

значка часу та додаткові реквізити (ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо).

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р.
2. *Ніколашин А. О.* Побудова системи облікової інформації в сільськогосподарських підприємствах в умовах комп'ютеризації: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.2009 / Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. — К., 2008. — 20 с.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.
4. *Задорожній Р. Г.* Факсиміле — підпис чи аналог підпису? — <http://www.kapitalizator.com/faksymile-pidpys-chy-analoh-pidpysu>
5. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22.05.2003 р.
6. Закон України «Про електронний цифровий підпис» № 852-IV від 22.05.2003 р.
7. Порядок засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу: Затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 26.05.2004 № 680.

Стаття надійшла до редакції 15.12. 2010 р.

УДК 657.471

А. І. Радченя, аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБЛЕНОЇ ПРОДУКЦІЇ ЯК СКЛADOVA ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

АНОТАЦІЯ. У статті розкрито важливість калькулювання в господарській діяльності підприємства, сутність калькулювання як складової обліку витрат виробництва, вказані відмінності між калькулювання та калькуляцією.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: калькулювання, калькуляція, облік витрат виробництва, собівартість виробленої продукції.

АННОТАЦИЯ. В статье раскрыта важность калькулирования в хозяйственной деятельности предприятия, сущность калькулирования как составной учёта затрат производства, указаны отличия между калькулированием и калькуляцией.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: калькулирование, калькуляция, учет издержек производства, себестоимость произведенной продукции.

ABSTRACT. The importance of calculation in the company, the essence of calculation as a component of cost accounting of production is disclosed, the differences between the calculation and the calculation is given in the article.

KEY WORDS: calculation, calculation, cost accounting, cost of production.

Актуальність питання калькулювання визначається значенням собівартості як вимірника витрат на виробництво продукції, оскільки завдяки прийомам і методам калькуляції існує можливість визначати, а відтак контролювати і управляти собівартістю і витратами, що її формують.

Собівартість є об'єктивною категорією товарного виробництва будь-якої форми власності і господарювання. Виступаючи якісним синтетичним показником, собівартість лежить в основі визначення прибутку й усіх показників рентабельності, а зниження собівартості означає підвищення рівня ефективності виробництва. Необхідність визначення собівартості і визначає існування галузі економічних знань, що являє собою калькулювання.

На сьогодні для формування вартісної оцінки об'єктів калькулювання в наукових працях широко пропонуються до використання системи калькулювання зарубіжних країн. Водночас, науково обґрунтовані рекомендації з удосконалення калькулювання повинні ґрунтуватися як на міжнародному досвіді, так і на перевагах теоретичних розробок вітчизняних учених з урахуванням умов і специфіки діяльності українських підприємств.

Останніми роками у науковців знизився інтерес до проблем теорії калькулювання та калькуляції. У той же час, проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з калькулюванням у бухгалтерському обліку, плануванні та контролі знайшли відображення в працях багатьох учених, як вітчизняних — С. В. Бойко, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. М. Коцупатрого, В. Г. Лінника, Б. М. Литвина, Л. В. Нападовської, О. В. Олійник, В. В. Сопка, М. С. Пушکارа, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченка; так і зарубіжних — П. С. Безруких, Р. Я. Вейцмана, В. Б. Івашкевича, А. Ш. Маргуліса, Дж. Нікольсона, В. К. Радостовця, Дж. Рорбаха, О. П. Рудановського, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, І. Ф. Шера та ін.

Разом з тим, потребують уточнення поняття «калькулювання» та «калькуляція»; місце калькулювання як у системі обліку витрат виробництва, так і в системі економічної інформації підприємства. В цьому і полягає мета даного дослідження.

Критичний аналіз наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених свідчить про відсутність єдиної позиції щодо сутності понять «калькуляція» та «калькулювання». Основними проблемами їх трактування, як вказує С. В. Бойко, є: «1) ототожнення; 2) тлумачення з позиції мети без відображення сутності; 3) обмежене застосування — лише для узагальнення витрат виробництва»[1].

І дійсно, витрати виникають у кожному процесі господарської діяльності та потребують узагальнення у вигляді собівартості результатів цього процесу (у процесі придбання — собівартість придбаних активів, виробництва — собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), реалізації — собівартість реалізованих активів), особливо в умовах зростання потреб управлінського персоналу в достовірній та аналітичній інформації щодо результатів діяльності не лише виробничих підрозділів підприємства, а й постачальницько-заготівельних та збутових служб. Для задоволення цих потреб необхідним є доповнення об'єктів калькулювання у процесі виробництва об'єктами в процесах придбання та реалізації, що сприяє посиленню контролю за вартісною оцінкою активів та забезпеченню прийняття рішень щодо оптимізації витрат підприємства.

С. Ф. Голов пише: «Калькулювання (Costing) — це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат». При цьому об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Приклади об'єктів витрат наводяться такі: виріб, послуга, проект, замовник, марка, діяльність, підрозділ, програма, регіон [2, с. 100].

Саме з цих позицій тлумачиться термін «калькулювання» в зарубіжній та сучасній вітчизняній літературі з управлінського обліку.

Певним чином класифікував погляди науковців щодо співвідношення калькуляції і обліку витрат як складової виробничого обліку Я. Соколов, виділивши чотири їх варіанти: «1) калькуляція обумовлює облік витрат; 2) облік витрат обумовлює калькуляцію; 3) калькуляція і облік витрат тотожні; 4) калькуляція і облік витрат — незалежні одне від одного поняття» [3, с. 517]. Проте ми не можемо погодитись з точкою зору Я. Соколова, який за вірний варіант обрав саме останній. Вважаємо, що облік витрат виробництва як складова виробничого обліку створює інформаційну базу для калькуляції, точніше — калькулювання, і водночас калькулювання впливає на по-

будову обліку витрат виробництва. Цим можна пояснити той факт, що у більшості підручників і навчальних посібників питання, пов'язані з калькулюванням і калькуляцією, розглядаються поряд з обліком витрат виробництва.

