

**УДК 657.1:399.1**

*Вергун В. С.,  
virynchik16@gmail.com,  
бакалавр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів*

*Цвек О. В.  
tsvekyvt@gmail.com  
здобувачка, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів*

*Воронко Р. М.,  
rvoronko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-3796-2556, Researcher ID: F-8536-2019,  
д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський  
торговельно-економічний університет, м. Львів*

## **МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ**

***Анотація.** Обґрунтовано доцільність раціонального підходу до вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції для забезпечення ефективного управління витратами підприємства. Собівартість продукції розглянуто як важливий показник ефективності виробництва та інструмент досягнення основної мети діяльності підприємства. Визначено рівні регулювання собівартості продукції. Розкрито основні елементи облікової політики щодо обліку витрат та важливість прийняття зважених рішень з вибору методів обліку витрат під час її формування. Розглянуто ознаки класифікації собівартості продукції та визначення окремих її видів. Досліджено погляди різних науковців щодо трактування змісту і призначення методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості продукції, їхніх відмінностей та взаємозв'язків. Зроблено висновок, що методи обліку витрат і методи калькулювання є взаємопов'язаними обліковими категоріями, які використовують власні інструменти і прийоми для збору й узагальнення даних про витрати для потреб управління, розрахунку фактичної собівартості продукції та контролю за процесом її формування. Розкрито сутність і мету калькулювання собівартості продукції. Визначено основні принципи побудови калькулювання собівартості. Розглянуто характеристику основних статей калькулювання собівартості продукції залежно від особливостей технологічного процесу виготовлення продукції та витрат, які його супроводжують. Встановлено об'єкти калькулювання відносно технологій і виду продукції. Розглянуто основні класифікаційні ознаки поділу методів калькулювання собівартості продукції. Наведено характеристику основних методів калькулювання та можливості застосування методів позамовного і попроцесного калькулювання. Виділено фактори, що впливають на вибір методів калькулювання собівартості продукції на підприємстві. Аргументовано доцільність використання методу "величини покриття" в умовах ринкової економіки. Акцентовано на перевагах та недоліках систем обліку витрат і калькулювання повної та неповної собівартості, визначено спільні та відмінні ознаки для обох систем обліку витрат і калькулювання собівартості. Розглянуто особливості і сферу застосування методу обліку та калькулювання на основі нормативних витрат. Визначено напрями подальших наукових досліджень, спрямованих на економічне обґрунтування вибору того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).*

**Ключові слова:** собівартість продукції, методи обліку витрат, методи калькулювання, калькулювання собівартості продукції, позамовне калькулювання, попроцесне калькулювання, метод загального калькулювання, метод "величини покриття", повна собівартість, неповна собівартість, нормативні витрати.

*Vergun V. S.,  
virynchik16@gmail.com,  
Bachelor's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv*

*Tsvek O. V.,  
tsvekyvt@gmail.com  
Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv*

Voronko R. M.,

*rvoronko@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-3796-2556, Researcher ID: F-8536-2019,*

*Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv*

## **METHODS OF COST ACCOUNTING AND CALCULATING PRODUCT COSTS AND DIRECTIONS FOR THEIR IMPROVEMENT**

**Abstract.** *The expediency of a rational approach to the selection of cost accounting methods and product costing to ensure effective management of enterprise's costs is substantiated. The cost of production is considered as an important indicator of production efficiency and a tool for achieving the main goal of the enterprise. Levels of product cost regulation are determined. The main elements of the accounting policy regarding cost accounting and the importance of making informed decisions about the choice of cost accounting methods during its formation are revealed. The characteristics of the classification of the cost of production and the definition of its individual types are considered. The views of various scientists regarding the interpretation of the content and the purpose of cost accounting methods and methods of calculating the cost of production, their differences and interrelationships were studied. It was concluded that cost accounting methods and calculation methods are interrelated accounting categories that use their own tools and techniques for collecting and summarizing cost data for management needs, calculating the actual cost of production and controlling the process of its formation. The essence and purpose of product cost calculation is revealed. The main principles of cost calculation development are defined. The characteristics of the main articles of product cost calculation are considered, depending on the features of the technological process of manufacturing products and the costs that accompany it. Costing objects related to technologies and types of products have been determined. The main classification features of the division of production costing methods are considered. The characteristics of the main methods of cost calculation and the possibility of applying the methods of non-language and post-process cost calculation are given. The factors affecting the choice of methods of calculating the cost of production at the enterprise are highlighted. The expediency of using the "coverage amount" method in the conditions of a market economy is argued. Emphasis is placed on the advantages and disadvantages of cost accounting and full and partial cost accounting systems, common and distinctive features of both cost accounting and cost calculation systems are identified. The peculiarities and scope of application of the method of accounting and calculation based on regulatory costs are considered. The directions of further scientific research aimed at the economic substantiation of the choice of one or another method of cost accounting and calculation of the products (works, services) cost have been determined.*

**Keywords:** cost of production, cost accounting methods, calculation methods, product cost calculation, non-order costing, process by process costing, general costing method, "coverage amount" method, full cost, partial cost, regulatory costs.

