

Чуп Ксенія Михайлівна, магістр зі спеціальності «Облік і оподаткування», спеціалізації «Облік і оподаткування бізнесу», ДВНЗ «Ужгородський національний університет»;

Науковий керівник: Йолтуховська Оксана Юрївна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет».

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

В статті з'ясовано економічний змісту методу калькулювання. Досліджено і дано критичну оцінку порядку формування обліку витрат та калькулювання собівартості на підприємстві. Проаналізовано та розглянуто методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості. Визначено економічну сутність методів обліку витрат, а також проаналізовано переваги та недоліки. Проведено порівняльну характеристику даних методів. Наведено таблицю з порівняльною характеристикою методів, для кращого наочного розуміння.

Ключові слова. Облік, метод калькулювання, нормативний метод, методи обліку витрат, собівартість продукції, постійні витрати, змінні витрати.

Постановка проблеми. В сучасних умовах глобалізації та диференціації бухгалтерський облік є важливим фактором ефективного управління виробничими та комерційними структурами, інструментом контролю за раціональним та економічним використанням ресурсів. Можна з упевненістю сказати, що керівництво будь-якої з організацій України зацікавлено в безперебійній та чіткій роботі. Головною ж метою, управлінської ланки, будь то, керівника, бухгалтера, менеджера, економіста є виявлення слабких сторін підприємства, їх вирішення та подальших шляхів покращення роботи. Тому питання опанування бухгалтерського обліку, оперування знаннями обліку, контролю, аналізу необхідні як ніколи. Побудова своєчасного та достовірного бухгалтерського обліку є запорукою запобіганню зловживанням і перевитратам, підвищенню продуктивності праці, зниженню собівартості продукції, рентабельності виробництва - все це вдається здійснити завдяки лише чітко налагодженому обліку і контролю.

Для прийняття ефективних управлінських рішень, керівник повинен володіти актуальною та правдивою інформацією про стан всіх галузей підприємства, а також етапів виробництва продукції. В сучасних умовах ринкової економіки правильне та грамотне відображення витрат у обліку є однією з головних функцій управління і знаряддям контролю на підприємстві. Для підприємств, що провадять виробничу діяльність калькулювання собівартості продукції є невід'ємною частиною їх існування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процеси глобалізації, перехід від ручної праці до машинної, збільшення кількості виробництва – всі ці фактори привели до збільшення кількості операційної інформації, яку потрібно було збирати, зберігати,

узагальнювати та аналізувати. Багато дослідників у всі часи приділяли увагу вивченню сутності понять витрат та собівартості, але починаючи з ХХ століття більш активно приділяється увага проблемам саме методики обліку витрат та калькулювання собівартості. Адже оперуючи даними показниками можемо сміло аналізувати діяльність будь-якої комерційної організації. Так як, вони охоплюють майже усі сторони роботи підприємства, серед них: продуктивність праці, рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь використання активів підприємства тощо.

Питанням методології обліку витрат та калькуляції собівартості присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як Ф.Ф. Бутинець [3], А. Атамас [2], Король Г.О. [6], Т. Г. Рязасва, М. А., Терешкіна та ін.. Але незважаючи на велику кількість наукових статей та досліджень відносно питання формування витрат, калькуляцію собівартості та шляхів її зниження, ця тема залишається актуальною і сьогодні, тому що велика кількість управлінського персоналу так і не використовує сучасний інструментарій управління витратами.

Отже, враховуючи все вищесказане, проведене дослідження проблеми формування витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є актуальним і практично значущим.

Формулювання цілей статті. Зважаючи на можливість самостійного вибору підприємством методу обліку витрат та калькулювання собівартості, управлінському персоналу, будь-якої організації, потрібно чітко розмежовувати відмінності між методами, задля вибору найоптимальнішого. Мета дослідження полягає в з'ясуванні сутності методів обліку витрат, калькулювання собівартості продукції та головних відмінностей між ними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Швидке реагування на зміни величин витрат, дає змогу попередити різке їх зростання, що в свою чергу, впливає на собівартість продукції та прибутку. Для підприємств, що провадять виробничу діяльність калькулювання собівартості продукції є невід'ємною частиною їх існування. Беручи до уваги той факт, що підприємство може самостійно обирати метод обліку витрат. Все ж є методичні основи, на які потрібно опиратися.

