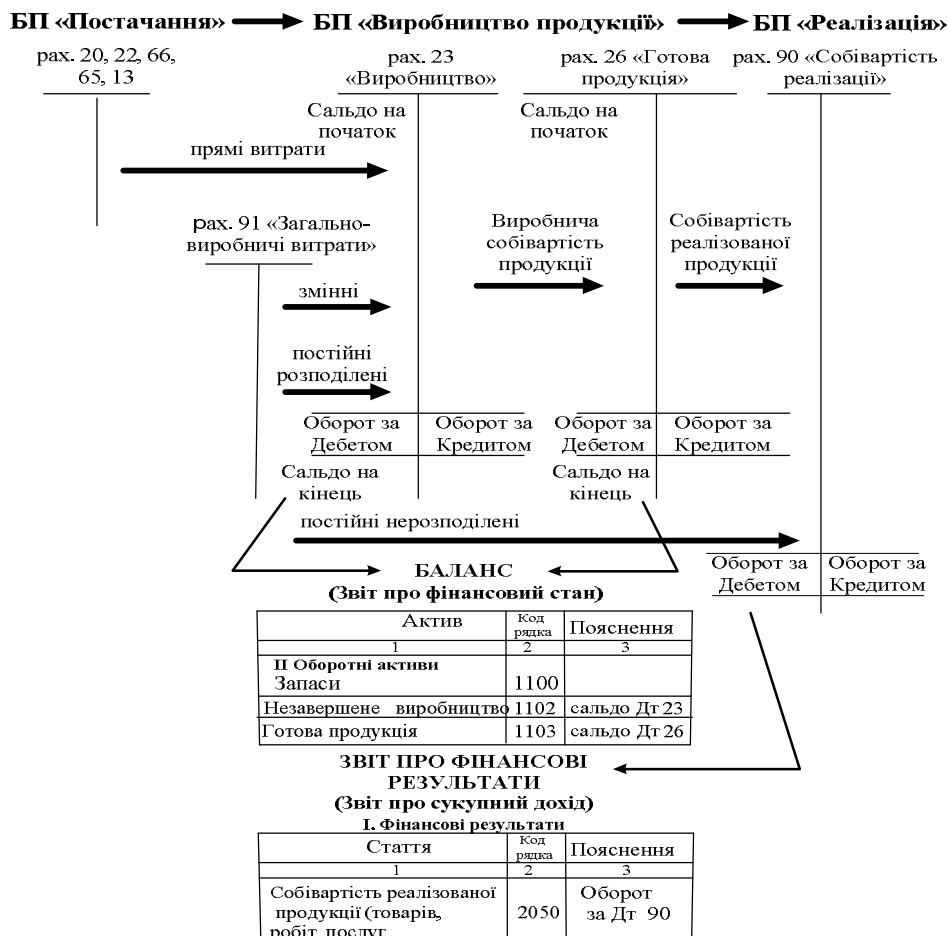


Рис. 4. Потік витрат на рахунках фінансового обліку за основними бізнес-процесами (для підприємств, які використовують лише 9 клас рахунків)