**JEL Classification:** G39, M14

**DOI:** <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-69-04>

**Постановка проблеми.** Сучасні реалії діяльності кожного підприємства змушують його керівництво шукати не лише джерела збільшення доходів, але й шляхи зменшення витрат за допомогою різноманітних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Управління виробничою діяльністю підприємства вимагає кваліфікованого підходу та висуває нові вимоги до організації обліку витрат та побудови раціонального контролю за формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) з врахуванням визначених центрів витрат, повноти відображення процесу виробництва та ступеня готовності продукції до продажу, тривалості розрахункового періоду, часу формування витрат, ступеня охоплення підприємств. Важливим моментом є також визначення впливу витрат на впровадження новітніх технологій виробництва, підвищення якості продукції та розширення її асортименту. Від того, наскільки раціонально побудований облік витрат, залежить ефективність економічного управління підприємством, рівень впливу результатів

діяльності окремих структурних підрозділів на зростання ефективності виробництва, обґрунтованість планування кількісних і якісних показників й оптимальне ціноутворення. Більшість традиційних методів обліку витрат зосереджені лише на стадії виробництва продукту та не враховують невиробничі витрати суб'єкта господарювання.

Вибір методу обліку витрат є важливим питанням, яке вирішують під час формування облікової політики підприємства, оскільки від його правильного обґрунтування та застосування залежатиме оперативне оцінювання доцільності здійснених витрат. Чинне вітчизняне законодавство поки що не містить конкретних рекомендацій щодо застосування тих чи інших методів обліку витрат, а недосконалість методів обліку витрат, які використовують підприємства України, створює певні труднощі у їх виборі для вирішення завдань з підвищення ефективності діяльності та стратегічних цілей підприємства.

Тому актуальним на сьогодні є дослідження сучасних методів управління витратами та калькулювання собівартості продукції з метою вибору оптимального варіанта, який найкраще підходить для конкретного підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням розвитку теорії і методології управлінського обліку, зокрема щодо методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), присвячено багато праць як зарубіжних, так і вітчизняних науковців, зокрема, І. А. Білоусової, Ф. Ф. Бутинця, Х. Ганта, Ч. Гаррісона, С. Ф. Голова, В. А. Дерія, К. Друрі, Г. Емерсона, Я. В. Краєвої, Б. М. Литвина, Л. В. Нападовської, Н. І. Ніпорко, О. В. Онищенко, М. І. Скрипник, В. В. Сопка, Д. Фостера, Ч. Хорнгрена, М. Г. Чумаченка, В. Ф. Яценко та ін. Одержані цими вченими результати теоретичних і практичних розробок з проблем удосконалення обліку витрат на виробництво мають велике значення для подальшого розвитку теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Потрібно зазначити, що зарубіжні науковці, розглядаючи ефективність застосування новітніх методик обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, роблять основний акцент на витратах як об'єктах управління. У той час як традиційні вітчизняні методики обліку витрат більше зорієнтовані на розрахунок собівартості продукції.

Разом з тим, незважаючи на проведені вченими ґрунтовні дослідження широкого кола питань, які пов'язані з методологічними аспектами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), не вирішеними на сьогодні залишаються окремі проблеми, які стосуються нових реалій і можливостей використання сучасних методів обліку витрат і калькулювання, придатних для умов ринкової економіки.

**Постановка завдання.** Дослідження спрямоване на обґрунтування теоретичних особливостей і практичних аспектів обліку витрат на виробництво продукції, визначення основних підходів до формування витрат і калькулювання собівартості продукції, удосконалення методів обчислення собівартості продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ведення господарської діяльності в умовах ринкових відносин надає обліку витрат особливого значення, оскільки величина витрат впливає на собівартість продукції, на суму отриманого доходу підприємства, на обсяг платежів до бюджету, на рентабельність та самоокупність підприємства. Собівартість є мірилом ефективності виробництва. Роль, яка відводиться собівартості продукції в організації виробництва і управлінні, вимагає постійного удосконалення методів обліку витрат, калькулювання собівартості й обчислення витрат на одиницю виготовленої продукції. Це пов'язано з тим, що собівартість є одним із найважливіших інструментів досягнення основної мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання – збільшення прибутку, забезпечення сталого попиту на продукцію й підвищення конкурентоспроможності підприємства у ринковому середовищі. Це також

ключовий показник роботи підприємства, який відображає досягнення й недоліки у його діяльності як організаційної одиниці загалом, так і кожного структурного підрозділу зокрема. Досягнення зниження собівартості продукції за відносно стабільних ринкових цін є надзвичайно важливим, оскільки дає змогу суб'єктам господарювання отримувати вищі прибутки на кожну гривню витрат.

Собівартість продукції – це поточні витрати підприємства на виробництво і реалізацію одиниці продукції, які виражені у грошовій формі [1]. Її регулюють на договірному, корпоративному й законодавчому рівнях. Регулювання проводять на основі нормативно-правових актів, які визначають загальні підходи до здійснення обліку і розподілу витрат та їх видів, які відносять до собівартості продукції (робіт, послуг), а саме це: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [16]; Податковий кодекс України [15]; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [11]. А вже відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нормативно-законодавчої бази України розроблені Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [10].

