

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-17-94>

УДК 338.57

## Основні методи калькулювання собівартості продукції та різновиди систем обліку витрат

**Гайдаржинська О.М.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту  
Національного авіаційного університету

**Коверга Д.О.**

магістр  
Національного авіаційного університету

У статті розглянуто поняття собівартості продукції, об'єкти й основні методи калькулювання собівартості продукції в державі. Об'єкти калькуляції собівартості продукції багато в чому визначаються видом виробництва, а методика обчислення – застосовуваними методами калькуляції. Застосування конкретних прийомів і способів, що становлять той чи інший метод обліку витрат, визначаються обліковою політикою організації, формування якої безпосередньо залежить від особливостей господарської діяльності. У зв'язку з тим, що об'єкти обліку та об'єкти калькуляції у виробництві часто не збігаються, застосовуються різні методи калькуляції собівартості продукції.

**Ключові слова:** собівартість, калькуляція, витрати, метод, директ-костінг, стандарт-кост.

Гайдаржинская О.М., Коверга Д.О. ОСНОВНЫЕ МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ И РАЗНОВИДНОСТИ СИСТЕМ УЧЕТА ЗАТРАТ

В статье рассмотрены понятие себестоимости продукции, объекты и основные методы калькулирования себестоимости продукции в стране. Объекты калькуляции себестоимости продукции во многом определяются видом производства, а методика вычисления – применяемыми методами калькуляции. Применение конкретных приемов и способов, составляющих тот или иной метод учета затрат, определяются учетной политикой организации, формирование которой напрямую зависит от особенностей хозяйственной деятельности. В связи с тем, что объекты учета и объекты калькуляции в производстве часто не совпадают, применяются различные методы калькуляции себестоимости продукции.

**Ключевые слова:** себестоимость, калькуляция, расходы, метод, директ-костинг, стандарт-кост.

Gaydarzhinska O.M., Koverga D.O. BASIC METHODS OF CALCULATING THE COST OF PRODUCTION AND A VARIETY OF COST ACCOUNTING SYSTEMS

This article deals with the concept of cost of production, objects and basic methods of calculating the cost of production in the state. Objects costing the cost of production are largely determined by the type of production, and the method of calculation – the applicable methods of costing. The use of specific techniques and methods that make up one or another method of accounting for costs, are determined by the accounting policy of the organization, the formation of which directly depends on the characteristics of economic activity. Due to the fact that objects of accounting and objects of costing in production often do not coincide, different methods of cost estimation of production are used.

**Keywords:** prime cost, costing, costs, method, Direct Costing, Standard-Costa.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Нині в умовах жорстокої конкуренції на ринках виробництва та продажу продукції ускладнюється виробничий процес, у зв'язку з чим необхідно пристосовуватися до постійно мінливого ринку. Великого значення набуває вибір того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Застосування конкретних прийомів і способів, що становлять той чи інший метод обліку витрат, визначаються обліковою політикою

організації, формування якої безпосередньо залежить від особливостей господарської діяльності. У зв'язку з тим, що об'єкти обліку та об'єкти калькуляції в виробництві часто не збігаються, застосовуються різні методи калькуляції собівартості продукції, тому виникає проблема в доцільності використання тих чи інших методів собівартості продукції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сутність та класифікація методів калькулювання вивчалася такими вченими, як

М. Білуха, А. Бородкін, С. Безрукіх, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Івашкевич, Т. Карпова, Л. Нападовська, М. Огийчук, В. Палій, М. Пушкар, В. Сопко, Н. Чумаченко та ін. Однак теоретичні розробки і нормативно-законодавча база України в частині методів калькулювання собівартості продукції не відображають галузевих особливостей, що потребує подальшого вивчення цього питання.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є аналіз основних методів калькулювання собівартості продукції, визначення найбільш застосовуваних методів обліку витрат, обґрунтування вибору тих чи інших методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Простий спосіб обліку витрат застосовують насамперед у простих виробництвах, відмінні риси яких такі: об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом калькуляції, тобто коли отримують тільки один вид продукції і відсутнє незавершене виробництво, проміжного продукту (напівфабрикату), невелика однорідна номенклатура продукції, одержуваної в результаті кратного одноразового технологічного процесу. При цьому методи витрати на виробництво ділять на вихід продукції.

Якщо від одного виробництва отримали кілька видів основної продукції (пов'язану продукцію), то розподіл витрат по об'єктах калькуляції виробляють, використовуючи метод реалізаційних цін або метод коефіцієнтів.

У сільському господарстві цей спосіб цілком можна застосувати в допоміжних виробництвах (водо-, електро-, тепlopостачання та ін.)