Джерело: власна розробка автора

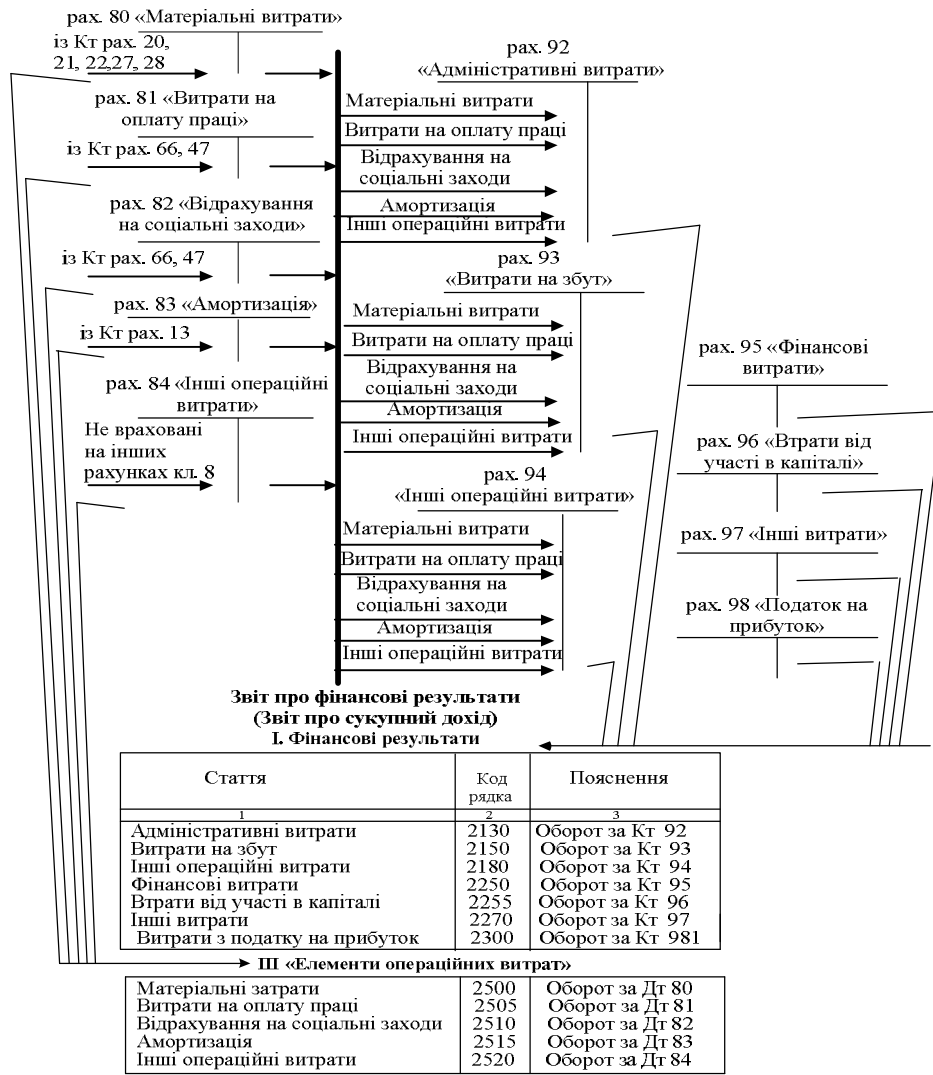


Рис. 5. Потік витрат звітного періоду на рахунках фінансового обліку (для підприємств, які використовують 8 і 9 класи рахунків)

Джерело: власна розробка автора

2. Система обліку витрат компанії

Система обліку витрат у сучасних компаніях, як правило, будується з використанням одночасно двох підходів функціонального (за центрами відповідальності: відділами, підрозділами, службами, департаментами) та процесного (за бізнес-процесами). Відправною точкою архітектурного плану системи виступатиме адаптація обліку витрат до технологічного процесу виробництва, що використовує компанія. Розглянемо побудову системи обліку витрат на прикладі декількох видів діяльності, характерних для сучасного українського бізнес-середовища, та основних бізнес-процесів компанії (адміністрування; постачання; виробництво; реалізація, маркетинг, дистрибуція; дослідження і розробки).

2.1. Рахунки фінансового обліку витрат компанії

Інтеграція засад загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку витрат до інформаційних запитів керівництва компанії ґрунтується на мультианалітичній архітектурі рахунків фінансового обліку (табл. 1).

Для деталізації обліку додатково відкривають субрахунки II порядку, наприклад, 2331 «Перевезення автотранспортом» та 2332 «Перевезення водним транспортом» або 2341 «Будівництво буксирів» та 2342 «Ремонт суден».

2.2. Документування операцій з обліку витрат на виробництво і відображення їх на рахунках фінансового обліку.

На прикладі перевезення вантажів автомобільним транспортом представимо первинний облік витрат на виробництво у аналітичних розрізах за елементами і статтями витрат та відображення відповідних операцій на рахунках синтетичного обліку за двома варіантами: з використанням класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» та лише класу 9 (табл. 2).