На корпоративному рівні регулювання формування собівартості продукції (робіт, послуг) відбувається шляхом формування облікової політики підприємства, яка містить основні відомості про організацію і методику бухгалтерського обліку його діяльності, зокрема у частині визнання, відображення та узагальнення даних про витрати. В обліковій політиці має бути зазначено: методику обчислення виробничої собівартості продукції, перелік статей та склад калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), найменування і структуру статей калькулювання загальновиробничої собівартості, перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, базу розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних витрат, методи нарахування амортизації та строки корисного використання основних засобів й нематеріальних активів, методи оцінювання вибуття запасів, тощо. Окремі науковці в якості елементів облікової політики щодо обліку витрат вважають за необхідне передбачити: розподіл виробництв на основне, допоміжне й обслуговуюче; спосіб розподілу накладних витрат; оцінювання незавершеного виробництва і готової продукції; спосіб групування та списання витрат на виробництво; вибір калькуляційного періоду і періоду визначення фінансового результату, а також безпосередньо варіант обліку витрат [4, с. 52].

Собівартість класифікують за низкою ознак, зокрема за: тривалістю розрахункового періоду (місячна, квартальна, річна), повнотою відображення процесу виробництва і ступеня готовності продукції до реалізації (технологічна, цехова, виробнича, собівартість реалізованої продукції), часом, в якому були сформовані витрати (планова (нормативна), фактична), ступенем охоплення

підприємств (індивідуальна та середньогалузева) [7].

Кожен з цих видів собівартості характеризує певну сукупність витрат, які виникли у процесі виготовлення продукції та її просування до споживача і має своє інформаційне призначення. Розглянемо окремі з цих видів собівартості.

Зокрема, виробнича собівартість включає витрати, пов'язані з виготовленням продукції, зумовлені технологією й організацією виробництва (управлінським процесом). Вона враховує цехову собівартість та адміністративні витрати. У свою чергу, собівартість реалізованої продукції відрізняється від виробничої на суму витрат, понесених під час продажу продукції. Фактично це повна собівартість виготовленої продукції.

Планова собівартість являє собою заплановані витрати підприємства на виготовлення і продаж певного виду продукції. Планову собівартість використовують для визначення доходу і прибутку підприємства, а також ціни реалізації на прогнозований період.

Фактична собівартість відображає фактичні витрати за звітний період і коригування наприкінці циклу планування виробництва продукції та її реалізації. Використовують її: в управлінському обліку – для аналізу структури витрат та визначення причин відхилень від плану; у фінансовому обліку – для визначення фінансового результату; у податковому обліку – для розрахунку об'єктів оподаткування.

До собівартості реалізованої продукції входять виробнича собівартість продукції, реалізованої за звітний період, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати й наднормативні витрати на виробництво (рис. 1). Виробнича собівартість продукції включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Собівартість продукції розраховують на основі зібраної інформації про фактичні витрати та здійснення процесу калькулювання з використанням певних методів.

В науковому середовищі тривалий час триває дискусія щодо ототожнення чи розмежування методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції. Зокрема, В. А. Дерій методи обліку витрат класифікує на дві групи: 1) традиційні, які використовує вітчизняна облікова практика протягом десятиліть; 2) запозичені, тобто сформовані і розвинуті у інших країнах світу. До першої групи методів вчений відносить

позамовний, нормативний, знеособлений (котловий), повиробничий, поопераційний, попередільний, попроцесний, групово-виробничий (попартійний), а також два варіанти обліку (безнапівфабрикатний та напівфабрикатний) [5, с. 421].

Ще одна група авторів подібно поділяє методи обліку витрат та калькулювання собівартості на традиційні і нетрадиційні [17]. Але до групи традиційних методів вони відносять методи зарубіжної практики та аналоги, що використовує вітчизняна облікова система: метод калькулювання за замовленнями (позамовний) і метод попроцесного калькулювання (попередільний); система стандарт-костинг (система нормування обліку витрат за повною собівартістю) та система директ-костинг (система нормування обліку витрат за скороченою собівартістю). Як нетрадиційні методи науковці виділили ABC і target-costing, котрі не мають аналогів у вітчизняній обліковій науці.

Інші науковці поділяють методи обліку витрат за такими ознаками: способом оцінювання витрат (за фактичною собівартістю, плановою собівартістю, нормативною собівартістю); відношенням витрат до технологічного процесу виробництва (попередільний, позамовний, попроцесний); повнотою включення витрат до собівартості (за повною собівартістю, прямими витратами, маржиальною собівартістю) [12, с. 40].

О. О. Довжик методи обліку витрат визначає як сукупність засобів відображення, групування і систематизації даних про витрати, які забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. На практиці можна застосовувати різні методи обліку витрат на виробництво, які мають бути гнучкими, простими у використанні й дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію [6, с. 26].

У свою чергу, В. Ф. Яценко стверджує, що облік витрат за замовленнями і процесами є базовими моделями обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції [18, с. 257]. Якщо жодна із базових моделей не відповідає особливостям виробничого середовища, то для обчислення собівартості одиниці продукції використовують гібридну систему (hybrid-costing system), яку визначають як комбінацію двох базових моделей. Вітчизняна практика, на думку автора, використовує множину термінів: змішаний метод, напівфабрикатний, тощо, проте ці методи є різноваріантними комбінаціями двох базових моделей.