Організація апарату обліку витрат та калькулювання собівартості регулюється законодавчими та нормативно-правовими документами. Під час вибору форми бухгалтерського обліку та визначенні облікової політики, підприємство повинно орієнтуватися на Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 996-XIV. Для встановлення складу і переліку статей калькуляції підприємству необхідно орієнтуватися на ПсБО № 16 «Витрати». Наказом № 373 від 09.07.2007 «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості

продукції (робіт, послуг)» відповідно регулюється аспекти формування собівартості [1]. Головним же документом, на підприємстві яким керуються методика та порядок ведення обліку собівартості продукції є наказ про облікову політику. Наказ в обов'язковому порядку повинен містити відомості про методи обліку витрат і калькуляції собівартості, методи нарахування заробітної плати, методи списання МШП, методи оцінки незавершеного виробництва та ін. [1].

Метод калькулювання – це система прийомів, які використовуються при обчисленні собівартості калькуляційної одиниці. Калькуляційна одиниця – це одиниця, що відображає кількісний вимір певного об'єкта калькулювання. Підприємство самостійно обирає, який метод калькулювання застосовувати, відповідно до типу виробництва, тривалості виробничого циклу, його складності, наявності незавершеного виробництва, номенклатури продукції, що випускається. [5].

Способи та прийоми групування витрат за об'єктами (носіями витрат) для обчислення собівартості і є методом обліку витрат. [3]. Для того, щоб вибрати саме той метод обліку витрат, який буде найбільш ефективним, підприємству необхідно враховувати ряд факторів: перш за все, організаційну структуру управління виробництвом; характер технологічного процесу; тип виробництва (масове, великосерійне, дрібносерійне або одиничне (індивідуальне)), його складність; номенклатуру продукції, що випускається, її складність; тривалість виробничого циклу; наявність незавершеного виробництва.[5].

Більшість вчених виділяють три основні методи обліку витрат та калькулювання собівартості, це:

- нормативний;
- позамовний;
- попередільний.

Ознайомимося з кожним із методів ближче. *Нормативний метод*, вважається найбільш прогресивним, так як, дозволяє складати нормативну калькуляцію за кожним видом виробів на основі діючих на початок звітного місяця норм і кошторисів витрат. Норми трудових і матеріальних ресурсів устанавлюються відповідно до конструкторсько-технологічної документації. Також слід сказати, що норми можуть змінюватися (зазвичай, знижуватися) по мірі освоєння виробництва та поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів. Даний метод застосовують здебільшого на оброблювальних виробництвах з великосерійним та масштабним характером, де виготовляється продукція, з великою кількістю деталей та вузлів. Прикладом можуть слугувати підприємства машинобудівної, взуттєвої, швейної, шинної промисловості тощо.

Переваги нормативного методу в тому, що він дозволяє регулярно аналізувати причини відхилень і фактори, які спричинили їх, тому що для отримання даних про фактичну собівартість виробів, не потрібно чекати кінця місяця. Виявлення та облік відхилень від норм вдається здійснити за допомогою щоденного документування основних витрат за їх видами, що в свою чергу сприяє вчасному реагуванню на причини виникнення позитивних або від'ємних відхилень від фактично чинних норм. Від'ємні відхилення (перевитрата) сигналізують про порушення в організації, технології чи управлінні виробництвом. Наприклад перевитрати матеріалів, сировини, палива та ін. Додатні (економія) позитивний показник, свідчить про покращення управління фінансовими, трудовими, матеріальними ресурсами. Сюди включають більш раціональне використання матеріалів, зворотних відходів, застосування продуктивнішого устаткування.

Позамовний метод. Об'єктом калькулювання виступає виробниче замовлення, тобто витрати на виробництво обліковуються за кожним замовленням окремо. Підприємства з дрібносерійним виробництвом, особливо, якщо продукція яка виготовляється є унікальною або хоча б істотно відрізняється від продукції інших замовлень; виробництвом складної та великої продукції (виробів); виробництвом з досить тривалим технологічним циклом, зазвичай використовують саме цей метод обліку витрат. Позамовний метод широко використовують у літакобудуванні, важкому машинобудуванні, суднобудуванні, меблевій промисловості, будівництві, науці та інтелектуальних послугах (аудит, консультування), ремонтних роботах тощо.

Незважаючи на вище сказане недоліки в даного методу також є, сюди можна включити:

1. Повну собівартість замовлення при позамовному методі загалом можна буде визначити вже після того, як воно буде закінчено. При цьому в серійному виробництві часто не калькулюють собівартість кожного виробу, що входить до замовлення. Звідси впливає і другий недолік.

2. Зважаючи на неможливість складання звітної калькуляції до закінчення виконання робіт виникають проблеми з організацією оперативного контролю та аналізу рівня витрат підприємства загалом та його окремих цехів, а також спричиняє необхідність застосування умовної оцінки при оприбуткуванні з виробництва окремих виробів у разі часткового виконання виробничого замовлення;

3. Громіздкість та складність інвентаризації незавершеного виробництва.[5].