Під час калькулювання собівартості методом реалізаційних цін уся сполучена продукція оцінюється за цінами реалізації, а витрати на виробництво розподіляються по окремих об'єктах калькуляції пропорційно вартості продукції за цінами реалізації. Після встановлення розміру витрат за кожним об'єктом їх ділять на кількість одержуваної продукції. Цей метод калькуляції собівартості використовується під час обчислення собівартості з урахуванням якості [1].

Під час обчислення собівартості сполученої продукції з використанням установлених коефіцієнтів усі види продукції переводяться в умовну відповідно до встановлених коефіцієнтів.

У процесі виробництва сільськогосподарської продукції нерідко поряд з основною продукцією отримують побічну, яка викорис-

товується в господарстві. Під час калькуляції основної продукції із загальної суми витрат віднімають насамперед вартість побічної продукції із загальноприйнятною оцінкою.

Позамовний метод обліку витрат застосовують у виробництвах, де продукція носить характер замовлень. Цей метод калькулювання зазвичай використовується під час виготовлення одиничних виробів або в дрібносерійних виробництвах. Він також характерний для організацій, що займаються наданням послуг або виконанням різних робіт. У виробничих організаціях позамовне калькулювання може мати місце, якщо виділити виробництво окремого виробу або невеликої партії виробів і отримати інформацію не про середню, а про індивідуальну собівартість [2].

В окремих випадках замовлення можуть складатися з великої кількості виробів. Але основною умовою заказного калькулювання є заздалегідь визначену кількість продукції заданого виду.

Як об'єкт калькулювання за замовного методу виступає виробниче замовлення. На замовлення локалізують і групують прямі витрати на виробництво, вони ж виступають ознаками аналітичних рахунків з обліку витрат, між якими періодично розподіляються непрямі витрати. На аналітичних рахунках послідовно збирають усі витрати за даним замовленням. До завершення замовлення витрати на нього являють собою незавершене виробництво, а після його завершення незалежно від тривалості виконання – собівартість готового продукту.

Попроцесний метод використовується в організаціях серійного або масового виробництва, як правило, з безперервним виробничим циклом. При цьому вироби одного виду проходять у заданій послідовності певні процеси, поки не будуть повністю завершені [3]. Попроцесний метод обліку витрат характерний для таких галузей промисловості, як текстильна, нафтопереробна, паперова, хімічна, машинобудівна, лакофарбова та ін.

На відміну від позамовного методу в невиробничій сфері попроцесне калькулювання зазвичай не застосовується.

В одній організації можуть одночасно застосовуватися як позамовний, так і попроцесний методи калькулювання.

Основною особливістю попроцесного калькулювання є те, що всі прямі і непрямі витрати на виробництво враховуються за статтями калькуляції на весь випуск продукції, а не на індивідуальні вироби.

За цього методу собівартість одиниці виробу розраховується діленням загальної суми витрат на кількість одиниць продукції.

У попроцесному калькулюванні центрами витрат виступають виробничі підрозділи або окремі виробничі процеси.

Попередільний метод використовується у галузях промисловості із серійним і поточним виробництвом, коли однакові вироби проходять у певній послідовності через усі етапи виробництва (галузі нафтопереробної, бавовняної, хімічної, цементної, целюлозно-паперової, металургійної промисловості). Об'єктом калькулювання є продукт кожного закінченого переділу.

Сутність – прямі витрати відбивають у поточному обліку не за видами продукції, а по переділах (стадіях) виробництва. Переділ – частина технологічного процесу, що закінчується отриманням готового напівфабрикату, який може бути відправлений у наступний переділ або реалізований на сторону. У результаті на виході з останнього переділу маємо НЕ напівфабрикат, а готовий продукт.

Особливостями попередільного методу обліку, що відрізняють його від позамовного методу, є:

а) узагальнення витрат по переділах безвідносно до окремих замовлень, що дає змогу калькулювати собівартість продукції кожного переділу;

б) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення;

в) організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 20 «Основне виробництво» для кожного переділу;

г) простота і дешевизна: немає карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями [4].

За комбінованого методу обчислення собівартості із загальної суми витрат віднімається побічна продукція. Решта витрат розподіляється між окремими видами спряженої продукції або за методом коефіцієнтів, або реалізаційних цін, або іншим методом.

Більша частина вітчизняних організацій віддає перевагу фактичному методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Сутність цього методу полягає у послідовному накопиченні всіх фактично вироблених витрат та їх віднесенні на об'єкти калькулювання господарських операцій. Порівняно з іншими цей метод найбільш простий і найменш трудомісткий.

