

УДК 331.56

Л. М. Яременко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування та бізнес-управління,

Університет Григорія Сковороди в Переяславі, м. Переяслав

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3127-5181>

Д. О. Малишко,

аспірант 1-го року навчання, Спеціальність 071 Облік і оподаткування кафедри обліку,

оподаткування та бізнес-управління, Університет Григорія Сковороди в Переяславі, м. Переяслав

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6998-6400>

А. П. Роженко,

аспірант 2-го року навчання, Спеціальність 071 Облік і оподаткування кафедри обліку,

оподаткування та бізнес-управління, Університет Григорія Сковороди в Переяславі, м. Переяслав

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1942-3535>

DOI: 10.32702/2306-6792.2023.3-4.124

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

L. Yaremenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting,

Taxation and Business management, Hryhorii Skovoroda University in Pereiaslav, Pereiaslav

D. Malysenko,

Postgraduate student of the 1st year of Study, Specialty 071 Accounting and Taxation, Department

of Accounting, Taxation and Business management, Hryhorii Skovoroda University in Pereiaslav, Pereiaslav

A. Rozhenko,

Postgraduate student of the 2nd year of Study, Specialty 071 Accounting and Taxation, Department

of Accounting, Taxation and Business management, Hryhorii Skovoroda University in Pereiaslav, Pereiaslav

METHODS OF COST ACCOUNTING AND OUTPUT COST DETERMINATION

У статті розглянуто методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Досліджено сутність, зміст та характеристику сучасних методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості, що дало змогу виявити ознаки їх класифікації та особливості функціонування в ринковому середовищі. Визначено, що ефективність управління витратами в роботі підприємства залежить від використання сучасних методів планування, ведення обліку та проведення аналізу витрат, а також забезпечує створення сприятливих умов з метою зниження витрат виробництва. Проаналізувавши періодичні наукові видання сучасних вітчизняних науковців предметом дослідження яких є витрати як економічна категорія нами визначено неоднозначність щодо сутності поняття витрат, єдність щодо визначення даного поняття у наукових публікаціях поки що відсутня. Доведено, що витрати займають особливе місце в управлінні підприємством впливаючи на фінансовий результат та застосовуються для визначення цінової політики та оцінки ефективності господарювання. Провідну роль відіграє правильне розуміння щодо призначення витрат та визначення їх економічної ролі. Для управлінського обліку є характерною класифікація витрат за статтями калькуляції, яка здійснюється по галузях промисловості та відображає їхню специфіку в залежності від видів діяльності підприємства.

Згрупована класифікація витрат, які відносяться до собівартості продукції. Охарактеризовано вітчизняні методи калькулювання собівартості продукції, які різняться в залежності від різних підходів до виділення об'єкта калькулювання.

In modern conditions of market competition, a rational cost management system becomes a key factor in the effective functioning of the enterprise. An important place in this system is occupied by the methodology of cost accounting and cost calculation of products. The article discusses the methods of cost accounting and calculating the cost of products (works, services). The essence, content and characteristics of modern methods of cost accounting and methods of cost calculation were studied, which made it possible to identify signs of their classification and peculiarities of functioning in the market environment. It was determined that the effectiveness of cost management in the work of the enterprise depends on the use of modern methods of planning, accounting and cost analysis, and also ensures the creation of favorable conditions in order to reduce production costs. Having analyzed the periodical scientific publications of modern domestic scientists whose research subject is costs as an economic category, we determined ambiguity regarding the essence of the concept of costs, there is still no unity regarding the definition of this concept in scientific publications. It is proven that costs occupy a special place in the management of the enterprise, influencing the financial result and are used to determine the price policy and evaluate the efficiency of management. A leading role is played by a correct understanding of the assignment of costs and the determination of their economic role. Management accounting is characterized by the classification of costs by costing items, which is carried out by industry and reflects their specificity depending on the types of enterprise activity. Grouped classification of expenses related to the cost of production. The domestic methods of calculating the cost of production are characterized, which differ depending on different approaches to the selection of the object of calculation. Modern methods of cost accounting are presented in terms of different scientific approaches.

