

## Облік і аудит

УДК 657.37

Ірина ОМЕЦІНСЬКА

### ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЦІНОУТВОРЕННЯ

*Визначено економічну сутність та структуру технологічної, виробничої та повної собівартості продукції (робіт, послуг). Встановлено, що технологічна собівартість – це прямі витрати підприємства; виробнича собівартість відрізняється від технологічної на суму змінних загальновиробничих витрат та постійних розподілених загальновиробничих витрат. Доведено, що в системі управлінського обліку для цілей ціноутворення до повної собівартості, окрім виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), доцільно включати адміністративні витрати, витрати на збут та частину інших витрат операційної діяльності. Зазначено, що до інших витрат операційної діяльності, які необхідно враховувати при формуванні повної собівартості продукції (робіт, послуг), віднесено: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати на дослідження та розробки; витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, метою якої є подальше здійснення операцій в межах операційної діяльності; суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей в межах норм природнього убутку; визнані штрафи, пені, неустойки.*

*Встановлено, що недоцільно брати до уваги при формуванні повної собівартості такі види інших операційних витрат, як: собівартість реалізованих виробничих запасів; витрати на дослідження та розробки щодо створення принципово нових видів продукції (робіт, послуг); нестачі та втрати від псування цінностей понад межі норм природнього убутку; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення.*

*Доведено, що витрати періоду займають важливу частку в операційних витратах вітчизняних підприємств, тому їх оптимізація є ефективним інструментом в ціноутворенні, а також підвищенні прибутковості господарської діяльності підприємства та управління його розвитком. Визначено, що оптимізації витрат періоду операційної діяльності сприяє: організація деталізованого обліку*

---

© Ірина Омецінська, 2018.

*таких витрат в розрізі їх статей; обґрунтоване групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності; мотивація персоналу за оптимізацію витрат; обґрунтований розподіл витрат періоду операційної діяльності між видами продукції (робіт, послуг).*

Ключові слова: *повна собівартість продукції (робіт, послуг), виробнича собівартість, витрати періоду, ціноутворення, управлінський облік, оптимізація витрат.*

**JEL: M41**

**Постановка завдання.** Кризові явища в економіці, які за останні роки набули постійного характеру, вимагають від підприємств ефективного управління витратами з метою забезпечення прибуткової діяльності, збереження своїх позицій на ринку. Це, насамперед досягається за допомогою ефективної цінової політики, в результаті якої забезпечується оптимізація цін на продукцію (роботи, послуги). Формування ціни значною мірою залежить від величини витрат на підприємстві. Облік витрат для цілей ціноутворення займає домінуючі позиції в системі як бухгалтерського, так і управлінського обліку. Якщо порядок формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) чітко регулюється положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та галузевими методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг), то методика визначення повної собівартості реалізованої не є чітко визначеною та вимагає детального вивчення кожної з її складових. Вищезазначене свідчить про актуальність обраної теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Нині цілий ряд науковців вивчають проблеми формування витрат в системі бухгалтерського й управлінського обліку з метою визначення обґрунтованої собівартості продукції (робіт, послуг) та реального фінансового результату діяльності підприємства, ціноутворення, оптимізації оподаткування тощо. Серед них доцільно виокремити наукові праці Р. І. Балашової [1], В. К. Горкавого [2], З. В. Задорожного [3; 4], І. П. Косаревої [5], А. Ю. Орлової [6], В. Я. Плаксієнка [7], С. А. Ткаченка [8], В. Я. Фаріона [9], О. В. Щербини [10] та ін.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Попри значні напрацювання науковців у сфері формування та облікового відображення витрат потребує чіткості категорійно-понятійний апарат у частині видів собівартості продукції (робіт, послуг), подальших досліджень вимагають порядок формування повної собівартості, як одного з основних інструментів у ціноутворенні, шляхи оптимізації витрат операційної діяльності як важливого чинника забезпечення ефективної діяльності суб'єкта господарювання.

**Мета дослідження.** Метою статті є науково-теоретичне обґрунтування поняття «повна собівартість», удосконалення порядку формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) у системі управлінського обліку з метою ціноутворення, окреслення шляхів оптимізації величини зазначеного показника в розрізі його складових.