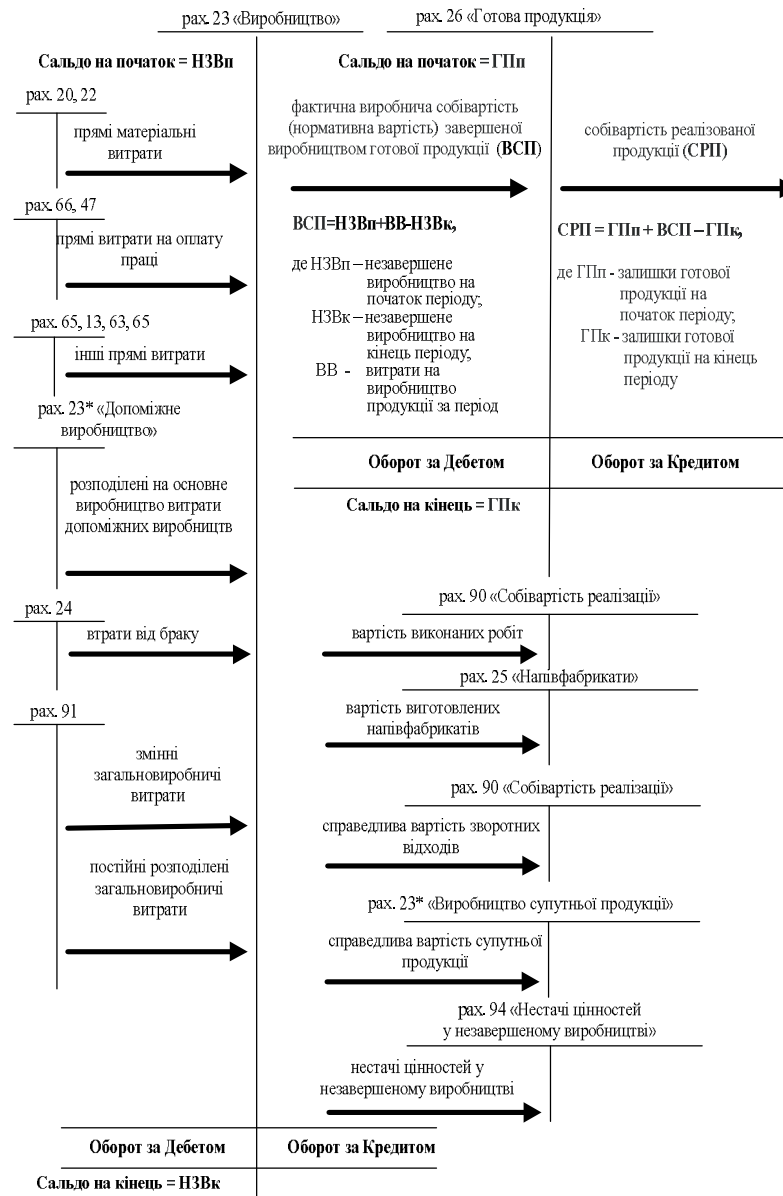


Рис. 6. Декомпозиція потоку витрат на виробництво продукції
Джерело: власна розробка автора

Таблиця 1. Будова рахунків обліку витрат компанії

Бізнес-процес	Рахунок / Суб-рахунок	Найменування	Оборот на рахунку по	Сальдо рахунку по	Аналітичний облік			
					Елемент витрат	Стаття витрат	Об'єкт витрат	Додаткова аналітика
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Виробництво	231	Рослинництво	підрозділах	підрозділах	*	*	Культура	№ поля
	232	Тваринництво	підрозділах	підрозділах	*	*	Технологічна група	-
	233	Перевезення вантажів	підрозділах	підрозділах	*	*	Вантаж	Замовлення
	234	Суднобудівництво	підрозділах	підрозділах	*	*	Замовлення	-
	235	Промислове виробництво	підрозділах	підрозділах	*	*	Вид продукції	-
	236	Допоміжне виробництво	підрозділах	підрозділах	*	*	Вид виробництва	-
	91	Загальновиробничі витрати	підрозділах	підрозділах	*	*	-	-

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Адміністрування	92	Адміністративні витрати	підрозділах	підрозділах	*	*	-	-
Реалізація, маркетинг, дистрибуція	93	Витрати на збут	підрозділах	підрозділах	*	*	-	-
Дослідження і розробки	94	Інші операційні витрати	підрозділах	підрозділах	*	*	-	-
	951	Відсотки за кредит	підприємству	-	-	*	-	Кредит
	952	Інші фінансові витрати	підприємству	підприємству	-	*	-	Договір

Примітки: * застосовується;
- відсутнє.

Оборот на рахунку по:

підрозділу – збір і формування зведеної інформації по оборотам рахунку у розрізі підрозділів;

- по підприємству – збір і формування зведеної інформації по оборотам рахунку в цілому по підприємству.

Сальдо рахунку по:

підрозділах – розрахунок і збереження залишків на рахунку у розрізі підрозділів і підприємства в цілому;

по підприємству – розрахунок і збереження залишків на рахунку тільки підприємства.