Ключові слова: витрати, калькулювання, собівартість продукції, методи обліку витрат, управління витратами.

Key words: costs, costing, cost of production, methods of cost accounting, cost management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах ринкової економіки ефективна організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) має бути спрямована на забезпечення дієвого контролю за використанням ресурсів на будь-якій стадії технологічного процесу та отримання облікових даних, необхідних для досягнення управлінських цілей. Удосконалення технологій та організаційних аспектів діяльності суб'єктів господарювання, що відбулися останніми роками, спричинили значний вплив на склад і структуру витрат, але не змогли повністю забезпечити підвищення економічної ефективності.

У вирішенні даної проблеми провідна роль належить системі комплексних організаційно-управлінських заходів, що включають також удосконалення стану обліку витрат та калькулювання, засноване на застосуванні різних методик у сфері збору, документального забезпечення, обробки та узагальнення інформації про витрати та собівартість. Практика показує, що в даний час не приділяється належної уваги

виявленню причин високої собівартості та збитковості, пошуку внутрішньогосподарських виробничих резервів, поліпшення якісних показників діяльності підприємств, внаслідок чого виникають надмірні витрати. Об'єктивну характеристику дає організація та ведення науково-обґрунтованого обліку витрат та обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Достатність та достовірність інформації про витрати та собівартість є одним із способів отримання конкурентних переваг, що використовуються у практиці господарського керівництва та управління. У зв'язку з цим особливу значущість набуває розвиток методик обліку витрат і калькулювання собівартості, спрямований на підвищення їх адекватності у сфері ведення діяльності в умовах ринку, і доповнених положеннями, що розкривають різноманітність способів впливу на витрати для прийняття управлінських рішень, у системі чинного в організації методу обліку витрат.

Неоднозначні підходи до дослідження теоретико-методичних питань у сфері витрат, недоліки у методичному забезпеченні, практич-

на потреба у створенні методик обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) визначили актуальність та значущість теми наукової статті.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

На сьогоднішній день у наукових працях недостатньо повно розкрито та узагальнено інформацію про характеристики, призначення та сфери застосування різних методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Нерозробленість методичних питань обліку сприяє тому, що підприємства застосовують відомі з теорії та практики методики обліку та збагачують їх своїми прийомами, що відповідають галузевій специфіці.

Однак нагальні питання, що стосуються розвитку обліку витрат, неможливо вирішити без наукового підходу до дослідження проблеми, розробки організації, методики її вирішення та положень, що визначають ефективність напрямів удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Методи обліку витрат розглядалися вже на початку XX століття як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Серед них слід назвати таких, як Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, В.Б. Моссаковський, А. Апчерч, К. Друрі. Всі вони присвятили значну кількість своїх наукових праць дослідженню калькуляції та методам обліку витрат.

Однак, визнаючи важливість виконаних досліджень у галузі, що розглядається, слід зазначити, що в науковій вітчизняній та зарубіжній літературі з середини минулого століття і дотепер багато питань обліку витрат і калькулювання собівартості продовжують залишатися дискусійними, оскільки вони не були достатньо підкріплені методичними розробками комплексного характеру.

МЕТА СТАТТІ

Метою даної статті є визначення сучасних підходів науковців до визначення змісту поняття "витрати" як економічної категорії, її класифікації та особливостей методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сучасна ситуація, яка притаманна для української економіки характеризується деякою стабілізацією на внутрішньому ринку, це було б неможливо без підвищення реальної відпові-

дальності власника за результати виробництва, збереження та розширення бізнесу. За цих обставин, особливої актуальності набувають проблеми, які характерні для розробки та впровадження нових методів управління витратами у фінансово-господарську діяльність підприємства. Пильна увага та інтерес керівників до проблем витрат пояснюється тим, що на даний момент практично вичерпані всі способи збільшення прибутку підприємства. Для підприємств в умовах конкурентного ринкового середовища зниження витрат стає основним напрямом збільшення прибутку підприємства [5].