**Результати досліджень.** На процес ціноутворення впливає чимала кількість внутрішніх і зовнішніх факторів, серед яких до перших слід віднести собівартість

продукції (робіт, послуг), облікову політику підприємства, післяпродажне обслуговування, використання обмежених ресурсів, якість продукції, бренд, територіальне розміщення; до других – попит на продукцію (роботи, послуги), обсяг продукції на ринку, якість продукції конкурентів, ціни на продукцію у конкурентів, ціни на аналогічну продукцію, надання переваги покупцем високої якості чи низькій ціні, сезонність попиту, податкову систему, відсоткову ставку, вид ціни (вільні чи державні регульовані), платоспроможність населення, стан економіки країни [11, с. 79]. Це зумовило використання різних методів ціноутворення, які максимально враховують особливості господарської діяльності підприємства та умови ринку. При цьому важливу роль відіграє застосування витратних методів ціноутворення, які хоча і не беруть до уваги зовнішні фактори впливу на ціну, проте дають змогу розрахувати мінімальну ціну реалізації продукції (робіт, послуг). Для правильного розрахунку ціни за такими методами постає питання достовірного визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг).

Сучасна система бухгалтерського обліку не передбачає необхідності визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг). У результаті ряд підприємств не приділяють достатньої уваги цьому показнику. Як наслідок, такі суб'єкти господарювання не отримують належної інформації для процесу ціноутворення, не володіють даними про доцільність виготовлення і реалізації продукції (робіт, послуг) в розрізі їх видів, що може призвести до втрати конкурентоспроможності, рентабельності. Виходячи з цього, управлінському персоналу в нинішніх складних умовах функціонування підприємств необхідно достатню увагу приділяти організації управлінського обліку, яка має стати невід'ємною частиною їх облікової системи.

Як вірно зазначив З.В. Задорожний, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система збору, обробки та підготовки інформації про витрати, доходи та фінансові результати підприємства у їх аналітичному розрізі для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [3, с. 352]. Враховуючи, що система управлінського обліку не є чітко регламентованою з точки зору нормативно-правових актів, то на практиці досить часто виникають питання щодо класифікації витрат, аналітичного їх обліку, видів собівартості продукції (робіт, послуг) тощо. Як уже зазначалось, відсутність нормативного регулювання порядку визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг) зумовило дискусії в наукових колах щодо її структури. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 16 «Витрати» регулює лише структуру собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) та виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включено:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [12].

Окрім цих показників, у науковій літературі в частині собівартості оперують такими поняттями: технологічна собівартість [1; 7; 8], цехова собівартість [9; 13], повна собівартість готової продукції [7; 8], повна собівартість реалізованої продукції [7; 8], операційна собівартість [2], загальна собівартість [1] та ін.

Під технологічною собівартістю Р. І. Балашова [1, с. 148] розуміє прямі змінні витрати. В. Я. Плаксієнко їх ототожнює з прямими витратами [7, с. 45]. С. А. Ткаченко до складу технологічної собівартості відносить: сировину і матеріали; покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби; роботи і послуги виробничого характеру; паливо і енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основну заробітну плату; додаткову заробітну плату; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання і експлуатацію обладнання; витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів; витрати на підготовку і опанування виробництва; витрати внаслідок браку; технологічні втрати [8, с. 455].

Ми підтримуємо думку, що технологічна собівартість – це фактично прямі витрати підприємства, які обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Тому вважаємо, що витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів, як правило, не можна віднести до певного виду продукції (робіт, послуг) в момент їх виникнення, тому ці витрати є переважно складовою статей «загальновиробничі витрати», «адміністративні витрати» чи «витрати на збут».

У найбільш узагальненому вигляді прямі витрати включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати. Цей вид витрат значною мірою залежить від технологічних особливостей виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), тому в різних галузевих методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) виділяють різну їх структуру.

О. Попазова, Л. Гогунська до цехової собівартості продукції включають всі прямі поточні витрати, пов'язані з виробництвом продукції в межах цеху підприємства (сировина, заробітна плата основних працівників, нарахування на заробітну плату основних працівників, амортизація обладнання цеху) [13].

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) відрізняється від технологічної на суму змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат. Для процесу ціноутворення інформація про виробничу собівартість у розрізі статей калькулювання є досить важливою, оскільки дає можливість обирати шляхи зниження ціни через удосконалення технології виробництва, оновлення і модернізацію виробничого устаткування, економію матеріальних ресурсів, підвищення продуктивності праці тощо.

Р. І. Балашова до загальної собівартості включає собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати [1, с. 149].