Джерело: власна розробка автора

Таблиця 2. Первинний, синтетичний і аналітичний (багатовимірний) облік витрат на перевезення вантажів автомобільним транспортом

Елемент витрат	Стаття витрат	Первинний документ	Кореспонденція рахунків			
			З використанням 8 класу рахунків		Без використання 8 класу рахунків	
			Д-т	К-т	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати	Паливо і мастильні матеріали	Акт списання матеріалів	801	203	233	203
			233	801		
	Автомобільні шини		806	207	233	207
			233	806		
	Запасні частини		806	207	233	207
			233	806		
	Інші матеріали		809	209	233	209
233		809				
Спецодяг та спецвзуття	Накладна-вимога, (МШП 4) Акт вибуття	809	22	233	22	
		233	809			
Витрати на оплату праці	Заробітна плата	Розрахункова відомість	811	661	233	661
			233	811		
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи		821	651	233	651
			233	821		
Амортизація	Амортизація транспортних засобів		831	113	233	113
			233	831		
Інші операційні витрати	Послуги сторонніх організацій		Акт виконаних робіт	84	631	233
		233		84		
	Страховання транспортних засобів	Довідка бухгалтерії	84	39	233	39
			233	84		
	Витрати на відрядження	Звіт про використання підзвітних сум	811	372	233	372
233			811			
Матеріальні витрати	Ремонт і обслуговування рухомого складу	Акт списання матеріалів	801	203	233	203
			233	801		
			806	207		
		Накладна-вимога, передача МШП у експлуатацію	233	806	233	207
			809	22		
233	809	233	22			

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5	6	7
Витрати на оплату праці		Розрахункова відомість	811	661	233	661
			233	811		
			821	651	233	651
233		821				
84		631	233	631		
233		84				
Витрати на оплату праці	Витрати на утримання та експлуатацію вантажного автомобільного транспорту	Розрахункова відомість	811	661	233	661
			233	811		
Відрахування на соціальні заходи		Звіт про використання підзвітних сум	84	372	233	372
			233	84		
Амортизація		Розрахункова відомість	821	651	233	651
			233	821		
Інші операційні витрати		Розрахунок амортизації (ОЗ-14)	831	113	233	113
			233	831		
		Довідка бухгалтерії	84	64	233	64
			233	84		
		Акт виконаних робіт	84	631	233	631
			233	84		
Звіт про використання підзвітних сум	811	372	233	372		
	233	811				

Джерело: власна розробка автора

Наступним кроком побудови інтегрованої системи обліку є ідентифікація витрат на виробництво для цілей управління за класифікаційною ознакою відношення до зміни обсягу виробництва (змінні/постійні, Variable/Fixed) та за елементами витрат (табл. 3).

Таблиця 3. Гармонізація аналітичних розрізів обліку витрат на виробництво та класифікаційних ознак групування у концепціях управління витратами.

№	Найменування статті	Елемент витрат	Ідентифікація для управління витратами
1	2	3	4
1. Прямі змінні витрати			
1.1	Сировина і матеріали		
	Зріджений газ	матеріальні витрати	v_ матеріальні витрати
	Запасні частини	матеріальні витрати	v_ матеріальні витрати
	Автомобільні шини	матеріальні витрати	v_ матеріальні витрати
	Інші матеріали	матеріальні витрати	v_ матеріальні витрати
1.2	Заробітна плата		
	Основна заробітна плата (оклад / тариф)	витрати на оплату праці	v_ витрати на персонал
	Додаткова заробітна плата	витрати на оплату праці	v_ витрати на персонал
	Премії	витрати на оплату праці	v_ витрати на персонал
1.3	Відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи	v_ витрати на персонал
1.4	Паливо та мастильні матеріали		
	Паливо	матеріальні витрати	v_ паливо
	Мастильні матеріали	матеріальні витрати	v_ матеріальні витрати
1,5	Амортизація		
	Амортизація транспортних засобів	амортизація	v_ амортизація
1,6	Інші витрати		
	Послуги сторонніх організацій	інші операційні витрати	v_ інші витрати
	Витрати на відрядження	інші операційні витрати	v_ інші витрати
	Страхування транспортних засобів	інші операційні витрати	v_ інші витрати
2. Прямі постійні витрати			
2.1	Вартість енергоносіїв		
	теплопостачання	інші операційні витрати	v_ енергоносії
	газопостачання	інші операційні витрати	v_ енергоносії
	водопостачання	інші операційні витрати	v_ енергоносії
	стиснене повітря	інші операційні витрати	v_ енергоносії
	електропостачання	інші операційні витрати	v_ енергоносії
	стоки	інші операційні витрати	v_ енергоносії