Ефективність управління витратами в роботі підприємства передбачає побудову відповідних систем забезпечення цього управління, які спираються на використання сучасних методів планування, ведення обліку та проведення аналізу витрат, а також забезпечують створення сприятливих умов з метою зниження витрат виробництва [6].

Однак, з аналізу вітчизняної економічної літератури випливає, що теоретичні основи побудови гнучких систем з метою ефективного управління витратами та впровадження їх на підприємствах України недостатньо повно розроблені.

Категорія "витрати" особливого використання набула як у вітчизняній, так і у зарубіжній економічній літературі.

Особливості порядку формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства, особливостей її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 "Витрати". Де зазначається, що витрати це — "зменшення економічних вигод унаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників)" [3, п. 5.6].

Більшість вчених-економістів не погоджуються з визначенням, яке наводить ПСБО 16 "Витрати" [3]. Вітчизняні економісти вважають таке визначення недосконалим, пояснюючи це тим, що виробничі витрати не відносяться до власного капіталу, а відповідно до "Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій" бухгалтерські рахунки обліку витратні за яких обставин не кореспондують із рахунками власного капіталу.

Проаналізувавши періодичні наукові видання сучасних вітчизняних науковців предметом

Таблиця 1. Сучасні підходи науковців до визначення змісту поняття "витрати" як економічної категорії

Визначення	Автор
1. Ресурсно-виробничий підхід	
Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.	Ф.Ф. Бутинець
Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.	І.А. Волкова
Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).	М.С. Пушкар
2. Фінансово-грошовий підхід	
Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції	І.А. Бланк
Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.	В.П. Климко, Л.О. Нестеренко, А.М. Поддєрьогін
3. Економічний підхід	
Формуються в процесі використання ресурсів під час здійснення певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).	Економічний словник
Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.	І.І. Сидоров
Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.	Ю.С. Цал-Цалко
4. Бухгалтерський підхід	
Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).	Н.В. Прохар, В.В. Кулішов
Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу.	В.С. Лень, О.І. Коблянська
Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.	Г.В. Нашкерська
5. Управлінський підхід	
Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо).	В.Г. Козак
Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відображати через використання поняття «затрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.	Л.В. Нападовська
Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо). Автор називає це «щось» об'єктом обліку витрат або об'єктом калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат.	Ч. Хорнгрен

Джерело: [4].

дослідження яких є витрати як економічна категорія простежується неоднозначність щодо сутності поняття витрат, єдність щодо визначення даного поняття у наукових публікаціях поки що відсутня.

Проаналізувавши нормативно-правове забезпечення, узагальнивши всі підходи у наукових публікаціях провідних вітчизняних вчених щодо визначення поняття "витрати" відображено у табл. 1.

Витрати займають особливе місце в управлінні підприємством впливаючи на фінансовий результат, також витрати застосовуються для визначення цінової політики та оцінки ефективності господарювання, тому провідну роль відіграє правильне розуміння призначення витрат та визначення їх економічної ролі. З метою ефективного управління витратами та загалом діяльністю підприємства велике значення відводиться класифікації витрат, оскільки

Таблиця 2. Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Ознака класифікації	Види витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
Стосовно виробничого процесу	Основні та накладні
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні та постійні
За періодичність виникнення	Одноразові та поточні
За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху дільниці, технологічного підрозділу
За єдністю витрат	Одноразові та комплексні
За доцільністю витрат	Продуктивні та непродуктивні
За визначення відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію та витрати періоду
За роллю в процесі виробництва	Виробничі та позавиробничі
За видами витрат	Витрати за економічними елементами та витрати за статтями калькуляції
За єдністю складу	Одноразові та комплексні

ки лише класифікація витрат дає можливість визначити особливості формування витрат та їх розподілу враховуючи певні об'єкти управління.