Повна собівартість готової продукції та повна собівартість реалізованої продукції в науковій літературі, як правило, різняться на величину витрат на збут. Так, С. А. Ткаченко [8, с. 455] до повної собівартості готової продукції включає виробничу собівартість (технологічну собівартість, загальновиробничі витрати, інші виробничі витрати, побічну продукцію (вираховується з виробничої собівартості)), адміністративні витрати, витрати на дослідження і розробку, інші операційні витрати. До повної собівартості реалізованої продукції, окрім величини повної собівартості готової продукції, автор відносить постійні та змінні витрати на збут. В. Я. Плаксієнко до повної собівартості готової продукції включає виробничу собівартість та адміністративно-управлінські витрати, а до повної собівартості реалізованої продукції – ще витрати, пов'язані з реалізацією продукції [7, с. 45]. О. В. Щербина до повної собівартості відносить суму

виробничих витрат та розподілених непрямих витрат, до складу останніх включивши адміністративні, на збут, інші операційні та фінансові витрати [10, с. 282]. В. Я. Фаріон при розрахунку повної собівартості бере до уваги, крім витрат на виробництво, адміністративні, збутові та інші операційні витрати [9, с. 162].

Такий різносторонній підхід до порядку формування повної собівартості продукції (робіт, послуг), а також щодо назв складових витрат, що включаються до виробничої та повної собівартостей продукції (робіт, послуг), пов'язаний, на нашу думку, насамперед з тим, що методика формування різних видів собівартості перебуває в сфері дослідження різних галузей знань і спеціальностей, в межах яких багато економічних категорії не є уніфікованими. Крім того, на порядок формування повної собівартості часто впливає мета розрахунку вказаного показника. При ціноутворенні необхідно повною мірою враховувати всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), в іншому випадку буде занижена мінімально допустима відпускна ціна і управлінський персонал може прийняти помилкові управлінські рішення.

В науковій літературі питань щодо включення в повну собівартість адміністративних витрат та витрат на збут, які обліковуються відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», не виникає. Інша ситуація складається з іншими витратами операційної діяльності, оскільки на думку одних науковців ці витрати доцільно враховувати про формуванні повної собівартості, з точки зору інших – ні. Так, Р. І. Балашова [1, с. 147], В. Я. Фаріон [9, с. 162], С. А. Ткаченко [8, с. 455], А. Ю. Орлова [6, с. 121], О. В. Щербина [10, с. 282] та ін. зазначають, що інші операційні витрати пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції та повинні розподілятися між видами продукції (робіт, послуг) при розрахунку повної собівартості. В. Я. Плаксієнко [7, с. 45], І. П. Косарева, Г. О. Сукрушева, О. В. Муравйова [5, с. 96], Л. В. Косенко [14, с. 193] та ін. до складу повної собівартості включають виробничу собівартість продукції, адміністративні витрати та витрати на збут.

У розділі 17 «Визначення ціни та рентабельності виробництва продукції» Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373, зазначено, що ціна реалізації продукції включає: виробничу собівартість, визнані адміністративні витрати, витрати на збут і прибуток. Тобто фактично до повної собівартості включено виробничу собівартість, визнані адміністративні витрати, витрати на збут і не враховано величини інших витрат операційної діяльності.

Ми підтримуємо думку, що при формуванні повної собівартості з метою ціноутворення необхідно враховувати й інші витрати операційної діяльності, оскільки в їх структурі є витрати, які тісно пов'язані зі створенням продукції (робіт, послуг) (рис. 1).

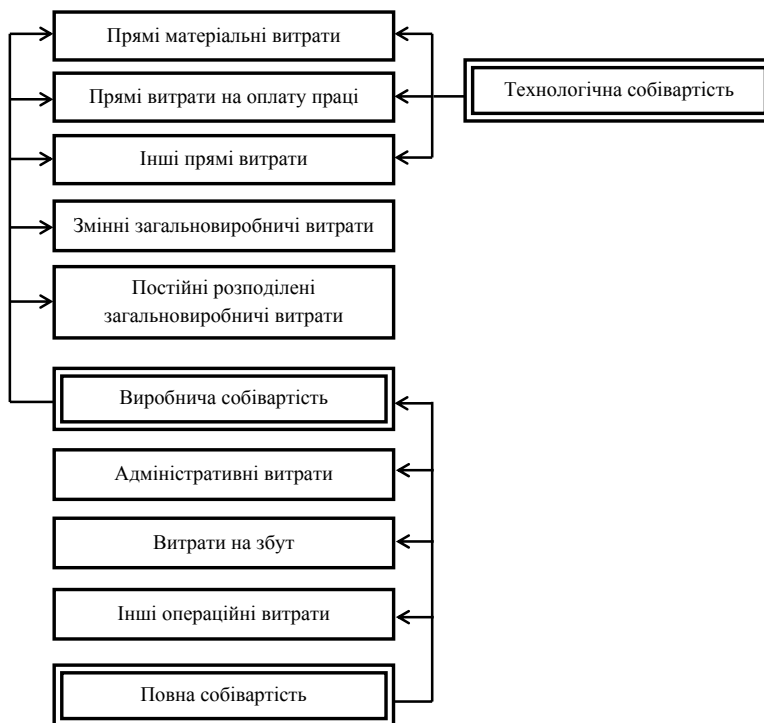
Водночас до складу повної собівартості, на наш погляд, доцільно відносити не усі види інших витрат операційної діяльності, що обліковуються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Так, недоцільно включати до повної собівартості витрати, що обліковуються на субрахунках:

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» в частині нестач таких цінностей понад межі норм природнього убутку;

949 «Інші витрати операційної діяльності».