Також підприємствам, які використовують позамовний метод обліку витрат необхідно застосовувати систему відкриття виробничих замовлень. Це система, яка дозволяє кожне замовлення прийняте до виробництва реєструвати і присвоювати індивідуальний номер

(черговий з початку року), який залишається за ним до закінчення виробництва. Це потрібно для того, щоб збирати всю первинну технологічну та облікову документацію виробу, на одному індивідуальному номері, що полегшує пошук потрібного замовлення у разі потреби. У разі виготовлення замовлень з довготривалим технічним циклом (наприклад унікальних верстатів, машин, тощо) замовлення можна відкривати на окремі технологічні або ж монтажні вузли відповідно до встановленої комплектації. Це допомагає, не чекаючи закінчення всіх робіт, виявити фактичну собівартість окремих конструктивних елементів виробу.

Кожне замовлення оформляється карткою аналітичного обліку, в ньому в обов'язковому порядку повинні бути зазначені: найменування, кількість і тип виробів, замовник, строк виконання, цехи виконавці та планову собівартість. Всі витрати, що відображені в картці повинні збігатися з даними первинних документів та відображатися на рахунку 23 «Виробництво» до закінчення виконання даного замовлення.

Після закінчення виготовлення виробу, замовлення закривається, і вже не відпускаються матеріали і нарахування заробітної плати за ним. Прямі витрати в даному випадку групуються за кожним замовленням окремо на підставі первинних документів, в яких зазначено виробіток, витрату матеріалів тощо. Непрямі витрати, перед включенням до собівартості конкретного замовлення розподіляють пропорційно прийнятій базі розподілу.

Зазвичай фактичну собівартість замовлення за цим методом визначають тільки після закінчення виготовлення виробів або робіт (незалежно від тривалості їх виготовлення) шляхом підсумовування всіх витрат за цим замовленням. До цього моменту вся сума витрат за всіма незакінченими замовленнями є собівартістю НЗВ.

Попередільний метод. Об'єктом калькулювання в даному методі є переділ, тобто певні види продукції, що об'єднані в калькуляційні групи. Переділом являється закінчена якась із частин виробничого процесу або сукупність виробничих операцій, у результаті яких з'являється проміжний продукт, тобто напівфабрикат або з напівфабрикату готовий виріб. Здійснюється дана операцій для того, щоб напівфабрикат можна було реалізувати на сторону. Даний метод застосовують підприємства з масовим виробництвом, у яких готова продукція виготовляється за рахунок обробки початкової сировини (заготовки) на декількох етапах, що йдуть один за одним. Особливістю є те, що деяка частина продукції може пройти увесь етап обробки і бути реалізована як готова продукція, а інша тільки якийсь із етапів і бути реалізований як проміжний продукт (напівфабрикат). Таким чином можна виділити основні характеристики даного методу : для масових виробництв, в яких продукція виробляється поетапно; для виробництва в яких більш-менш однорідна продукція; нетривалий хронологічний цикл. Попередільний метод ідеально підійде для підприємств в

яких процес виробництва складається з послідовно закінчених переділів, іншими словами етапів. В них зазвичай обчислюються собівартість продукції на кінець кожного переділу (етапу), це дає змогу реалізовувати не тільки готову продукцію, але й часто проміжний продукт (напівфабрикат), що слугує додатковим джерелом прибутку.

Кожне підприємство самостійно встановлює кількість переділів, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Спираються на технологічний процес виготовлення продукції та можливостей планування, обліку та калькулювання собівартості продукції кожного переділу. Якщо ж наприклад, у підприємства встановлений всього один переділ, (зазвичай його застосовують на нафтовидобувній, вуглевидобувній промисловості тощо) то об'єктом обліку є витрати, які згруповані за процесами, стадіями або іншими елементами. В даному випадку доцільно використовувати один із різновидів попередільного методу – попроцесний метод обліку витрат. Застосовувати попроцесне калькулювання бажано, якщо підприємство виготовляє продукцію одного типу і вона просувається від однієї технологічної ділянки до іншої безперервним потоком. При попроцесному методі облік прямих та непрямих витрат ведеться за статтями калькуляції на весь випуск продукції. У свою чергу, диференціацію витрат здійснюють за кожним технологічним процесом (фазою), за цехами та дільницями (службами) та іншими центрами їх виникнення.