Класифікація витрат, яка вважається найбільш розповсюдженою в теорії та практиці ведення обліку відображена в табл. 2.

Істотну відмінність в обліку має класифікація витрат за статтями калькуляції, яка здійснюється по галузях промисловості та відображає їхню специфіку в залежності від видів діяльності підприємства.

Групування витрат за статтями калькуляції здійснюється наступним чином:

1. Сировина та матеріали (за вирахуванням відходів).

2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.

3. Паливо й енергія на технологічні цілі (за вирахуванням відходів).

4. Основна заробітна плата (виробничих робітників).

5. Додаткова заробітна плата (виробничих робітників).

6. Відрахування на соціальні заходи.

7. Витрати на підготовку та освоєння виробництва.

8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

9. Загальновиробничі витрати.

10. Загальногосподарські витрати.

11. Втрати від браку.

12. Невиробничі (комерційні) витрати.

13. Попутна продукція (вираховується) [1].

Калькуляційні статті витрат поділяються на прості, що складаються з одного економічного елемента (сировина, матеріали, основна зарплата виробничих робітників, відрахування на

соціальні заходи й т.д.) і комплексні (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, загальногосподарські витрати).

За способом віднесення витрат на собівартість продукції при її калькулюванні вони групуються на прямі, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції та непрямі на її окремі види або замовлення, і непрямі, пов'язані з роботою цехів та підприємства в цілому. Ці витрати відносяться на собівартість продукції при розподілі (тобто непрямим способом) за якою-небудь заздалегідь встановленою ознакою.

За ступенем залежності від зміни обсягу виробництва витрати поділяються на умовно-змінні, до яких відносяться витрати, що знаходяться у прямій залежності від зміни обсягу виробництва (сировина, основні матеріали, основна й додаткова заробітна плата виробничих робітників на нормованих роботах, відрахування на соціальне страхування по цій групі робітників, паливо й електроенергія для технологічних цілей та ін.) і умовно-постійні, до яких відносяться витрати, абсолютна величина яких безпосередньо не залежить від зміни обсягу виробництва (витрати на обслуговування виробництва, паливо на опалення, електроенергія на освітлення, амортизація основних фондів, заробітна плата з нарахуваннями управлінського апарата й ін.) [1].

Після введення національних стандартів бухгалтерського обліку система вітчизняного обліку та калькулювання собівартості продукції зазнала суттєвих змін. Це пояснюється використанням інших підходів щодо відображення в обліку оцінки запасів, які відображаються у елементах фінансової звітності. Система обліку витрат та калькулювання собівартості, принцип формування витрат і калькулю-