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
2.2	Матеріальні витрати		
	Запасні частини	матеріальні витрати	f_ матеріальні витрати
	МШП	матеріальні витрати	f_ матеріальні витрати
	Інші матеріали	матеріальні витрати	f_ матеріальні витрати
2.3	Ремонт і обслуговування рухомого складу		
	Паливо	матеріальні витрати	f_ паливо
	Мастильні матеріали	матеріальні витрати	f_ матеріальні витрати
	Матеріали	матеріальні витрати	f_ матеріальні витрати
	МШП	матеріальні витрати	f_ матеріальні витрати
	Заробітна плата (оклад / тариф)	витрати на оплату праці	f_ витрати на персонал
	Відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи	f_ витрати на персонал
	Послуги сторонніх організацій	інші операційні витрати	f_ інші витрати
2.4	Заробітна плата		
	Основна заробітна плата (оклад / тариф)	витрати на оплату праці	f_ витрати на персонал
	Додаткова заробітна плата	витрати на оплату праці	f_ витрати на персонал
	Премії	витрати на оплату праці	f_ витрати на персонал
	Формування резерву відпусток	витрати на оплату праці	f_ витрати на персонал
2.5	Відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи	f_ витрати на персонал
2.6	Амортизація		
	Амортизація основних засобів	Амортизація	f_ амортизація
	Амортизація нематеріальних активів	Амортизація	f_ амортизація
2.7	Витрати зв'язку		
	мобільний	інші операційні витрати	f_ інші витрати
	супутниковий	інші операційні витрати	f_ інші витрати
2.8	Оренда		
	Лізингові платежі по договору оренди транспортних засобів	інші операційні витрати	f_ інші витрати
	Лізингові платежі по договору оренди інших основних засобів	інші операційні витрати	f_ інші витрати
2.9	Роботи, послуги виробничого характеру, які відносяться до прямих витрат	інші операційні витрати	f_ інші витрати
2.10	Інші витрати		
	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	інші операційні витрати	f_ інші витрати
	Витрати на відрядження	інші операційні витрати	f_ інші витрати

Примітки: Витрати на виробництво – Перевезення вантажів автомобільним транспортом

Об'єкт калькулювання –вантаж

Калькуляційна одиниця – тонна

Обсяг в калькуляційних одиницях – тис. тонн

Джерело: власна розробка автора

Основними елементами витрат концепцій управління виступають матеріальні витрати, витрати на персонал, амортизація, інші витрати, а також виділяють витрати, які релевантні відносно певного управлінського рішення або проекту, наприклад, витрати на енергоносії.

Висновки

Дослідження обліку витрат компанії на основі функціонального і процесного підходів дає підстави для наступних висновків:

- побудована на засадах загальноприйнятих стандартів (національних і міжнародних) система бухгалтерського обліку є основним і безальтернативним постачальником фактичних даних про реальний рівень витрат для складання фінансової звітності, з метою оподаткування та управління підприємством.
- узгодженість поняття «Витрати» у термінологічній системі бухгалтерського обліку і оподаткування з концепціями управління підвищить ефективність і розширить масштаби використання облікових даних, усуне непорозуміння між топ-керівниками, встановить прямий зв'язок з іншими складовими обліково-аналітичної системи компанії.
- необхідне корегування нормативних документів відповідно засадам теорії бухгалтерського обліку з метою ліквідації використання терміну «Затрати».
- змінити термін «накладні (загальновиробничі) витрати» на «непрямі (загальновиробничі) витрати» як більш змістовний для позначення витрат, які неможливо прямо віднести на об'єкт витрат виробничої сфери діяльності.

- практичне використання розробленої моделі інтегрованої системи передбачає ведення обов'язкового фінансового обліку, ідентифікації облікових даних для цілей управління і перенесення їх для обробки до електронних таблиць. Запропоновані підходи до побудови єдиної інтегрованої системи обліку витрат покращать інформаційну змістовність облікових даних для реалізації концепцій управління. А також слугуватимуть архітектурним планом для розробки алгоритму програмних додатків і модулів у випадку прийняття управлінського рішення щодо інтеграції даних на єдиній інформаційній платформі.
- модель системи обліку витрат для перевезення вантажів автомобільним транспортом стане практичним прикладом для розробки аналогічних моделей з урахуванням особливостей інших галузей економіки та видів діяльності.