Такі витрати, на нашу думку, не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг). Наприклад, підприємство може реалізовувати наявні виробничі запаси, при цьому отримується дохід від їх реалізації (у складі іншого операційного доходу). Суб'єкт господарювання здійснює таку реалізацію лише враховуючи її вигідність в межах цієї господарської операції та відношення до створення продукції (робіт, послуг) вона не має.



**Рис. 1. Формування повної собівартості в управлінському обліку з метою ціноутворення**

Як правило, при виявленні нестач від псування цінностей, на підприємстві встановлюють винну особу та отримують суму відшкодування завданих збитків. Тому такі операції не мають впливати на величину повної собівартості продукції (робіт, послуг). З іншого боку, якщо нестачі та втрати від псування цінностей відбулися в межах норм природнього убутку, то такі витрати доцільно включати до повної собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому погоджуємось з думкою З. В. Задорожного, що до витрат, які відображаються на субрахунку 947, «...можна відносити лише недостачі оборотних активів, які виявляються на підприємстві, а недостачі необоротних активів повинні обліковуватися в складі інших витрат на рахунку 97 «Інші витрати» [4, с. 195].

Не стосуються виробництва та реалізації продукції й такі невиробничі витрати, як от витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв, інших закладів оздоровчого та культурного призначення, виплати за невідпрацьований час, які обліковуються на субрахунку 949

«Інші витрати операційної діяльності». Такі витрати пов'язані з реалізацією соціальної політики підприємства та їх величина залежить від його можливостей та ефективності управління персоналом.

Водночас до повної собівартості продукції (робіт, послуг) для цілей ціноутворення доцільно включати витрати на дослідження та розробки в межах конкретного виду продукції, зокрема удосконалення виробництва певного виду продукції, створенням товарного знаку чи дизайну тощо. Якщо ж витрати, що відображені на субрахунку 941, пов'язані зі здійсненням комплексу заходів щодо створення принципово нових видів продукції (робіт, послуг) і просування їх на ринок, то такі витрати до повної собівартості включати недоцільно. Слід відзначити, що С. А. Ткаченко [8, с. 455] пропонує включати витрати на дослідження та розробки до повної собівартості готової продукції окремою статтею, за межами інших операційних витрат.