Головні принципи фактичного методу:

– повне і документальне відображення витрат;

– реєстрація витрат у момент їх виникнення;

– локалізація витрат за певною ознакою;

– віднесення фактичних витрат на об'єкти їх обліку;

– порівняння фактичних витрат із плановими.

Разом із перевагами фактичний метод має низку недоліків:

– накопичується інформація тільки про фактичну собівартість;

– відсутні оперативні дані про витрати;

– немає норм.

Усе це ускладнює проведення аналізу і не дає змоги швидко виявляти втрати.

Таким чином, виключається можливість оперативного контролю над використанням ресурсів, і складно виявити недоліки в організації виробництва, що робить цей метод неефективним для управління.

Метод калькулювання собівартості продукції включає у себе такі прийоми і способи:

– пряме віднесення витрат за видами продукції;

– виключення загальної суми витрат;

– застосування встановлених коефіцієнтів;

– розподіл витрат пропорційно вартості сполучених видів продукції;

– розподіл витрат відповідно до встановлених баз;

– підсумовування витрат;

– комбіноване обчислення собівартості продукції [5].

В єдиній системі бухгалтерського обліку виробничий облік є найважливішою частиною єдиної інтегрованої інформаційної системи, покликаної, з одного боку, забезпечити ефективне управління витратами і результатами в досягненні основної мети діяльності організації – отримання необхідного прибутку, а з іншого – задоволення інформацією про виробничу діяльність індивідуальних і суспільних потреб усіх учасників економічних відносин.

Своєю чергою, процес виробничого обліку ділиться на дві складові частини: облік витрат на виробництво і калькуляційний облік.

Основна мета обліку витрат – виявити і відобразити всі фактичні витрати на виробництво за численними об'єктами обліку й ознаками, необхідними для управління. Дійсно, облік витрат на виробництво можна вести в будь-якій деталізації, що цікавить управління. А калькуляційний облік обмежений цільовими

установками калькулювання. Тому виробничий облік ширше системи калькулювання. Калькуляційний облік являє собою тільки частину виробничого обліку. Виробничий облік включає у себе і облік витрат на виробництво в різних аналітичних угрупованнях, і калькулювання як сукупність обліку витрат за калькуляційними об'єктами, і розрахункові процедури обчислення собівартості продукту певної споживної вартості.

Водночас функція виробничого обліку, яка полягає у контролі витрат у процесі виробництва, може бути виконана без калькуляції. Отже, вони цілком можуть функціонувати самостійно.

Поряд зі східними методами обліку витрат існують і західні: облік витрат за методом ABC, облік витрат за системою «директ-костинг», облік витрат за системою «стандарт-кост», облік витрат за системою JIT. Найбільш відомі з них – системи «директ-костинг» та «стандарт-кост».

Поняття «директ-костинг» (Direct-Costing-System) було вперше введено в 1936 р. американським економістом Д. Харрісоном як облік прямих витрат.

Система «директ-костинг» – це система управлінського обліку, заснована на класифікації витрат на постійні і змінні, що включає у себе облік і аналіз витрат за їх видами, місцями виникнення та носіями, а також облік фінансових результатів діяльності та прийняття оперативних управлінських рішень.

Сутність системи полягає у віднесенні змінних витрат безпосередньо на продукцію, постійних – на рахунку фінансових результатів, тобто під час розрахунку собівартості продукції враховуються тільки змінні витрати, а постійні витрати вважаються витратами періоду і списуються на рахунки продажів у повному обсязі. Тому виробнича собівартість відрізняється від собівартості реалізованої продукції на суму постійних витрат, що впливає на розмір прибутку.

Одним із ключових показників системи «директ-костинг» є маржинальний дохід – різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами.

Головною особливістю системи «директ-костинг» є те, що собівартість продукції (робіт, послуг) ураховується і планується тільки в частині змінних витрат. При цьому постійні витрати збирають на окремому рахунку (або рахунках) і із заданою періодичністю списують безпосередньо на рахунок фінансових результатів.

Система «директ-костинг» дає змогу:

- 1) визначати форми залежності затрат від обсягів виробництва;
- 2) отримувати інформацію про прибутковість або збитковість господарської діяльності залежно від обсягу виробництва і продажів;
- 3) оптимізувати товарний асортимент;
- 4) розраховувати критичну точку обсягу продажів;
- 5) проводити ефективну цінову політику;
- 6) прогнозувати поведінку витрат залежно від різних чинників;
- 7) вирішувати тактичні завдання управління організацією.

Разом із тим ця система має деякі недоліки.

За цієї системи собівартість запасів незавершеного виробництва виявляється заниженою. Так, вона не може бути використана для калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції за звітний рік.