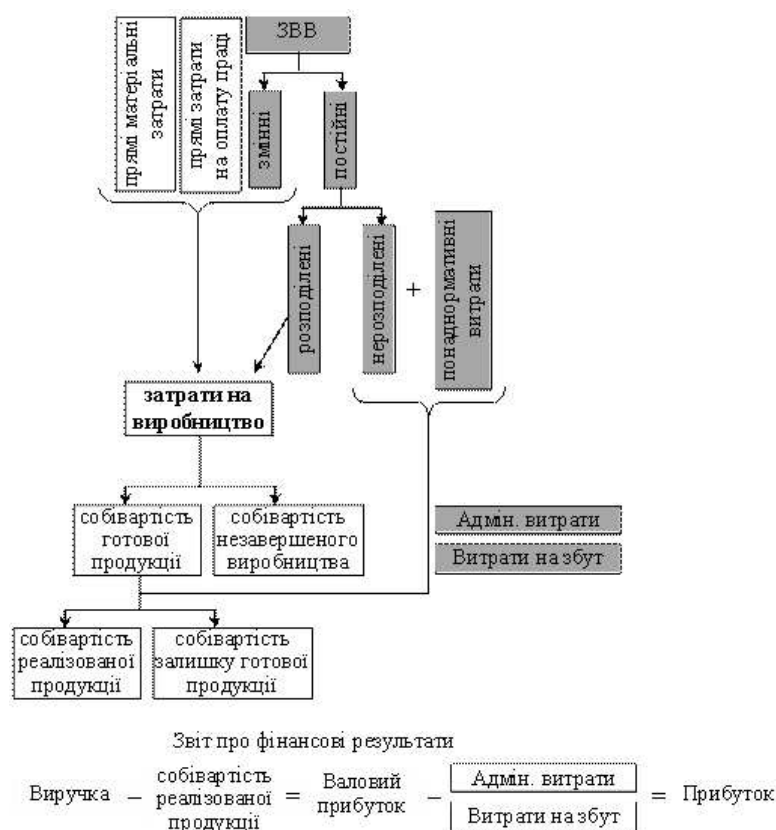


Рис. 1. Система обліку витрат та калькулювання собівартості з урахуванням П(С)БО 16 "Витрати"

вання собівартості продукції, відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" відображено на рис. 1.

Витрати підприємства, які відносяться до собівартості продукції, в бухгалтерському обліку можуть бути згруповані за різними ознаками. Їх класифікація відображена на рис. 2.

Одним із найважливіших узагальнюючих якісних показників ефективності виробництва являється собівартість. Роль якої є давно

визнаною — здійснення контролю над витратами і оцінка результату господарської діяльності підприємства. Собівартість формується безпосередньо на підприємстві за допомогою відображення індивідуальних витрат та умов виробництва, що дасть змогу визначити конкретний результат господарювання щодо діяльності конкретного виробничого підприємства.

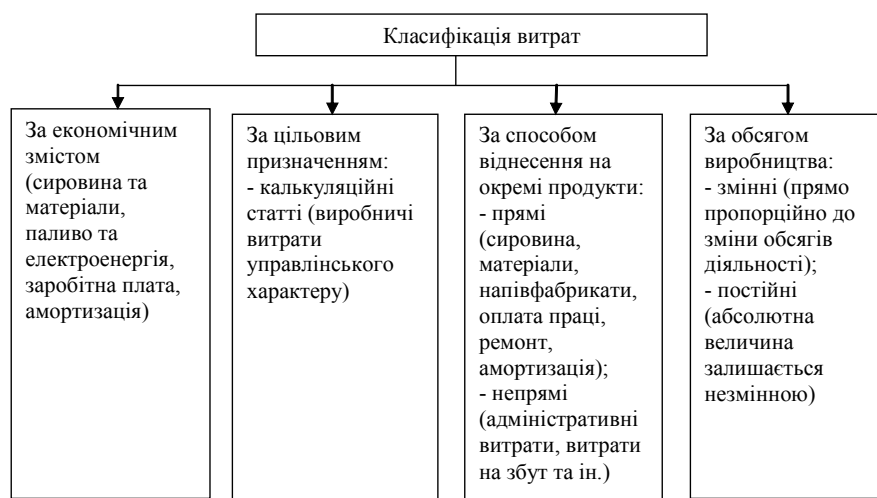


Рис. 2. Класифікація витрат

Зниженню собівартості продукції відводиться провідна роль, оскільки зниження собівартості продукції для підприємства являється одним із джерел збільшення накопичень з метою розширення виробництва та підвищення добробуту персоналу, це і визначає роль, яка відводиться бухгалтерському обліку та калькулюванню собівартості продукції у процесі управління собівартістю підприємства. Здійснення економії коштів передбачає організацію обґрунтованого, повного, достовірного та своєчасного обліку виробничих витрат [1].

Система внутрішнього обліку та звітності робить вплив на калькулювання та облік витрат на підприємстві в результаті чого формується основна інформація для повсякденних потреб управління, а правильна організація обліку витрат на виробництво безпосередньо залежить від особливостей діяльності кожного підприємства та напрямків його діяльності.