Облік витрат на виробництво при застосуванні попередільного методу здійснюється за цехами (переділами, фазами, стадіями) та статтями витрат. Прямі витрати в даному випадку відображаються за переділами або стадіями виробництва, а не за видами продукції. Витрати з утримання та експлуатації устаткування розподіляють за видами (групами) продукції всередині переділу, загальновиробничі витрати обліковують відповідно за цехами і підприємством загалом. Їх розподіляють між напівфабрикатами та готовими виробами за обраним на підприємстві методом. Для складання собівартості продукції якогось із переділу, береться собівартість напівфабрикатів, отриманих з попереднього переділу, і витрат на їх обробку. Тобто витрати, обліковані за першим переділом, включаються до собівартості другого і так аж до останнього. Для кращого розуміння всіх відмінностей наведених методів див. таблиці 1.

**Порівняльна характеристика методів обліку витрат та калькулювання
собівартості продукції ***

Ознака	Методи обліку витрат		
	Нормативний	Позамовний	Попередільний
Економічна сутність	Найбільш прогресивний, так як дозволяє скласти нормативну калькуляцію за кожним видом виробів на основі діючих на початок звітнього місяця норм і кошторисів витрат.	У полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції.	Полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва.
Галузь застосування	Оброблювальні виробництва з масштабним та великосерійним характером. Прикладом можуть слугувати підприємства машинобудівної, взуттєвої, швейної, шинної промисловості тощо.	Дрібносерійне або одиничне виробництво, особливо, якщо продукція яка виготовляється є унікальною або хоча б істотно відрізняється від продукції інших замовлень; Виробництво складної та великої продукції (виробів); використовують у літакобудуванні, важкому машинобудуванні, суднобудуванні, меблевій промисловості, будівництві, науці та інтелектуальних послугах (аудит, консультування), ремонтних роботах тощо.	Серійне потокове виробництво із застосуванням фізико-хімічних і хімічних методів переробки сировини. Використовують цей метод здебільшого підприємства з нафтопереробною, металургійною, хімічною, лакофарбною, харчовою, скляною промисловістю тощо.
Ступінь складності технічного процесу	Найпростіший технологічний цикл	Виробництво з досить складним та тривалим технологічним циклом	Технологічний процес складається з декількох послідовних стадій (переділів)
Об'єкт обліку витрат	Продукція, яка випускається	Окреме замовлення (продукція)	Переділ (окрема стадія технологічного процесу)
Об'єкт калькулювання витрат	Готова продукція, яка випускається підприємством	Виробниче замовлення, тобто витрати на виробництво обліковуються за кожним замовленням окремо.	Переділ, тобто певні види продукції, що об'єднані в калькуляційні групи. (напівфабрикат або готова продукція)

**Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування»
Випуск 11 (2021)**

Переваги	Дозволяє регулярно аналізувати причини відхилень і фактори, які спричинили їх, так як, для отримання даних про фактичну собівартість виробів, не потрібно чекати кінця місяця.	Використовується система відкриття виробничих замовлень, що дозволяє збирати всю первинну технологічну та облікову документацію виробу, на одному індивідуально присвоєному номері, що полегшує пошук потрібного замовлення у разі потреби.	Перелік переділів, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, та калькуляційні групи продукції підприємство встановлює самостійно. Дозволяє реалізовувати проміжний продукт (напівфабрикат), що часто є додатковим джерелом прибутку.
Недоліки		Повну собівартість замовлення при позаомовному методі загалом можна буде визначити вже після того, як воно буде закінчено Громіздкість та складність інвентаризації незавершеного виробництва.	

Примітка: розроблено автором на основі [1,4, 8]

Висновки та перспективи подальших досліджень. Як бачимо кожен із методів має, як переваги так і недоліки. На бухгалтера покладена велика відповідальність по аналізу всіх характеристик і чинників підприємства. Щоб обрати один із них, необхідно звертати увагу на їхні характерні особливості та співвідносити їх з тими вимогами та результатами, які очікує отримати підприємство внаслідок їх використання для визначення собівартості продукції. Необхідно зупинити свій вибір на найефективнішому методі обліку витрат та калькуляції собівартості, задля отримання точної та достовірної інформації про господарську діяльність суб'єкта. Зважаючи на прогресивний розвиток як технологій, так і вдосконалення бухгалтерського обліку, автор і в подальшому буде досліджувати дану тему з врахуванням нововведень та сучасних тенденцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
2. Атамас, П.Й. Управлінський облік : [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К. : ЦНЛ, 2006. – 440 с

3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – 7-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832 с.
4. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии : [учеб. пособие] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина – М. : Велби ; Проспект, 2006. – 248 с.
5. Інтернет ресурс: методи обліку витрат та калькулювання собівартості <https://i.factor.ua/ukr>
6. Король Г.О. Обґрунтування методу обліку витрат / Г.О. Король, А.В. Туркоман [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67752.doc.htm.
7. Методи калькулювання затрат // Баланс. – 2009. – № 1 (830). – С. 21.