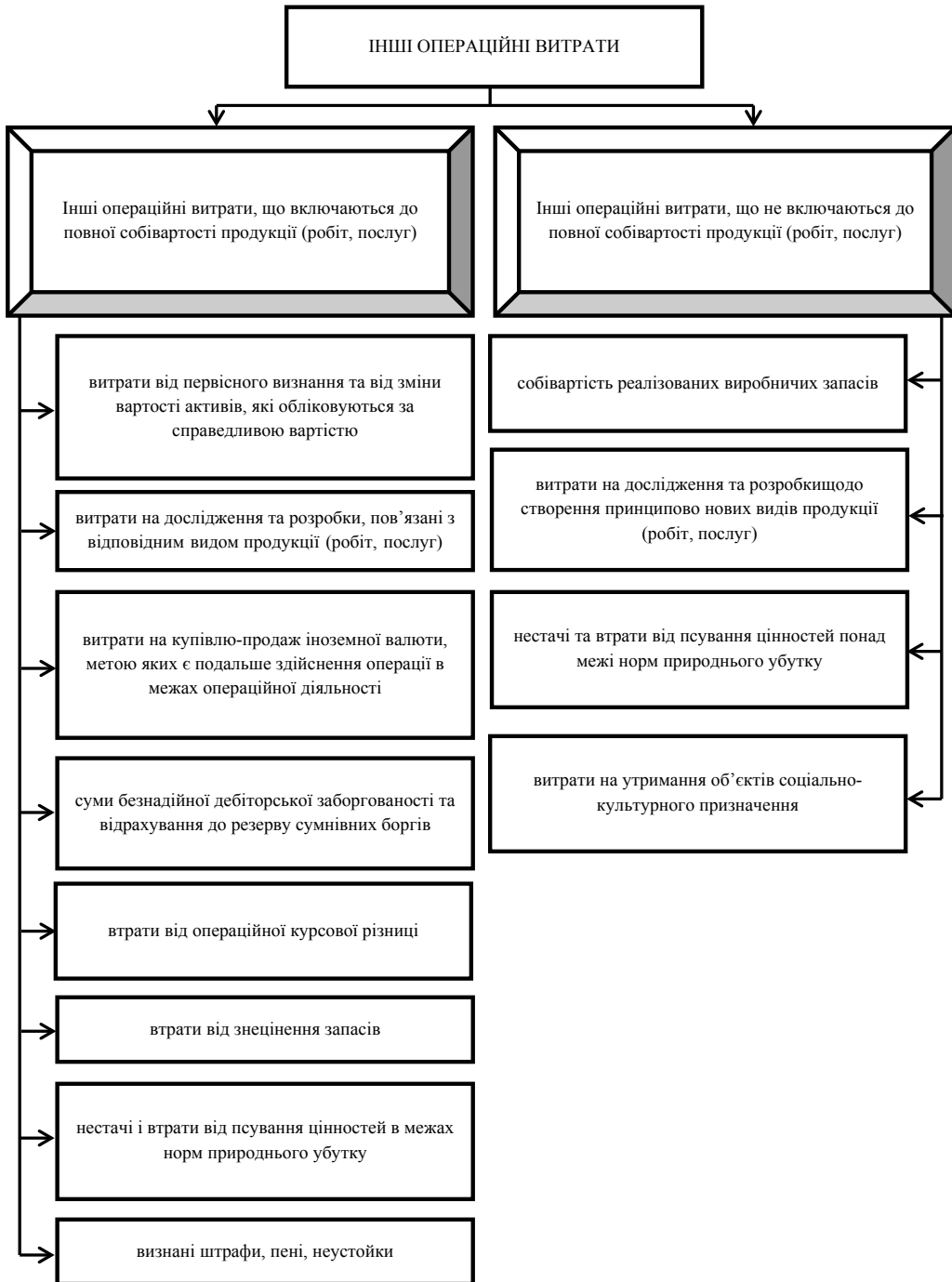
Суму безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів, що обліковуються на субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги», також доцільно включати до повної собівартості, оскільки вони тісно пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг) та є наслідком господарських операцій в межах основної діяльності підприємства.

Щодо субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», то відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на ньому відображається інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів [15]. Тобто такі витрати виникають через особливості оцінки активів, зокрема сільськогосподарської продукції та біологічних активів, тому впливають на формування собівартості у відповідній галузі економіки.

Що стосується витрат на купівлю-продаж іноземної валюти, то до складу повної собівартості доцільно включати ту частину таких витрат, при яких метою купівлю-продаж іноземної валюти є операції в межах операційної діяльності. Вплив на величину повної собівартості продукції (робіт, послуг) мають і втрати за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти, які обліковуються на рахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

На підприємстві можуть мати місце ситуації, коли запаси втрачають свою первісну вартість. Вони можуть бути зіпсованими, застарілими або іншим чином втратити первісно очікувану економічну вигоду. Облік втрат, які пов'язані зі знеціненням (уцінкою) запасів, ведеться на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів». На нашу думку, втрати від знецінення запасів також слід включати до повної собівартості, оскільки такі операції пов'язані з основною діяльністю, впливають на вартість виробничих та інших запасів, та, як наслідок, на величину собівартості продукції (робіт, послуг).

Враховуючи вищенаведене, на рис. 2 узагальнено інші витрати операційної діяльності, які доцільно і які недоцільно включати до повної собівартості.