При цьому основними особливостями є:

- установлення на підприємстві оптимальної структури управління виробництвом (відповідності організаційного поділу виробництва на цехи та дільниці технологічному процесу, доцільність цехової чи безцехової структури);

- ступінь і повнота розробки виробничих і технологічних планів, деталізації та обґрунтованості норм матеріальних і трудових витрат та охоплення ними продукції, що виробляється;

- наявність технологічних карт виробництва продукції;

- ступінь механізації та автоматизації виробництва;

- оснащеність ваговимірювальними приладами та пристосуваннями;

- організація постачання, складського господарства і технічного контролю над якістю продукції, що випускається;

- установлення переліку цехів та видів продукції, щодо яких витрати мають обліковуватися відокремлено;

- розробка номенклатури статей витрат для обліку витрат на виробництво;

- визначення методів розподілу непрямих витрат за видами продукції, що випускається, а також між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;

- планування витрат і собівартості продукції по підприємству в цілому та по цехах, дільницях, бригадах тощо;

- рівень автоматизації облікових робіт тощо [1].

Особливості діяльності кожного підприємства мають бути зафіксовані в технологічній до-

кументації, у розпорядчих документах і стандартах підприємства та прописані у Наказі про облікову політику підприємства. В наказі про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві потрібно закріпити та прописати робочий план рахунків підприємства, форми регістрів бухгалтерського обліку, систему електронного документообігу, форми внутрішньої бухгалтерської звітності та первинну документацію, методику та організацію обліку окремих господарських операцій. На підприємстві має бути розроблена інструкція щодо обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. В ній має бути визначено склад цехів основного і допоміжного виробництв та їх склад непромислових виробництв та господарств підприємства, визначена міра централізації чи децентралізації обліку витрат на підприємстві. Лише наявність даних документів дозволить підприємству організувати правильний облік витрат на виробництво з метою визначення реального фінансового результату роботи підприємства.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) — це поточні витрати підприємства на її виробництво, які виражені у грошовій формі.

При плануванні, веденні обліку та проведення аналізу собівартості окремих видів продукції виділяють наступні показники собівартості, до яких можна віднести:

- планова собівартість.

- нормативна собівартість.

- фактична (звітна) собівартість [5].

Планова собівартість являється прогнозним значенням граничної величини витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), яка розраховується на підставі прогресивних норм та з урахуванням економічних нормативів на планований період (квартал чи рік).

За допомогою нормативної собівартості визначається величина витрат на виріб у розрізі статей, які встановлені на підприємстві з урахуванням діючих поточних норм, нормативів та кошторисів (норм витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії, норм та розцінок заробітної плати) [1].

З урахуванням фактичної (звітної) собівартості визначаються за даними бухгалтерського обліку по закінченню звітного періоду і являє собою достовірну інформацію про фактичні витрати на виробництво продукції, робіт, послуг. За допомогою неї проводиться економічний аналіз, прогнозування, планування та прийняття довгострокових та короткострокових управлінських рішень щодо виготовлення,

Вид собівартості				Стаття калькуляції
Повна собівартість реалізованої продукції	Повна собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Технологічна собівартість	Сировина і матеріали
				Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби
				Роботи і послуги виробничого характеру
				Паливо і енергія на технологічні цілі
				Зворотні відходи (віднімаються)
				Основна заробітна плата
				Додаткова заробітна плата
				Відрахування на соціальні заходи
				Витрати на утримання і експлуатацію обладнання
				Витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів
				Витрати на підготовку і освоєння виробництва
				Витрати внаслідок браку
				Інші прямі витрати
			Інші виробничі витрати	ЗВВ
				Інші виробничі витрати
				Побічна продукція (вираховується з виробничої собівартості)
				Адміністративні витрати
				Витрати на дослідження і розробку
				Інші операційні витрати
			Постійні витрати на збут	
			Змінні витрати на збут	

Рис. 3. Види собівартості за повнотою включення витрат

удосконалення чи заміни цього виду продукції.