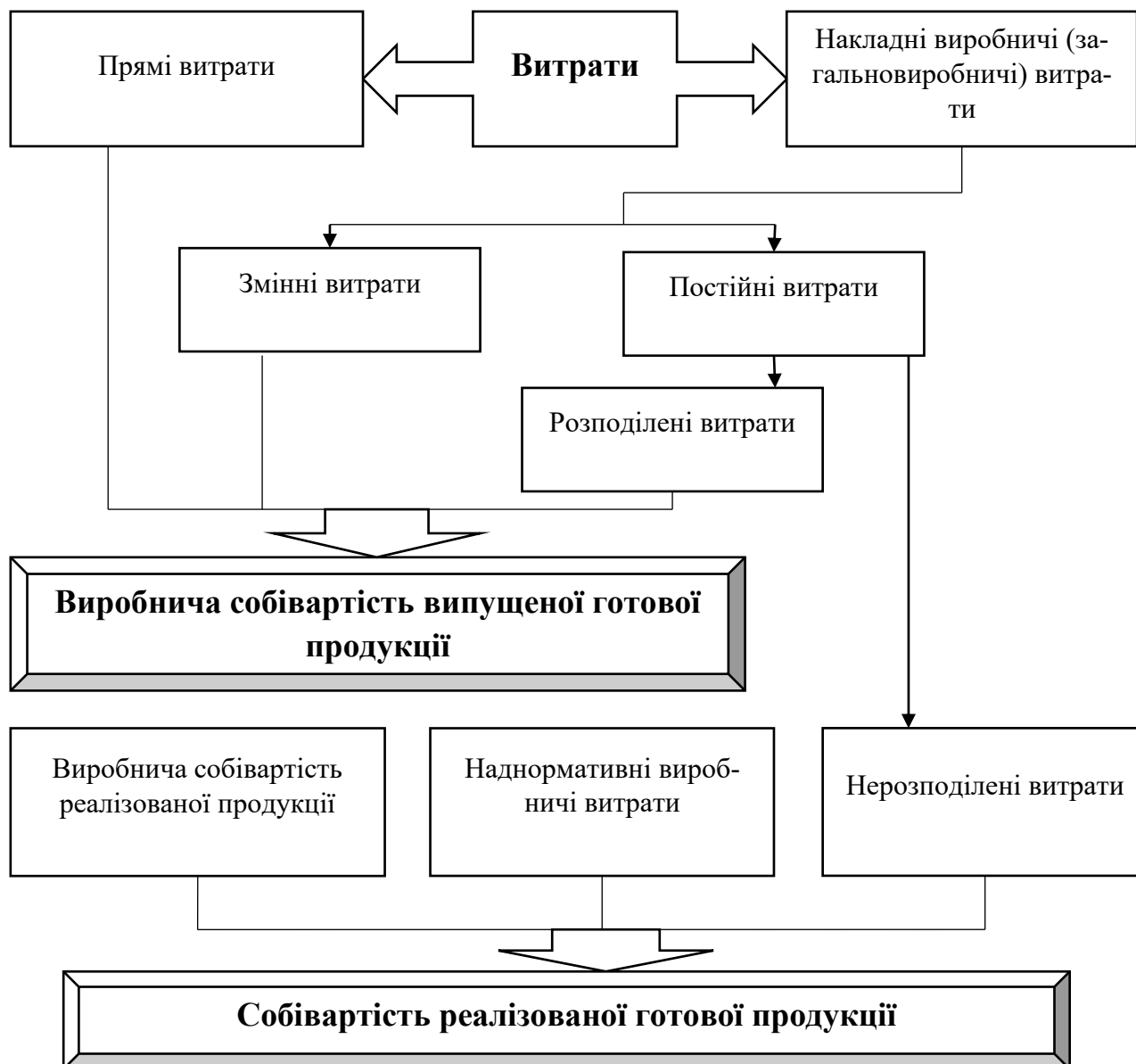


Рис. 1. Порядок формування собівартості реалізованої готової продукції

Ми вважаємо, що методи обліку витрат і методи калькулювання є взаємопов'язаними категоріями, які використовують власні інструменти та прийоми для збору і узагальнення даних про витрати для потреб управління, обчислення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) та контролю за процесом її формування. Метод обліку витрат використовує свій інструментарій для відображення, групування і систематизації даних про витрати, що виникли у процесі виробничої діяльності для різних потреб. Метод калькулювання дає змогу групувати витрати підприємства за визначеними статтями калькуляції з метою визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). Тобто методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості покликані забезпечувати досягнення різних цілей, що вказує на їхню відмінність і важливість окремого існування для забезпечення ефективного управління витратами на підприємстві.