Найповніше розкриває сутність калькулювання В. Г. Лінник, окреслюючи коло завдань, що входять у калькулювання: «по-перше, визначення кола витрат, що включаються в собівартість продукції, і чітке розмежування їх між виробничою і повною собівартістю; по-друге, економічне обґрунтування класифікації витрат та їх групування для цілей визначення собівартості продукції; по-третє, розробка і обґрунтування методів вартісної оцінки кожного елемента витрат, розмежування їх між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом, методика розподілу непрямих витрат, визначення обсягу продукції, що калькулюється, її об'єктів і калькуляційних одиниць, встановлення періодичності (строків) калькулювання; і нарешті, визначення собівартості продукції, включаючи складання калькуляційних листів, розподіл витрат між супутніми видами продукції, а також обґрунтування оцінки побічної продукції» [4, с. 14].

Певних висновків можна дійти, детально проаналізувавши Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (далі — Методичні рекомендації). Зокрема, в ч. 5 п. 301 Методичних рекомендацій вказано, що «Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний зв'язок. Передумовою калькулювання є облік витрат виробництва. Виробничий облік передбачає збирання інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, які пов'язані з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками. Лише на основі інформації, що міститься в системі виробничого обліку, можливе калькулювання. Калькуляційний облік забезпечує групування витрат у такому аналітичному розрізі, який робить можливим процес калькулювання. Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством у сфері калькулювання» [4, с. 14].

У п. 304 Методичних рекомендацій зазначено про необхідність поділу виробничого обліку витрат на два етапи: перший — облік виробничих витрат та їх розподіл між об'єктами виробничих витрат, аналітичний облік цих витрат і визначення собівартості всієї виробленої продукції; другий — калькулювання собівартості одиниці продукції. І вказано, що ця необхідність пов'язана з відмінностями між об'єктами виробничих витрат і об'єктами калькулювання собівартості одиниці продукції [5].

На нашу думку, поділ виробничого обліку витрат на два етапи пов'язаний не лише з відмінностями між об'єктами виробничих витрат і об'єктами калькулювання собівартості одиниці продукції (відомо, що об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання мають різне призначення та зміст; під об'єктами обліку витрат розуміють сукупність витрат, то під об'єктами калькулювання — певний вид продукції), а обумовлена також необхідністю визначення собівартості одиниці виробленої продукції, не визначення якої унеможливило б подальший облік виробленої продукції як повноцінного активу, яким вона є.

Таким чином, калькулювання виробленої продукції — це процес узагальнення й обробки задокументованих даних про витрати виробництва виробленої продукції для вартісної оцінки активу, яким є готова продукція. Якщо собівартість виробленої продукції визначена, тобто прокалькульована, то вироблена продукція оприбутковується і надалі обліковується як інший, відмінний від незавершеного виробництва, актив — готова продукція.

Стовсовно тлумачення терміна «калькуляція», у цілому погоджуємось із визначенням цього терміна С.В. Бойко, — «це форма внутрішнього документу, в якому проводиться калькулювання і подаються його результати». Лише вважаємо, що він потребує деякого уточнення. Так, на нашу думку, калькуляція — це первинний документ, що використовується під час калькулювання. Крім того, в ньому не проводиться калькулювання, а вказуються його результати або, іншими словами, здійснюються калькуляційні розрахунки.

Щодо засобів оформлення калькуляційних розрахунків для визначення собівартості продукції, то ми вважаємо, що такі розрахунки повинні проводитись не в довільній формі, а мають бути оформлені спеціально розробленим для цього первинним документом — калькуляцією, або калькуляційним листом. У ньому мають проводитись усі розрахунки, пов'язані з визначенням собівартості певного виду продукції. Для цього в калькуляції (калькуляційному листі) має відображатись інформація про планову собівартість продукції, витрати в розрізі статей, вихід продукції за її видами.

Отже, калькулювання як процес визначення собівартості певного об'єкта витрат застосовується у кожному процесі господарської діяльності — чи то постачання, чи виробництва, чи збут. Чільне місце калькулювання займає в обліку витрат виробництва: калькулювання виробленої продукції — це процес узагальнення й обробки задокументованих даних про витрати виробництва виробленої продукції для вартісної оцінки активу, яким є готова продукція. Під час каль-

кульовання використовується первинний документ — калькуляція, у якому безпосередньо проводяться калькуляційні розрахунки.

Література

1. *Бойко С. В.* Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика. Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.2004 / ЖДТУ. — Житомир, 2005. — 28 с.
2. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — 3-тє вид. — К.: Лібра, 2006. — 704 с.
3. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
4. *Линник В. Г.* Калькуляція собівартості сільськогосподарської продукції: Навч. посібник. — К.: УМК ВО при Мінвузі УРСР, 1991. — 220 с.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2011 р.

УДК 657.44

Є. І. Свідерський, канд. екон. наук,
професор кафедри обліку
підприємницької діяльності,

Д. Є. Свідерський, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ЯК ПІДСИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто взаємозв'язки між принципами формування показників у податковому та бухгалтерському обліку, місце податкового обліку в загальній обліковій системі.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: фінансова звітність, податкова звітність, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, валові доходи, валові витрати, нормативні документи.

АННОТАЦИЯ В статье рассмотрены взаимосвязи между принципами формирования показателей в налоговом и бухгалтерском учете, место налогового учета в общей учетной системе.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: финансовая отчетность, налоговая отчетность, бухгалтерский учет, финансовый учет, налоговый учет, валовые доходы, валовые расходы, нормативные документы.