В бухгалтерському обліку під калькулюванням собівартості продукції розуміється сукупність прийомів та способів, за допомогою яких забезпечується обчислення собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Калькуляція — це "частина процесу калькулювання, спосіб розрахунку (сукупність розрахункових процедур) собівартості одиниці продукції". Основою грошової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку виступає калькуляція за допомогою якої визначається собівартість різних об'єктів обліку.

В бухгалтерському обліку під калькулюванням собівартості часто розуміють лише визначення фактичної собівартості виготовленої продукції, але загалом цей процес набагато ширший, який також включає роботи з обчислення собівартості, до яких можна віднести:

— продукцію, роботи і послуги допоміжних виробництв, що споживаються основним виробництвом;

— проміжні продукти (напівфабрикати) підрозділів основного виробництва, що використовуються на подальших стадіях виробництва;

— продукцію підрозділів підприємства для виявлення результатів їх діяльності;

— увесь товарний випуск підприємства;

— випуск за видами продукції та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;

— одиницю виду готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону, виконаних робіт і наданих послуг [2].

Види собівартості за класифікаційною ознакою — за повнотою включення витрат, що включаються до собівартості з відображенням статей калькуляції відображено на рис. 3.

Підприємства, як правило дані калькуляцій використовують з метою управління собівартістю продукції, визначення контролю за її рівнем, шляхом виявлення резервів зниження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та встановлення цін на вироби.

Проведення аналізу собівартості продукції підрозділів підприємства в подальшому надасть змогу оцінити результат роботи підприємства за звітний період. Застосовуючи дані при веденні обліку про собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, можна отримати інформацію про доцільність утримання

Таблиця 3. Характеристика вітчизняних методів калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Характеристика
Позамовний	Застосовується під час різноманітної діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами.
Попередільний	Застосовується під час масового виробництва однорідної продукції. Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Попроцесний	Застосовується у таких галузях, як вугленaftодобувна. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в регістрі бухгалтерського обліку загалом по процесу і діляться на кількість продукції, а також їм притаманна відсутність незавершеного виробництва.
Нормативний	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає змогу вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції.

Джерело: [2].

таких виробництв порівняно з придбанням напівфабрикатів, що випускаються ними, виконанням робіт і послуг сторонніми організаціями.

Незалежно від галузевої приналежності та серійності виробництва процес обліку витрат і формування собівартості продукції на підприємствах складається переважно з таких етапів:

- збирання, групування і деталізація первинних витрат на виробництво у процесі виробничої діяльності в розрізі калькуляційних статей, прив'язка (розподіл) прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;

- локалізація даних про понесені витрати за видами діяльності, виробництвами, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, продуктами, роботами тощо;

- розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами;

- оцінка відходів, отриманих у процесі виробництва, та супутньої продукції;

- визначення собівартості остаточного браку;

- розподіл виробничих витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між незавершеною та готовою продукцією (виконаними роботами і послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами — споживачами продукції, робіт і послуг обслуговуючих виробництв;

- розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції шляхом їх включення до

складу її виробничої собівартості в розрізі кожного виробничого підрозділу;

- виявлення та оцінка незавершеного виробництва;

- розмежування витрат на виробництво між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;

- обчислення собівартості всього обсягу товарної продукції, окремих видів продукції та одиниці продукції [2].

Калькуляційна робота організовується відповідно до встановленої на підприємстві методології планування та обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції. Вона вимагає дотримання загальних принципів, що забезпечують методологічну єдність обчислення собівартості продукції та можливість використання даних калькуляцій для аналізу та оцінки роботи як усього підприємства, так і його окремих внутрішньовиробничих ланок [2].

