

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-50>

УДК 657.47

## ОКРЕМІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

### SOME ISSUES OF IMPROVING COST ACCOUNTING AND FORMATION OF PRODUCTION COST

**Скорнякова Юлія Борисівна**кандидат економічних наук, доцент,  
Запорізький національний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8433-0183>**Лукіна Дарина Валеріївна**студентка,  
Запорізький національний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6166-5247>**Skornyakova Yuliya, Lukina Daria**

Zaporizhzhya National University

У статті розкрито економічний зміст витрат на виробництво і собівартості продукції, розглянуто класифікацію та склад витрат виробництва, систематизовано основні складові організації системи обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції, а також основні елементи облікової політики виробничого підприємства, що істотно впливають на процес обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. В основі дослідження лежить ідентифікація категорій «витрати», «витрати виробництва», «собівартість продукції», а також аналіз процесів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Об'єктом дослідження є процес обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, предметом дослідження – сукупність теоретичних, методичних і практичних підходів до процесу інформаційного забезпечення управління витратами підприємства.

**Ключові слова:** витрати, витрати на виробництво, собівартість продукції, калькулювання собівартості, вдосконалення обліку витрат.

The article reveals the economic content of production costs and production costs, considers the classification and composition of production costs, systematizes the main components of the organization of the accounting system for production costs and the formation of production costs, as well as the main elements of the accounting policy of a manufacturing enterprise that significantly affect the process of accounting for production costs and product costing. The basis of the study is the identification of the categories "costs", "production costs", "cost of production", as well as the analysis of the processes of accounting for production costs and calculation of the cost of production. The object of the study is the process of accounting for production costs and calculating the cost of production, the subject of the study is a set of theoretical, methodical and practical approaches to the process of information support for enterprise cost management. Due to expenses, various aspects of the activity of business entities are highlighted, after the causes of their occurrence, there are almost always management decisions. The main tasks of production cost accounting are control over production activity and management of the costs of its implementation. Cost accounting of production enterprises is a set of works on grouping and displaying in an analytical section the cost of material, labor and other resources spent in the reporting period. Direct and indirect costs are allocated according to the cost price. Direct costs are those that can be directly attributed to a specific cost object and included in the cost of products (works, services). Indirect costs are costs that cannot be attributed directly to a specific cost object in an economically feasible way. In order to include them in the cost price, it is necessary to pre-allocate them between accounting objects. Calculating the cost of production consists of the distribution of actual production costs by units of production. Costing of finished products is calculated monthly. The actual costs accumulated in the accounting accounts of production costs, taking into account the costs of the balance of work-in-progress at the beginning of the month, minus the costs of the balance of work-in-progress at the end of the month, take part in the calculation.

**Keywords:** costs, production costs, production cost, cost calculation, improvement of cost accounting.

**Постановка проблеми.** Однією із принципових умов ефективного управління виробничим підприємством в ринкових умовах є наявність повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Цю інформацію має сформувати система обліку витрат виробництва, яка може бути визнана центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку на виробничому підприємстві. Від належної організації процесів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції залежить якісний рівень управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності певних підрозділів на підвищення ефективності виробництва, раціональне планування якісних та кількісних показників діяльності та оптимальне ціноутворення. В підсумку рівень організації обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції впливатиме на результативність роботи та відповідно на конкурентоспроможність виробничого підприємства.

Процес виробництва потребує залучення відповідних основних та оборотних засобів, а також праці найманих працівників. Вартість використаних матеріальних та трудових ресурсів формує витрати виробництва. Собівартістю продукції називають сукупні витрати підприємства на виготовлення та реалізацію продукції у грошовому виразі. Розрахована таким чином собівартість є повною, адже вона включає витрати як на виробництво, так і на реалізацію продукції. Якщо ж систематизувати лише витрати на виробництво, буде сформована так звана виробнича собівартість продукції.

Розмір собівартості є одним із показників ефективності виробництва, адже таким чином визначається, скільки вартує підприємству виготовлення та реалізація продукції. За відповідного рівня якості (що означатиме на конкурентному ринку певну ціну реалізації) – чим нижча собівартість продукції, тим ефективнішим є виробництво. Зниження собівартості дає змогу підприємству почувати себе впевнено на конкурентному ринку.