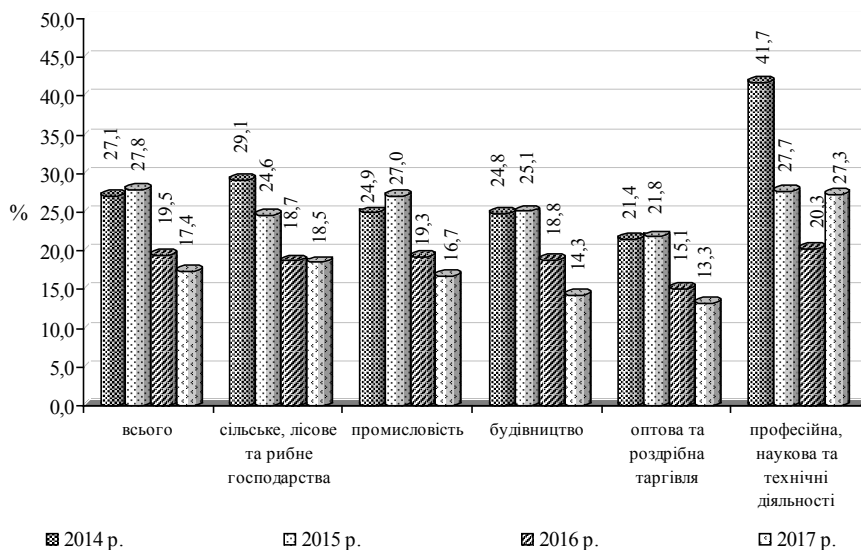


**Рис. 2. Структура інших витрат операційної діяльності, виходячи з доцільності їх врахування при формуванні повної собівартості продукції (робіт, послуг) з метою ціноутворення**



Для підприємства надзвичайно важливою є інформація про структуру повної собівартості, оскільки зниження мінімально допустимої ціни можна досягти не лише за рахунок економії виробничих ресурсів, зниження витрат на оплату праці виробничих працівників, закупівлі дешевшої та менш якісної сировини тощо, але й за рахунок оптимізації адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності.

Як свідчать дані Державної служби статистики України [16], витрати періоду операційної діяльності вітчизняних підприємств займали 27,1 % у структурі операційних витрат у 2014 р., 17,4 % – у 2017 р. Зниження частки витрат періоду у структурі операційних витрат відбулося у багатьох галузях економіки (рис. 3), що пов'язано з кризовими явищами в економіці та пошуком шляхів зниження витрат підприємства для втримання своїх позицій на ринку не лише шляхом зменшення величини виробничої собівартості, а й адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності.



**Рис. 3. Частка витрат періоду у структурі операційних витрат усіх вітчизняних підприємств та за окремими видами економічної діяльності у 2014–2017 рр.**

Оптимізація витрат є важливим інструментом підвищення ефективності господарської діяльності підприємства та управління його розвитком, тому управління витратами періоду операційної діяльності насамперед має бути спрямоване на оптимізацію величини повної собівартості продукції (робіт, послуг). З цієї метою необхідно організувати детальний облік виробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності в розрізі їх статей у системі управлінського обліку. Крім того, в межах кожного рівня управління необхідно встановити відповідальність персоналу за понесення такого роду витрат. Особливо це стосується інших витрат операційної діяльності, які враховуються при формуванні

повної собівартості продукції (робіт, послуг), адже ряд таких витрат можна мінімізувати завдяки ефективному управлінню підприємством. Зокрема, це стосується зниження сум безнадійної дебіторської заборгованості, нарахованих штрафів, пеней, неустойок, своєчасного використання запасів, що мінімізує втрати від їх знецінення, псування тощо.

Оптимізації витрат сприятиме їх обґрунтована класифікація. Так, групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності дозволить контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи підприємства, в межах кожної структурної одиниці, забезпечити оптимізацію використання наявних ресурсів, в тому числі і трудових, встановити взаємозалежність між рівнем витрат та діяльністю керівника конкретного підрозділу.

Також погоджуємось з думкою О. С. Омельниченко, що «...оптимізація несе за собою мотивацію персоналу. Так, якщо заробітна плата буде виплачуватися не за фіксованою ставкою, а частково у вигляді відсотка від реалізації або бонусів за досягнення певних результатів, це буде мотивувати працівників, сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та зменшенню витрат на оплату праці у разі невиконання певного плану реалізації або поставлених завдань» [17]. Але при цьому необхідно чітко обирати критерії мотивації, щоб уникнути ситуацій, при яких цілі працівника не узгоджені з цілями підприємства.

Не менш важливим для правильного управління витратами є обґрунтований розподіл витрат періоду операційної діяльності між видами продукції (робіт, послуг). Вибір науково обґрунтованої бази розподілу є важливим завданням системи управлінського обліку, оскільки лише в цьому випадку можна отримати реальну величину повної собівартості в розрізі видів продукції (робіт, послуг). Ефективним інструментом обрання бази розподілу витрат періоду може стати кореляційний аналіз, за допомогою якого можна встановити тісноту зв'язку основних статей витрат з можливими базами розподілу.

**Висновки.** Неналежна організація управлінського обліку на підприємстві призводить до втрати управлінським персоналом важливої інформації для ефективного управління суб'єктом господарювання. Це стосується і відмови від розрахунку повної собівартості продукції (робіт, послуг), яка є важливим показником для забезпечення обґрунтованого формування ціни. Відсутність нормативного регулювання порядку визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг) зумовило дискусії в наукових колах щодо її структури.