Вивчивши різні напрацювання вітчизняних та зарубіжних вчених ми побачили, що більшість науковців виділяє наступні методи калькулювання (позамовний, попередільний та нормативний). Дані методи різняться в залежності від різних підходів до виділення об'єкта калькулювання. У таблиці 3 дано характеристику вітчизняних методів калькулювання собівартості продукції.

ВИСНОВКИ

Провівши аналіз наукових праць вітчизняних науковців та економістів щодо визначення поняття витрати як економічної категорії

можна зробити висновок, що простежується неоднозначність щодо трактування даного поняття та відсутність єдності у поглядах вітчизняних науковців у відповідності до нормативно-правового забезпечення. На основі проведеного аналізу ми пропонуємо під витратами розуміти сукупність ресурсів відображених у вартісних вимірниках та обрахованих за прийнятими в галузі правилами, які використовуються у процесі основної та іншої звичайної діяльності, націлені на отримання в майбутньому прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами. З метою ефективного управління витратами та загалом діяльністю підприємства велике значення відводиться класифікації витрат. За допомогою якої можна визначити особливості формування витрат та їх розподілу враховуючи певні об'єкти управління. Групування витрат за статтями калькуляції здійснюється з урахуванням вимог стандартів бухгалтерського обліку — П(С)БО 16 "Витрати". В ході проведеного дослідження наукових підходів до визначення собівартості встановлено, що якісним показником, яким можна охарактеризувати ефективність діяльності підприємства є собівартість продукції, яка з економічної точки зору уособлює використання ресурсів підприємства, які виражені в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції та є показником господарської діяльності підприємства. Собівартість відноситься до найважливішого показника за допомогою якого можна охарактеризувати господарську діяльність підприємства. Особливого значення собівартість набуває за умов ринкової конкуренції, лише за умови зниження ціни собівартості товаровиробник може знизити і ціну продажу, з метою приваблення покупця та отримання переваг над конкурентами. Основними показниками собівартості є: планова собівартість; нормативна собівартість; фактична (звітна) собівартість.

Література:

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. К.: ЦНА, 2006. 440 с.
2. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2017. Вип. 25 (2). С. 153—157. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2017_25%282%29__34
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства України від 31.12.1999 № 18 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії "витрати". Економіка і суспільство. Випуск № 9. 2017. С. 1181—1185.
5. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2019. № 2 (88). С. 144—148.
6. Liudmyla Yaremenko, Anna Hevchuk, Tetiana Vuzh, Elena Vashchilina, Maryna Yermolaieva. Information Technologies of Accounting and Analysis in Modern Companies. International Journal of Computer Science and Network Security(IJCSNS), VOL.21 No. 5, May 2021. S. 151—159.

References:

1. Atamas, P.J. (2006), *Upravlins'kyj oblik [Management accounting]*, TsNL, Kyiv, Ukraine.
2. Onyschenko, O.V. Kurenna, O.O. and Krykunenko, A.S. (2017), "Methods of cost accounting and product costing: domestic and foreign experience", *Naukovy visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seria: Ekonomika i menedzhment*, vol. 25 (2), pp. 153—157, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2017_25%282%29__34 (Accessed 10 Feb 2022).
3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua> (Accessed 10 Feb 2022).
4. Rodina, O.V. (2017), "Modern approaches to determining the essence of the "expenses" category", *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 9, pp. 1181—1185.
5. Yaremenko, L.M. and Ponomarenko, Ya.A. (2019), "Modern trends in the implementation of management accounting using international experience", *Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnoho tekhnologichnoho universytetu. Seria: ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, vol. 2 (88), pp. 144—148.
6. Yaremenko, L. Hevchuk, A. Vuzh, T. Vashchilina, E. and Yermolaieva, M. (2021), "Information Technologies of Accounting and Analysis in Modern Companies", *International Journal of Computer Science and Network Security (IJCSNS)*, vol. 21, no. 5, pp. 151—159.

Стаття надійшла до редакції 10.02.2023 р.