Метою управління витратами та собівартістю продукції є оптимізація зазначених показників як складової забезпечення ефективною, прибутковою роботи та конкурентоздатності підприємства. Своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, які пов'язані з виробництвом та збутом продукції, як в цілому, так і за окремими об'єктами витрат та центрами прийняття рішень є важливою складовою такого управління, адже

оптимізація витрат потребує якісної інформації щодо їх наявного рівня.

Важливу роль відіграє також контроль над витратами виробництва, що є логічним продовженням обліку в системі управління. Кожне підприємство має бути зацікавлене в побудові чіткої врегульованої системи внутрішнього контролю, оскільки то є запорукою прийняття дієвих управлінських рішень та досягнення поставлених завдань.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання обліку витрат виробництва та калькування собівартості продукції постійно привертають увагу багатьох вчених-економістів, адже є надзвичайно актуальними як для економічної науки, так і для підприємницької господарської практики. Значна увага цим питанням приділяється в роботах Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гоцайлюка, Б. М. Литвина, М. Р. Лучка, В. Ф. Палія, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка та інших. Отримані за підсумками багаторічних досліджень результати щодо теоретичних та практичних напрацювань з проблематики вдосконалення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції мають велике значення для вдосконалення інформаційного забезпечення управління витратами на вітчизняних виробничих підприємствах.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Основною проблемою організації обліку витрат на виробництво на багатьох вітчизняних підприємствах залишається проблема повноти та своєчасності відображення витрат в системі обліку. Актуальною також варто визнати проблему систематизації витрат на виробництво за окремими об'єктами обліку витрат та центрами прийняття рішень та відповідно калькулювання собівартості окремих видів продукції. На увагу заслуговує також проблематика вдосконалення первинного обліку витрат виробництва, адже саме на виробництві потрібно обліковувати операції виробничого процесу та здійснювати внутрішній аудит відповідних результатів.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою дослідження є аналіз теоретичних та методологічних особливостей обліку витрат на виробництво, визначення основних аспектів формування собівартості продукції, а також систематизація питань щодо вдосконалення організації обліку витрат на виробництво.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Процес виробництва є центральним процесом господарської діяльності виробни-

чого підприємства. Технічно виробництво є сукупністю операцій з виготовлення продукції, що потребує залучення відповідних основних та оборотних засобів та праці найманих працівників.

У виробництві використовуються сировина, матеріали, паливо, енергія, основні засоби, трудові ресурси, а також інші ресурси, споживання яких призводять до формування витрат на виробництво. На рахунках бухгалтерського обліку інформація про фактичні витрати на виробництво продукції має відобразитися своєчасно, повно, правдиво, оскільки вона використовується для калькулювання (обчислювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю над раціональним використанням трудових, фінансових та матеріальних ресурсів [1, с. 295].

Нормативна ідентифікація витрат у вітчизняному правовому полі передбачена Законом України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», статтю 1 якого витрати визначені як «зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)» [2].

Важливим елементом нормативної організації обліку витрат у вітчизняній обліковій практиці є також принцип нарахування, що задекларований статтю 4 Закону України № 996-XIV, відповідно до якого «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [2].

Основним документом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Зазначений нормативний документ детально розкриває практичні аспекти застосування принципу нарахування щодо організації обліку витрат, а саме:

- «витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань»;
- «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені»;
- «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відобра-

жаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені»;

– «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [3].

Окремо варто відзначити, що до складу витрат не відносяться попередня оплата запасів, робіт, послуг, що фактично унеможлиблює застосування в практиці обліку вітчизняних підприємств касового підходу щодо обліку витрат. Основні принципи визнання витрат відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати» представлено на рисунку 1.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» варто також визнати нормативною основою організації обліку витрат виробництва для вітчизняних підприємств. Так, п. 11 зазначеного стандарту передбачено, що «до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [3]. Окрім того НП(с)БО 16 «Витрати» містить стандартний перелік загальновиробничих витрат та регламентує організацію їх розподілу із класифікацією на змінні та постійні та порядком розподілу постійних в межах ставки розподілу за нормальної потужності.

Принципове для формування собівартості окремих видів продукції питання вибору бази розподілу загальновиробничих витрат відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати» має бути вирішене підприємством самостійно. Нормативний документ лише зазначає як можливі бази розподілу такі як години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати [3], але жодних принципів щодо вибору та обґрунтування бази розподілу для конкретного виду діяльності не вказується.

В практиці обліку для потреб управління витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат.

Економічними елементами витрат називають сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами.

Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів в залежності від напрямків діяльності (операційний, фінансовий, інвестиційна діяльність) та об'єктів витрат.

За статтями витрат можна дізнатися, як ці витрати формуються з метою їх аналізу та



Рис. 1. Визнання витрат відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати»

контролю: одні витрати показують за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включаючи декілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

Отримати інформацію для оптимального ціноутворення, обґрунтування виробничої стратегії, оцінки випущеної з виробництва продукції, визначення фінансового результату, оцінки ефективності діяльності керівників центрів відповідальності можна за допомогою способу калькулювання.

Основним призначенням калькулювання є формування інформації про витрати на одиницю їх носія, що потрібно для організації та управління бізнесом, контролю над рівнем витрат, визначення прибуткових, другорядних та збиткових сегментів діяльності.

Метою калькулювання є:

- оцінка випущеної готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва за виробничою собівартістю для її оприбуткування та підготовки в подальшому фінансової звітності;
- підготовка інформації для прогнозування, планування, контролю над витратами, доходами та результатами діяльності.

Варто розуміти, що якісне калькулювання може бути здійснено лише за умови якісного обліку витрат за об'єктами витрат, що в свою чергу потребує якісного первинного обліку прямих витрат.

Важливим моментом організації первинного обліку матеріальних витрат на виробництві є поняття «відпуск зі складу на виробництво», тобто безпосередньо у виробничий процес або ж у виробництво – підзвіт матеріально відповідальній особі цеху, дільниці, комірнику.

Матеріально відповідальна особа виробничого підрозділу або цеху у цьому разі складає матеріальний звіт про витрату матеріалів за місяць за формою, розробленою підприємством.

Існують три види контролю використання сировини і матеріалів на виготовлення продукції:

- попередній контроль (лімітування відпуску матеріалів зі складу в цехи на основі норм витрати);
- облік використання виданого у виробництво сировини і матеріалів (партії сировини і матеріалів);
- інвентарний.

В основі всіх видів контролю знаходиться порівняння фактичної витрати матеріалів із витратою їх за нормами на той самий фактичний обсяг продукції, тобто виявлення відхилень від норм [4, с. 82]. Усе це стосується й витрат на оплату праці і визначає вибір застосування форм первинних документів.

Вартує уваги те, що на створення первинних облікових документів великий вплив має організація виплати заробітної плати. Чим складніше застосовування на підприємстві системи і форми оплати праці, тим складніший і трудомісткіший облік.

Організація процесу обліку витрат на виробництво передбачає деяку систему робочих місць, яка відображає їх взаємодію під час здійснення реалізації облікових функцій. У цю схему повинні входити робочі місця працівників, функціональні обов'язки яких будь-якою мірою пов'язані з веденням бухгалтерського обліку.

Цільова функція обліку витрат на виробництво, полягає у виявленні та усуненні недоліків організації виробництва та матеріально-технічного забезпечення та спрямована на максимальну економію матеріальних і трудових витрат, підвищення продуктивності праці.

Доцільним було б запровадження фіксування у спеціальних журналах фактичної завантаженості окремих апаратів та обладнання, щоб можна було оцінити рівень ефективності їх використання. Окрім того, це дало б змогу більш чітко і точно визначити фактичну участь конкретних видів обладнання у виробництві конкретних видів виробів, що в подальшому дозволило розглянути години праці основного виробничого обладнання в якості бази розподілу загальновиробничих витрат.

Фіксація виробничих активів і запуску сировини та основних матеріалів на виробництво і вихід півфабрикатів і готової продукції з виробництва за кожну зміну створили б умови для залучення до аудиту результатів виробництва не тільки спеціалістів економічних і технологічних служб, а й безпосередніх виробників: майстрів, бригадирів і навіть робітників.

Для цього в первинних документах, в яких б фіксувалися дані про фактичний обсяг витрат сировини: основних матеріалів за кожну зміну і виходу продукції, необхідно передбачити реквізити (норми, позиції) для відображення в них нормальних даних [5, с. 57].

Таким чином формування якісної системи обліку витрат має враховувати особливості виробничого підприємства, починаючи з первинного обліку витрат.

В цілому ж організація системи обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції має бути представлена такими складовими як:

- облік витрат за центрами відповідальності первинного використання ресурсів виробництва;
- розподіл та перерозподіл елементів витрат за напрямками відповідно до особливостей технологічного процесу та організаційної структури виробництва;
- облік витрат за центрами та відповідальними особами;
- визначення собівартості випущеної продукції;
- визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів витрат).