Під час вибору методів обліку витрат підприємство вирішує проблему встановлення критеріїв їхнього оцінювання й можливості застосування у конкретних умовах діяльності. Це пов'язано з відсутністю чітких показників ефективності впровадження певного методу обліку витрат та критеріїв для їхнього об'єднання в окремі групи. Тому для інформаційного забезпечення управління витратами підприємства найдоцільнішим буде використання такого методу обліку витрат, який дозволяє об'єктивно й повно відображати склад та цільове призначення витрат і може бути швидко пристосованим до застосування в умовах сучасних інформаційних технологій обробки інформації.

Калькулювання – це система розрахунків для отримання інформації, яку використовують для оцінювання випущеної продукції і визначення фінансових результатів, обґрунтування стратегії

виробництва, ціноутворення, оцінювання діяльності керівника центру відповідальності [9].

Метою калькулювання є отримання інформації про собівартість одиниці продукції, яка потрібна для організації і управління бізнесом, контролю рівня витрат, оцінювання випущених готових виробів й напівфабрикатів за виробничою собівартістю для їхнього оприбуткування і подальшого формування показників фінансової звітності.

Інформацію про собівартість одиниці продукції використовують також для планування, прогнозування і контролю за витратами, доходами в процесі досягнення стратегічних цілей підприємства з метою: обґрунтування економічної ефективності від впровадження нової техніки й сучасних технологій виробництва; визначення конкурентоздатних і справедливих цін на основі витрат і рентабельності кожного виду продукції; оцінювання ефективності роботи окремих підрозділів підприємства та якості управління; розрахунку трансфертних цін для використання у комерційних операціях між

підрозділами підприємства; контролю вартості усіх процесів, що виконує підприємство для виявлення тих, які є нераціональними і збитковими.

Калькулювання собівартості здійснюють з дотриманням таких принципів: наукове обґрунтування виробничих витрат; встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць; вибір методу обліку витрат і калькулювання, який підприємство здійснює самостійно, з врахуванням сфери діяльності, галузі, розміру і технології виробництва [13].

Кожному виду бізнесу характерні основні статті витрат, які необхідні для випуску продукції. Групування витрат за статтями допомагає розділити витрати на ті, що пов'язані з виробництвом певного виду продукції та можна безпосередньо включати в її собівартість, і на ті, які можуть накопичуватися протягом певного часу та їх остаточно пропорційно розподіляють на певний вид продукції (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Характеристика основних статей калькулювання собівартості продукції**

№ з/п	Статті калькуляції	Зміст	Об'єкт калькулювання
<b>Прямі витрати</b>			
1	Сировина і матеріали	Сировина і матеріали на виробництво конкретної продукції згідно з технологією виробництва	Розраховують витрати, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції
2	Паливо та енергія на технологічні цілі	Енергія на технологічні цілі і на приведення у дію технологічних машин та обладнання, задіяних у виробництві конкретного виду продукції	
3	Основна й додаткова заробітна плата працівників виробництва	Оплата праці робітників, що задіяні у технологічному процесі виробництва конкретної продукції	
4	Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих працівників	ЄСВ від суми оплати праці робітників, що задіяні у технологічному процесі виробництва конкретної продукції	
5	Витрати на експлуатацію виробничих машин і устаткування	Амортизація і витрати на забезпечення функціонування обладнання лінії виробництва конкретної продукції	Витрати розраховують по лінії у цілому, а потім розподіляють за видами продукції, що на ній виробляють
<b>Непрямі витрати</b>			
6	Загальновиробничі витрати	Витрати цеху виробництва конкретної продукції, які не ввійшли до складу наведених вище статей	Витрати розраховують по цеху у цілому, а потім розподіляють за видами продукції
<b>Сума усіх наведених вище статей утворює собівартість виробництва продукції</b>			
7	Витрати на утримання адміністрації та управління підприємством	Витрати на утримання адміністрації підприємства і на управління підприємством	Витрати розраховують по підприємству в цілому, а потім розподіляють за видами продукції
8	Витрати на продаж	Витрати, пов'язані з реалізацією усього асортименту продукції підприємства	
9	Інші виробничі витрати	Інші витрати операційної діяльності	



Рис. 2. Об'єкти калькулювання залежно від технологій і виду продукції

Об'єктом калькулювання є одиниця продукції, тобто кінцевий виріб, який виготовлений підприємством (рис. 2).

Метод калькулювання є набором методів та прийомів, які потрібні для того, щоб розрахувати собівартість конкретного виду продукції [8].

Залежно від характеру продукції (робіт, послуг), особливостей організації й технології їхнього виробництва розрізняють такі основні методи калькулювання собівартості продукції:

- метод послідовного підсумовування прямих витрат і витрат, які розподіляють за видами продукції (позамовне калькулювання);

- метод розподілу сукупних витрат за об'єктами калькулювання, основою якого є групування витрат за процесами (періодами, стадіями, фазами) виробництва (попроцесне калькулювання).

Залежно від обраного методу розподілу витрат у теорії й практиці застосовують такі методи:

- метод загального калькулювання (розподіл на калькульований об'єкт усіх витрат як змінних, так і постійних);

- метод “величини покриття” (розподіл лише змінних витрат).