До повної собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно включати прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати, постійні розподілені загальновиробничі витрати, які є складниками виробничої собівартості, а також адміністративні витрати, витрати на збут та частину інших витрат операційної діяльності. Для розрахунку вищенаведеного показника слід брати до уваги такі складові інших витрат операційної діяльності: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати на дослідження та розробки; витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, метою якої є подальше здійснення операцій в межах операційної діяльності; суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних

боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей в межах норм природнього убутку; визнані штрафи, пені, неустойки.

Оскільки витрати періоду займають важливу частку в операційних витратах вітчизняних підприємств, то їх оптимізація позитивно впливатиме на величину повної собівартості. Оптимізації таких витрат періоду операційної діяльності сприяє: організація деталізованого обліку таких витрат у розрізі їх статей; обґрунтоване групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності; мотивація персоналу за оптимізацію витрат; обґрунтований розподіл витрат періоду операційної діяльності між видами продукції (робіт, послуг).

**Перспективи подальших досліджень.** Систематизуючи вищенаведене, вимагають подальшого вивчення напрями удосконалення управлінського обліку витрат періоду операційної діяльності щодо їх класифікації, аналітичного обліку та вибору обґрунтованих баз розподілу між видами продукції (робіт, послуг), що стане предметом наших подальших досліджень.

#### **Список використаних джерел**

1. Балашова Р. І. Обґрунтування собівартості туристичних послуг за методом повних витрат / Р. І. Балашова // Вісник ДІТБ, 2009. – № 13. – С. 145–151. – (Серія: Економіка, організація та управління підприємствами туристичної індустрії та туристичної галузі в цілому).
2. Горкавий В. К. Формування собівартості продукції та ефективності витрат в сільськогосподарських підприємствах : моногр. / В. К. Горкавий, Ю. С. Герасименко. – Х., 2015. – 239 с.
3. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз, 2009. – Вип. 4. – С. 350–353.
4. Задорожний З. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності / З. Задорожний // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2004. – № 3. – С. 185–195.
5. Косарева І. П. Основи управління процесом ціноутворення на промислових підприємствах / І. П. Косарева, Г. О. Сукрушева, О. В. Муравйова // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики, 2013. – № 1 (21). – С. 94–104.
6. Орлова А. Ю. Необхідність обґрунтованого визначення собівартості продукції машинобудівного підприємства для підвищення її конкурентоспроможності / А. Ю. Орлова // Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2015. – Вип. 2 (4). Ч. 1. – С. 119–122. (Сер. «Економіка».).
7. Плаксієнко В. Я. Вартість і собівартість в ринковій економіці / В. Я. Плаксієнко // Технологический аудит и резервы производства, 2011. – № 1 (1). – С. 43–45.
8. Ткаченко С. А. Формування і облік повної собівартості продукції (робіт, послуг) / С. А. Ткаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – Вип. 7. Ч. 1. – С. 453–456.

9. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // *Економічний аналіз*, 2010. – Вип. 6. – С. 159–162.
10. Щербина О. В. Особливості калькулювання собівартості готової продукції на борошномельних підприємствах / О. В. Щербина // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*, 2015. – Вип. 10. – С. 281–284. (Сер. Економіка і менеджмент).
11. Омецінська І. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах / І. Омецінська, Н. Починок // *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, 2017. – Вип. 3 (85). – С. 75–86.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
13. Попазова О. Собівартість продукції: поняття та класифікація [Електронний ресурс] / О. Попазова, Л. Гогунська. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/5\\_PNW\\_2010/Economics/58886.doc.htm](http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/58886.doc.htm).
14. Косенко Л. В. Використання принципів обліку витрат у процесі управління виробництвом / Л. В. Косенко // *Національне господарство України: теорія та практика управління*, 2008. – С. 188–194.
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
16. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
17. Омельниченко О. С. Напрями оптимізації витрат в системі управління [Електронний ресурс] / О. С. Омельниченко // *Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання*, 2016. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901>.

### References

1. Balashova R. I. Obhruntuvannya sobivartosti turystychnykh posluh za metodom povnykh vytrat [Cost justification of tourist services based on full-costing method]. *Visnyk DITB – Herald of Donetsk Institute of Torist Business*, 2009, No. 13, p. 145-151 [in Ukrainian].
2. Horkavyi V. K., Herasymenko Yu. S. Formuvannya sobivartosti produktsii ta efektyvnosti vytrat v silskohospodarskykh pidpriemstvakh: monohr. [Formation of costs for goods and cost efficiency in agricultural enterprises]. Kharkiv, 2015, 239 p. [in Ukrainian].
3. Zadorozhnyi Z. Problemy zakonodavchoho rehuliuвання bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Challenges of legal regulation of accounting in Ukraine]. *Ekonomichniy analiz – Economic analysis*, 2009, Issue 4, p. 350-353 [in Ukrainian].