Abstract

Accounting is traditionally divided into financial and management accounting. Financial accounting is specified by accounting standards and aimed reporting and tax purposes. Management accounting unsatisfying the information requests of executives for management concepts implementation.

Problem Statement: If data of financial accounting is separated from the purposes of management it will lead to distortion of the expected results of management decisions.

Purpose: Modelling of an integrated cost accounting system focused on the harmonization of accounting data of regulated financial accounting with fundamentals economic theory and management concepts.

Materials and Method; General scientific and special research methods are used in the paper. Directions for the harmonization of accounting data with the fundamentals of economic theory and management are established based on regulatory analysis. The methods of scientific abstraction, modelling, induction and deduction are used for modelling of an integrated company cost accounting system.

Results: The paper presents the identification, structure and flow of costs through harmonizing the requirements of the regulatory framework for accounting and the conceptual fundamentals of economic theory and management. Practical implementation of the integrated cost accounting model of a company has been demonstrated based on the example of the haulage by road. The model includes the construction of accounts for recording costs of main business processes and activities, primary, synthetic and analytical cost accounting, as well as harmonization of analytical detailization of production cost accounting and classification features of cost management concepts grouping based on the example.

Conclusion: Model of an integrated cost accounting system for implementation by Ukrainian companies in modern business conditions is presented. Obtained results will create the basis for building similar models of the cost accounting system, taking into account the characteristics of other industries and types of activities.

Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 27.09.2019).
2. Management Research // Journal of Management Accounting Research. – 2017.
3. Nishimura A. Strategic Management Accounting and Feed-Forward Management: With Reference to the Unified Management of Profit Opportunity and Risk // Management, Uncertainty, and Accounting. – Palgrave Macmillan, Singapore, 2019. 129-152.
4. Luft J. (2016). Management accounting in the laboratory and insocial context: Fourcontrasts, 1975-2014. Accounting, Organizations and Society, 49, 9-20.
5. Yatsenko V. Ukrainian Company Cost Accounting System Development from the Evolutionary TheoryPosition. CEUR-WS, PP. 207-221. Retrieved from: <http://ceur-ws.org/Vol-2104/>.
6. Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку. Бізнес Інформ., 7(2014): 220-224.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
11. El-Kelety I. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments.

References:

1. Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine" № 996-XIV (1999, July 16). Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy, 40. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
2. Management Research (2017). Journal of Management Accounting Research [in English].
3. Nishimura, A. (2019). Strategic Management Accounting and Feed-Forward Management: With Reference to the Unified Management of Profit Opportunity and Risk // Management, Uncertainty, and Accounting. – Palgrave Macmillan, Singapore, 129-152 [in English].
4. Luft, J. (2016). Management accounting in the laboratory and in social context: Four contrasts, 1975-2014. Accounting, Organizations and Society, 49, 9-20 [in English].
5. Yatsenko, V. Ukrainian Company Cost Accounting System Development from the Evolutionary Theory Position. CEUR-WS, 207-221. Retrieved from: <http://ceur-ws.org/Vol-2104/> [in English].
6. Brukhanskyi, R.F. (2014). "Strategic Financial Accounting System: Analysis of the current state and development prospects". Business Inform, 7, 220-224 [in Ukrainian].
7. Regulation (standard) of accounting 16 "Costs" (1999). Ministry of Finance of Ukraine. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].
8. General Requirements for Financial Reporting, (2013). Ministry of Finance of Ukraine. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
9. Instruction on the Plan of Accounts application of Accounting for Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations, (1999). Ministry of Finance of Ukraine. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/ed20111209> [in Ukrainian].
10. Regulation (standard) of accounting 9 "Stocks" (1999). Ministry of Finance of Ukraine. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> [in Ukrainian].
11. El-Kelety, I. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments [in English].

Посилання на статтю:

Яценко В. Ф. Система обліку витрат компанії: функціональний і процесний підходи / В. Ф. Яценко, // Економічний журнал Одеського політехнічного університету. – 2019. – № 2 (8). – С. 74-86. – Режим доступу до журн.: <https://economics.opu.ua/ejopu/2019/No2/74.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3591965.

Reference a Journal Article:

Yatsenko V. F. Cost accounting system of a company: functional and process approaches / V. F. Yatsenko // Economic journal Odessa polytechnic university. – 2019. – № 2 (8). – С. 74-86. – Retrieved from <https://economics.opu.ua/ejopu/2019/No2/74.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3591965.