Метод позамовного калькулювання використовують під час випуску продукції окремими партіями або серіями, під час випуску продукції за технічними умовами замовника. При цьому собівартість одиниці продукції може відрізнитись для різних замовлень. Цей метод калькулювання використовують підприємства, основою яких є замовлення, наприклад у авіаційній, поліграфічній, меблевій й інших галузях промисловості, які пропонують індивідуальний асортимент продукції і послуг. Окрім розрахунку собівартості основної товарної продукції, цей метод використовують також під час обчислення собівартості для

капітального будівництва, комунальних підприємств й інших непромислових підприємств, у процесі розробки нової продукції, а також в нестандартних виробничих процесах [14]. Застосовуючи метод позамовного калькулювання, потрібно із загальної сукупності витрат виділяти ті, які можуть бути прямо віднесені до об'єкта калькулювання. Інші витрати необхідно включати до собівартості окремих виробів на основі обраного методу розподілу непрямих витрат. За позамовного калькулювання для кожного замовлення складають звіт. За кожним замовленням складають окрему калькуляцію, яка включає прями і накладні витрати на конкретний вид продукції.

Використовуючи попроцесне калькулювання, виробничі витрати групують за підрозділами або виробничими процесами. Акумуляція повних виробничих витрат здійснюють за основними статтями витрат, які включають вартість трудових і матеріальних ресурсів й величину накладних витрат. При цьому витрати на виробництво продукції ділять на кількість планової чи виготовленої продукції. Тому собівартість одиниці продукції вважають усередненим показником. Попроцесне калькулювання застосовують ті підприємства, які виготовляють однорідну продукцію з використанням однакових операцій чи процесів, зокрема підприємства нафтової, хімічної, вугільної промисловості.

Для розрахунку собівартості вітчизняні підприємства тривалий час використовували метод, який називають “метод загального калькулювання”. Він передбачає врахування як змінних, так і постійних витрат під час обчислення собівартості кожної одиниці продукції. Це основний метод обліку витрат на підприємствах в умовах командно-адміністративної системи управління.

Процеси удосконалення бухгалтерського обліку і управління бізнесом часто вимагають зміни методів обчислення собівартості залежно від

виду продукції, що виробляється. Багато економістів вважають, що для калькулювання собівартості продукції в умовах ринкової економіки доцільно використовувати метод “величини покриття”. Аргументом є те, що при цьому методі для розрахунків беруть лише змінні витрати, які можна розподілити між окремими видами продукції і розрахувати розмір виручки та маржинальний дохід. Основний інтерес до методу “величини покриття” полягає у тому, що вона є частиною доходу від продажу продукції, яку підприємство використовує для покриття своїх постійних витрат та утворення прибутку. Саме величина покриття ніби покриває собою умовно-постійні витрати та прибуток. Тому, якщо граничний прибуток покриває умовно-постійні витрати, то виробу будуть прибутковими, якщо ні – збитковими.

Також в Україні використовують системи обліку витрат та калькулювання собівартості за: повними витратами; неповними витратами; нормативними витратами.

З використанням системи калькулювання повної собівартості можна визначити ціну реалізації продукції. Розподіл всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції дозволяє підприємству оцінити загальні витрати, які відносять до певних продуктів [2]. Ціну реалізації визначають з урахуванням бажаного рівня ринкової рентабельності. Даний метод ефективно можуть застосовувати підприємства, що виробляють однорідну продукцію протягом нетривалого виробничого циклу.

Облік та калькулювання собівартості продукції за неповними витратами ґрунтується на системі обліку витрат з врахуванням їхнього поділу на постійні та змінні. Калькулювання собівартості продукції здійснюють лише на основі змінних витрат. Система калькулювання неповної собівартості дає змогу розрахувати точки беззбитковості, визначити трансферну ціну продукції, обґрунтувати альтернативи в умовах обмежених ресурсів, а також оптимізувати ціни, обсяг виробництва та величину постійних витрат. Для цього ведуть окремий облік прямих змінних й постійних та непрямих змінних і постійних витрат. Постійні витрати розподіляють відповідно до обраної економічної бази.

Переваги та недоліки систем обліку витрат і калькулювання повної й неповної собівартості відображені у табл. 2.

Ми також зазначили, що спільним для обох систем калькулювання є їхня відповідність у тому плані, що невиробничі витрати обліковують як витрати періоду. Основна відмінність цих систем полягає у відношенні до постійних виробничих накладних витрат, зокрема у одному випадку (калькулювання змінних витрат) постійні виробничі накладні витрати відносять до витрат періоду, а у другому (калькулювання повних витрат) – включають у собівартість продукції. За умови використання системи калькулювання змінних витрат визначають маржинальний дохід, який широко застосовують для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень [3, с. 631].