Особливістю сучасної системи «директ-костинг» є використання стандартів (норм) не тільки по змінних витратах, а й за постійними, зокрема за змінної частини постійних накладних витрат. Стандартний «директ-костинг» – засіб досягнення кінцевої мети підприємства – отримання чистого прибутку [5].

**Висновки з цього дослідження.** Провівши дослідження, виявлено недоліки простого методу калькулювання собівартості продукції та внесено такі пропозиції:

– однопроцесний (однопередільний) нормативний метод калькулювання собівартості продукції є основним і дає змогу контролювати формування собівартості продукції за всім технологічним процесом, застосовувати ефективні заходи щодо попередження витрат і втрат;

– розроблена методика складання нормативної (планової) калькуляції собівартості продукції на планований період, викладені прийоми обліку витрат за кожною статтею калькуляції як прямих, так і непрямих витрат, включення їх до собівартості кожного виду продукції дають змогу контролювати утворення собівартості продукції по виробках для зниження витрат і здешевлення їхньої вартості.

На їх основі складаються планові нормативні калькуляції, фактичні витрати відображаються з підрозділом їх на витрати за нормами і відхиленнями від них.

Система «стандарт-кост» як продовження нормативного методу обліку витрат. Назва «стандарт-кост» (Standard Costs) у широкому сенсі має на увазі собівартість, установлену заздалегідь (на протигагу собівартості,

дані про яку збираються). Сенс цієї системи полягає у тому, що в облік вноситься те, що повинно статися, а не те, що сталося, враховується не суще, а належне, і відокремлено відображаються виниклі відхилення. Основне завдання – облік витрат і відхилень у прибутку підприємства.

В основі системи «стандарт-кост» лежить попереднє нормування витрат за елементами та статтями, складання нормативних калькуляцій на основі діючих норм на окремі види виробів і їхні складові частини, уточнення цих калькуляцій у міру зміни діючих норм, роздільний облік фактичних витрат за діючими нормами, щодо змін норм і за відхиленнями від норм, можливість обчислення фактичної собівартості продукції шляхом алгебраїчного підсумовування нормативної собівартості і врахованих змін за місяць норм.

Для ефективності калькуляції собівартості послуг в управлінському обліку можна використовувати калькуляцію за нормативними

затратами в поєднанні з позамовною калькуляцією. Калькуляція нормативних витрат є тим інструментом, який може доповнити позамовну калькуляцію. Встановлення нормативних витрат може бути корисним за попереднього виробництва розрахунків за прямими матеріальними витратами, нормативними накладними видатками, необхідними для виконання кожного замовлення. Це поєднання дає змогу реально оцінити ступінь ризику під час виробництва, спростити роботу менеджера та бухгалтера, скоротити витрати часу в процесі аналізу кінцевих результатів діяльності організації на певному відрізку часу.

Проте позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості – це єдиний метод, за допомогою якого можливо здійснити підвищення оперативності контролю над прямими витратами під час упровадження основних елементів нормативного методу обліку витрат за всіма операціями і роботами, що здійснюються під час виконання замовлень.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Зав'ялова Е.С. Облік витрат за центрами відповідальності. Проблеми сучасної економіки. 2014. № 18. С. 174–177.
2. Зав'ялова Е.С. Формування внутрішнього контролю в системі управління підприємствами АПК. Актуальні питання сучасної науки. 2014. № 2. С. 50–53.
3. Зав'ялова Е.С. Управління витратами в системі контролінгу на підприємствах АПК. Наука і світ. 2015. Т. 1. № 10 (14). С. 153–154.
4. Керімов В.Е. Облік витрат, калькулювання та бюджетування в окремих галузях виробничої сфери: навч. посіб для вузів; 6-е вид. М., 2013.
5. Кузьміна М.С. Облік витрат, калькулювання та бюджетування в окремих галузях виробничої сфери: навч. посіб. М.: КНОРУС, 2017.

#### REFERENCES:

1. Zavalova E.S. Cost accounting for the centers of responsibility // Problems of the modern economy 2014. No. 18. p. 174-177.
2. Zavyalova E.S. Formation of internal control in the management system of agricultural enterprises // Current issues of modern science. 2014. No. 2. P. 50-53.
3. Zavalova E.S. Cost Management in the Controlling System at Agroindustrial Enterprises // Science and World. 2015. t. 1. No. 10 (14). with. 153-154.
4. Kerimov V.E. Cost accounting, costing and budgeting in selected branches of the manufacturing sector: training. for high schools. -6th ed. -2013.
5. Kuzmin MS Cost accounting, costing and budgeting in selected branches of the manufacturing sector: training. sat down -M.: KNORUS, 2017.