Варто також звернути увагу на певні ключові проблемні елементи так званої облікової політики, що мають бути адекватно обрані та впроваджені з метою формування якісної облікової інформації насамперед щодо собівартості окремих об'єктів витрат. Йдеться про такі елементи облікової політики виробничого підприємства як:

- розподіл витрат виробництва на прямі та непрямі (загальновиробничі);
- розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні;
- вибір та відповідне обґрунтування бази розподілу загальновиробничих витрат;
- обґрунтування обсягів нормальної потужності та ставки розподілу постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності.

Розподіл витрат виробництва на прямі та непрямі (тобто загальновиробничі) є для окремого виробництва складним організаційним завданням. З одного боку збільшення частки витрат виробництва, які обліковуються як прямі, підвищує якість визначення собівартості окремих об'єктів витрат, адже розподіл загальновиробничих витрат у будь-якому випадку дещо викривлює собівартість окремих об'єктів витрат. Але з іншого боку, облік певних видів витрат як прямих потребує істотних додаткових витрат на облікові дії як такі, що є економічно недоцільним, а деякі витрати взагалі не можуть бути логічно пов'язані із окремими об'єктами витрат, а лише із діяльністю окремого виробничого структурного підрозділу (цеху, ділянки тощо).

Облік суттєвої частки витрат виробництва як загальновиробничих підвищує актуальність питання розподілу таких витрат між

окремими об'єктами витрат. Ключовою організаційною складовою такого розподілу є база розподілу, вибір якої залежить від технологічних та організаційних особливостей виробництва. У якості бази розподілу може бути використано фізичний обсяг спожитої основної сировини, фізичний обсяг виробленої продукції, основна заробітна плата виробничих працівників, години праці основних працівників виробництва або години праці технологічного обладнання тощо. В площині вибору та обґрунтування бази розподілу загально-виробничих витрат важливим є дослідження динаміки змінних загально-виробничих витрат за різних обсягів виробництва, для чого варто використовувати інструментарій регресійно-кореляційного аналізу.

**Висновки.** У статті досліджено теоретичні та методологічні особливості обліку витрат на виробництво, визначено основні аспекти формування собівартості продукції, а також розглянуто питання з удосконалення обліку витрат на виробництво.

За підсумками дослідження систематизовані основні складові організації системи обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції, а також основні елементи облікової політики виробничого підприємства, що істотно впливають на процес обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Досліджені також окремі пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат на виробництво.

В цілому ж встановлено, що якісна організація системи обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості продукції є важливою складовою інформаційного забезпечення управління, насамперед в частині ціноутворення, планування виробничої програми та відповідно впровадження політики оптимізації витрат виробництва. Таке складне завдання може бути якісно вирішене лише за умови врахування особливих характеристик кожного окремого підприємства, що має бути враховано в процесі формування облікової політики кожного виробничого підприємства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Тернопіль, 2016. С. 295–298.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 10.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 04.11.2022).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 04.11.2022).
4. Зелікман В. Д., Ізвєкова І. М., Сокольська Р. Б. Управлінський облік : навч. посібник. Дніпро, 2017. С. 82–85.
5. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит». Одеса, 2013. С. 57–59.

#### REFERENCES:

1. Brukhanskyi R. F. (2016). *Bukhhalters'kyy oblik: navch. posibnyk* [Accounting: education. manual]. Ternopil. (in Ukrainian)
2. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31.12.99 № 318 [Accounting regulations (standard) 16 "Expenses": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 12.31.99 No. 318]. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 9 «Zapasy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 20.10.1999 № 246 [Accounting regulations (standard) 9 "Inventories": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 10.20.1999 No. 246]. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
4. Zelikman V. D., Izvekova I. M., Sokolska R. B. (2017) *Upravlins'kyy oblik: navch. posibnyk* [Management accounting: education. manual]. Dnipro. (in Ukrainian)
5. Maksimova V. F. (2013). *Bukhhalterskyi oblik: Navch. posibnyk dlya studentiv vyshchychkh navchal'nykh zakladiv spetsial'nosti 6.050100 «Oblik i audit»* [Education manual for students of higher educational institutions, specialty 6.050100 "Accounting and Auditing"]. Odesa. (in Ukrainian)