*Таблиця 2*

**Переваги і недоліки систем обліку витрат та калькулювання повної й неповної собівартості**

Переваги і недоліки методу	Метод калькулювання	
	Система калькулювання повної собівартості	Система калькулювання неповної собівартості
Переваги	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) надає керівництву інформацію про повні витрати підприємства, яка потрібна для прийняття стратегічних рішень;</li> <li>2) можливість використання для цілей фінансового обліку та складання звітності;</li> <li>3) відображення покриття доходом від реалізації кожного виду продукції чи виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, а також постійних накладних витрат;</li> <li>4) дозволяє уникнути відображення у звітності фіктивних збитків, оскільки постійні виробничі витрати розподіляють між собівартістю продукції та залишками запасів, а не відносять у повній сумі на рахунок прибутків і збитків.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) можливість повної концентрації уваги на зміні прибутку як по підприємству загалом, так і за окремими виробами, виявляти види виробів з вищою прибутковістю, щоб зосередитись на їхньому випуску;</li> <li>2) розрахунок собівартості продукції є простішим, а оцінювання запасів здійснюють відповідно до поточних витрат, пов'язаних із виготовленням певної продукції;</li> <li>3) спостерігається пряма залежність величини операційного прибутку від обсягу реалізації та позбавлення впливу на нього змін запасів;</li> <li>4) дозволяє уникнути капіталізації постійних витрат у неліквідних запасах.</li> </ol>
Недоліки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) відносний характер розподілу накладних витрат;</li> <li>2) визначити фактичну собівартість продукції можна лише у кінці періоду;</li> <li>3) ускладнення методики здійснення облікових та розрахункових процедур;</li> <li>4) віднесення до собівартості продукції частини витрат, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) складнощі під час поділу витрат на постійні і змінні;</li> <li>2) звітність підприємства, сформована на основі калькулювання неповної собівартості, не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності і вимогам податкової системи;</li> <li>3) інформація про повні витрати підприємства потрібна під час прийняття стратегічних рішень, що вимагає додаткових розрахунків для розподілу постійних накладних витрат позасистемним шляхом.</li> </ol>



Система обліку та калькулювання на основі нормативних витрат передбачає облік витрат, розрахунок нормативних витрат на продукцію й визначення відхилень фактичних витрат від нормативних. Цей метод дає змогу визначити, скільки має коштувати продукція, скільки вона реально коштує і чому мають місце розбіжності між цими витратами. Завдяки цьому менеджери мають можливість контролювати витрати й реагувати на відхилення витрат від норм, які є встановленими кількісними вираженнями витрат на виготовлення одиниці продукції за умов використання прогресивних технологій і організації виробництва.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Таким чином, на основі вивчення теоретичних та методичних аспектів організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції власного виробництва можна зробити висновок, що собівартість продукції є вираженням ефективності господарської діяльності і уособлює витрати, що припадають на одиницю продукції. Також вона є одним із ціноутворюючих факторів. Враховуючи важливість цього показника, кожне підприємство прагне вишукувати можливості щодо її зниження шляхом: зменшення витрат, зростання обсягів виробництва, зниження норм витрачання сировини, збільшення фондівіддачі. Вибір методу калькулювання продукції відносять до пріоритетних завдань управління витратами, оскільки від цього питання залежить процес ціноутворення на підприємстві.

Кожен метод має свої переваги й недоліки і вибір методу обчислення собівартості продукції залежить від виду діяльності, етапу життєвого циклу підприємства, специфіки прийняття господарських рішень, рівня фінансового стану. Менеджменту підприємства важливо чітко розуміти відмінності між ними, а також вміти економічно обґрунтовувати, як саме вибір того чи іншого методу позначиться на фінансовому результаті діяльності підприємства і яким чином можна удосконалити систему виробництва шляхом поєднання кількох найбільш оптимальних методів калькулювання собівартості. Все це є предметом подальших наших досліджень.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Бондаренко Н. М., Устименко А. К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія “Економічні науки”. 2015. Вип. 11. Ч. 2. С. 51-54.
2. Букало Н. А., Слепченко К. О. Актуальні варіанти вибору методів калькулювання собівартості стадій життєвого циклу продукції. *Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту: Економічні науки*. 2015. № 9. С. 357-360.
3. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посібник. 3-тє вид. Львів : Магнолія 2006, 2018. 744 с.
4. Гаценко-Колумбет О. П., Кургінян А. З. Формування облікової політики підприємства щодо

витрат виробництва. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2012. № 4 (62). С. 52-54.

5. Дерій В. А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування. *Економічні науки* : зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Серія: “Облік і фінанси”. Луцьк, 2010. Вип. 7 (25). Ч. 1. С. 415-424.

6. Довжик О. О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві. *Технологічний аудит і резерви виробництва*. 2012. № 2 (4). С. 26-32.

7. Каземирчик М. С. Калькулювання собівартості продукції: огляд методів. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація* : збірник тез доповідей учасників XIX Всеукраїнської наукової конференції. К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2021. С. 196-200.

8. Краєва Я. В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Держава та регіони*. Серія “Економіка та підприємництво”. 2017. № 5. С. 168-171.

9. Кулинич М. Б., Фреюк В. В. Взаємозв’язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці. *АГРОСВІТ*. 2014. № 7. С. 63-68.

10. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

12. Немченко А. С., Назаркіна В. М. Обґрунтування методичних підходів до управління собівартістю виробництва лікарських засобів. *Управління, економіка та забезпечення якості в фармації*. 2015. № 3. С. 38-43.

13. Ніпорко Н. І. Поняття системи методів обліку витрат і калькулювання собівартості. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2017. Т. 19. Вип. 5-6. С. 130-133.