4. Zadorozhnyi Z. Upravlinskyi oblik vytrat periodu operatsiinoi diialnosti [Managerial accounting of expenses over a period of operational activities]. Visnyk Ternopilskoi akademii narodnoho hospodarstva – Herald of Ternopil Academy of National Economy, 2004, No. 3, p. 185-195 [in Ukrainian].
5. Kosarieva I. P., Sukrusheva H. O., Muraviova O. V. Osnovy upravlinnia protsesom tsinoutvorennia na promyslovykh pidpriemstvakh [Basics of pricing management in industrial enterprises]. Ekonomika ta upravlinnia pidpriemstvamy mashynobudivnoi haluzi: problemy teorii ta praktyky – Economics and Management of Machine-Building Enterprises: problems of theory and practice, 2013, No. 1 (21), p. 94-104 [in Ukrainian].
6. Orlova A. Yu. Neobkhdnist obgruntovanoho vyznachennia sobivartosti produktsii mashynobudivnoho pidpriemstva dlia pidvyshchennia yii konkurentospromozhnosti [The necessity of justified product costing in machine-building enterprises for increasing their competitiveness]. Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu – Scientific Bulletin of Mukachevo State University, 2015, Issue 2 (4), Chapter 1, p. 119-122 [in Ukrainian].
7. Plaksienko V. Ya. Vartist i sobivartist v rynkovii ekonomitsi [Cost and value in the market economy]. Tekhnologicheskii audit y rezervy proizvodstva – Technological Audit and Production Reserves, 2011, No. 1(1), p. 43-45 [in Ukrainian].
8. Tkachenko S. A. Formuvannia i oblik povnoi sobivartosti produktsii (robit, posluh) [The formation and accounting of overall costs for goods (works and services)]. Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky – The Collection of Scientific Works of Kirovohrad National Technical University. Economic Sciences, 2005, Issue 7, Chapter 1, p. 453-456 [in Ukrainian].
9. Farion V. Sobivartist yak ekonomichna katehoriia ta osoblyvosti yii formuvannia na pidpriemstvakh spyrtovoi haluzi [Cost as an economic concept and features of its formation in enterprises of distillery industry]. Ekonomichnyi analiz – Economic Analysis, 2010, Issue 6, p. 159-162 [in Ukrainian].
10. Shcherbyna O. V. Osoblyvosti kalkuliuvannia sobivartosti hotovoi produktsii na boroshnomelnykh pidpriemstvakh [Features of product costing in milling enterprises]. Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu (Ekonomika i menedzhment) – International Humanitarian University herald (Economics and Management), 2015, Issue 10, p. 281-284 [in Ukrainian].
11. Ometsinska I., Pochynok N. Problemni aspekty tsinoutvorennia u vitchyznianskykh pidpriemstvakh [Challenges of pricing in domestic enterprises]. Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu – Herald of Ternopil National Economic University, 2017, Issue 3 (85), p. 75-86 [in Ukrainian].
12. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318 [Regulation (Standard) 16 «Costs» approved by the Ministry of Finance of Ukraine dated 31 December 1999 No. 318], from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].

13. Popazova O., Hohunska L. Sobivartist produktsii: poniattia ta klasyfikatsiia [Product cost: the concept and classification], from [http://www.rusnauka.com/5\\_PNW\\_2010/Economics/58886.doc.htm](http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/58886.doc.htm) [in Ukrainian].
14. Kosenko L. V. Vykorystannia pryntsyypiv obliku vytrat u protsesi upravlinnia vyrobnytstvom [Applying cost accounting principles in production management]. Natsionalne hospodarstvo Ukrainy: teoriia ta praktyka upravlinnia – National Economy of Ukraine: theory and practice of management, 2008, p. 188-194 [in Ukrainian].
15. Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriumstv i orhanizatsii, zatverdzhena nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 [The Instruction on the application of the Plan of Accounts of Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations (Order of the Ministry of Finance of November 30, 1999 No. 291)], from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [in Ukrainian].
16. Formuvannia chystoho prybutku (zbytku) pidpriumstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti [The formation of net profit (loss) of enterprises by types of economic activity], from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].
17. Omelnychenko O. S. Napriamy optymizatsii vytrat v systemi upravlinnia [Ways of cost optimization in management]. Efektyvna ekonomika (elektronne naukove fakhove vydannia) – Effective economy (electronic journal), 2016, No. 4, from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901> [in Ukrainian].

Редакція отримала матеріал 9 грудня 2018 р.