14. 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*. 2017. № 34. С. 153-157.

15. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

17. Чернікова І. Б. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства : навч. посібник / І. Б. Чернікова, Л. О. Кирильєва,

Д. Д. Шеховцова, О. О. Кваша, І. С. Коробкіна / Харківський державний університет харчування та торгівлі. Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. 209 с.

18. Яценко В. Ф. Еволюційний підхід до класифікації систем обліку витрат. *Економічні науки* : зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Серія: "Облік і фінанси". Луцьк, 2018. Вип. 15 (57). С. 252-260.

#### REFERENCES

1. Bondarenko, N. M. and Ustymenko, A. K. (2015), Sobivartist' produktsii: ekonomichna sutnist' ta ii vydy, *Naukovyj visnyk Kherson's'koho derzhavnoho universytetu*. Seriiia "Ekonomichni nauky"., Vyp. 11. Ch. 2, pp. 51-54.

2. Bukalo, N. A. and Slipechenko, K. O. (2015), Aktual'ni varianty vyboru metodiv kal'kuliuvannia sobivartosti stadij zhyttievoho tsykladu produktsii, *Ekonomichni nauky* : zbirnyk naukovykh prats' Khmel'nyts'koho kooperatyvnoho torhovel'no-ekonomichnoho instytutu, No. 9, pp. 357-360.

3. Voronko, R. M. (2018), Oblik u zarubizhnykh krainakh : navch. posibnyk, 3 nd ed, Mahnoliia 2006, L'viv.

4. Hatsenko-Kolumbet, O. P. and Kurhinian, A. Z. (2012), Formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva schodo vytrat vyrobnytstva, *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky.*, No. (62), pp. 52-54.

5. Derij, V. A. (2010), Vitchyzniani metody obliku vytrat na vyrobnytstvo: otsinka stanu i potentsial zastosuvannia, *Ekonomichni nauky* : zb. nauk. prats' Luts'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Seriiia: "Oblik i finansy"., vyp. 7 (25). part. 1, pp. 415-424.

6. Dovzhyk, O. O. (2012), Porivniannia metodiv kal'kuliuvannia ta obliku vytrat v sil'skohospodars'komu vyrobnytstvi, *Tekhnolohichnyj audyt i rezervy vyrobnytstva*, No. 2 (4), pp. 26-32.

7. Kazemyrnyk, M. S. (2021), Kal'kuliuvannia sobivartosti produktsii: ohliad metodiv, *Rozvytok systemy obliku, analizu ta audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* : zbirnyk tez dopovidej uchasnykiv XIX Vseukrains'koi naukovoї konferentsii, DP "Inform.-analit. ahentstvo", pp. 196-200.

8. Kraieva, Ya. V. (2017), Metody obliku vyrobnych vytrat i kal'kuliuvannia sobivartosti produktsii, *Derzhava ta rehiony*. Seriiia "Ekonomika ta pidpriemnytstvo"., No. 5, pp. 168-171.

9. Kulynych, M. B. and Freiuk, V. V. (2014), Vzaiemozv'iazok metodiv kal'kuliuvannia i metodiv obliku vytrat u vitchyzniani i mizhnarodnij oblikovij praktysii, *AHROSVIT*, No. 7, pp. 63-68.

10. Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti: Nakaz Ministerstva promyslovoi polityky Ukrainy vid 09.07.2007 r. No. 373, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.

11. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 16 "Vytraty", zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. No. 318, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

12. Nemchenko, A. S. and Nazarkina, V. M. (2015), Obgruntuvannia metodychnykh pidkhodiv do upravlinnia sobivartistiu vyrobnytstva likars'kykh zasobiv, *Upravlinnia, ekonomika ta zabezpechennia iakosti v farmatsii*, No. 3, pp. 38-43.

13. Niporko, N. I. (2017), Poniattia systemy metodiv obliku vytrat i kal'kuliuvannia sobivartosti, *Visnyk ONU imeni I. I. Mechnykova*, T. 19, Vyp. 5-6, pp. 130-133.

14. Onyschenko, O. V. Kurena, O. O. and Krykunenko, A. S. (2017), Metody obliku vytrat ta kal'kuliuvannia sobivartosti produktsii: vitchyznaniy ta zarubizhnyj dosvid, *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*, No. 34, pp. 153-157.

15. Podatkovij kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. No. 2755-VI, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

16. Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. No. 996996-XIV, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

17. Chernikova, I. B. Kyryl'ieva, L. O. Shekhovtsova, D. D. Kvasa, O. O. and Korobkina, I. S. (2016), Upravlins'kyj oblik v informatsijnij systemi pidpriemstva : navch. posibnyk / Kharkiv's'kyj derzhavnyj universytet kharchuvannia ta torhivli, Vydavets' Ivanchenko I. S., Kharkiv.

18. Yatsenko, V. F. (2018), Evoliutsijnij pidkhid do klasyfikatsii system obliku vytrat, *Ekonomichni nauky* : zb. nauk. prats' Luts'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu. Seriiia: "Oblik i finansy", vyp. 15 (57), pp. 252-260.

*Стаття надійшла до редакції 02 листопада 2022 року*