

ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ОБ'ЄКТІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва. Процес калькулювання слідує після завершення обліку затрат на виробництво [1].

Питання методики і організації обліку виробничих витрат, а також калькулювання собівартості продукції досліджені в наукових працях вітчизняних вчених І.О. Белебехи, С.В. Бойко, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкара, В.В. Сопка, Ю.С. Цал-Цалка, М.Г. Чумаченка. У країнах ближнього зарубіжжя ці проблеми розглядали П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, М.Д. Врублевський, А.Н. Кашаєв, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов. Серед науковців дальнього зарубіжжя варто відзначити прями Х. Андерсена, К. Друрі, Р. Ентоні, Х. Еберта, Д.Л. Нікольсона, Дж. Ріса, Д. Рорбаха, П. Фрідмана, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера.

Зв'язок між обліком витрат і калькулюванням проявляється в тому, що організація обліку витрат на виробництво здійснюється в необхідному для калькуляції розрізі. В свою чергу, процес калькулювання залежить від моделі обліку витрат на виробництво [2, с. 251].

Суттєвим для виконання завдань, які постають у процесі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є правильний вибір об'єктів обліку витрат та калькулювання. Науково обґрунтоване визначення об'єктів калькулювання є необхідною та обов'язковою умовою достовірності його результатів, глибокого і всестороннього аналізу діяльності підприємства з метою пошуку і мобілізації невикористаних резервів зниження собівартості продукції, визначення структури та складності аналітичного калькуляційного обліку витрат на виробництво. Аналітичний облік виробничих витрат перегруповує первинні дані паралельно в багатьох напрямках – за центрами витрат, відповідальними особами, виробами, переділами, технологічними лініями тощо. Можливість перегруповування витрат дозволяє формувати інформацію для калькулювання в такому напрямку, як того вимагає система управління [2, с. 251]; [3, С. 71-76]; [4, с.143].

Вибір об'єктів обліку витрат обумовлюється особливостями виробничого і технологічного процесу і його кінцевими результатами (видами продукції), спеціалізацією, організацією внутрігосподарського комерцій-

ного розрахунку і призначенням облікової інформації в управлінні виробництвом.

При дослідженні встановлено, що єдиної думки науковців з приводу визначення об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання немає.

В економічній літературі існує вузьке та широке тлумачення поняття об'єкта витрат. Перше передбачає розуміння під об'єктом витрат видів продуктів, напівфабрикатів, робіт та послуг, що мають споживчу цінність, для яких необхідно розрахувати собівартість [5, с. 95]. Друге передбачає розуміння під об'єктом витрат предметів або сегментів діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат [6].

На думку Н.В. Мазуркевич та С.В. Бойко найбільш вдалим, є трактування об'єктів обліку як первинної облікової одиниці, що дозволяє згрупувати витрати за різними ознаками для формування показників собівартості та контролю за витратами. Цієї позиції дотримуються Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, М.С. Пушкар, В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова.

Первинною ознакою групування зазвичай називають економічні елементи витрат. Однак, групування витрат за економічними елементами не відображає мету та призначення виробничих витрат, їх доцільність, взаємозв'язок з обсягом виробництва. Необхідно перегрупувати виробничі витрати, виділивши серед них основні і необхідні для обслуговування виробництва, управління ним та збут продукції. Для потреб калькулювання існує інший об'єкт обліку витрат – за статтями калькуляції [7, с. 113].

Ієрархічна структура об'єктів обліку витрат на сучасному підприємстві (рівні об'єктів обліку витрат) може бути представлена наступним чином:

- за видами діяльності (непромисловими – торгівля, промисловими – виробництво);
- за видами виробництв (основні, допоміжні, підсобні та побічні);
- за місцями виникнення;
- за технологічними процесами (етапами, фазами, переділами);
- за видами продукції та напівфабрикатів;
- за економічними елементами та статтями калькуляції [8, с. 105].

Ними можуть бути окремі замовлення, одиниці продукції різного ступеню готовності в натуральних вимірниках, в т. ч. напівфабрикатів, зворотні відходи, побічна продукція [8, с. 102].

При розгляді об'єктів калькулювання встановлено, що в цілому більшість дослідників розуміють, під “калькуляційним об'єктом”, як правило, вид продукції”, окремий виріб, роботу, послугу, групу однорідних виробів, визначені матеріальні об'єкти або роботи та послуги, які надають результат виробництва – споживчу вартість. Проф. О.С. Наринський доводив, необхідність враховувати при визначенні об'єкта калькулювання потребу контролю за витратами виробництва та аналізу собівартості. Саме

тому, поняття продукту він доповнив поняттям напівпродукту, тобто калькуляційним об'єктом слід вважати продукцію визначеної споживчої вартості різного ступеня готовності [10, с. 44].

Перелік об'єктів калькулювання підприємства розробляють з врахуванням їх специфіки [1, с. 47].

В залежності від технології і характеру продукції (товарів, робіт, послуг) об'єктами калькулювання можуть бути:

- одиниця продукції, замовлення (товарів, робіт, послуг) в даному господарюючому суб'єкті та його галузі [2, с. 253];
- одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) за окремими процесами, стадіями [2, с. 253]; [8, с. 102];
- одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) в структурних підрозділах господарюючого суб'єкта [2, с. 253];
- деталі вузли [2, с. 253];
- напівфабрикати [2, с. 253]; [8, с. 102];
- зворотні відходи [8, с. 102];
- побічна продукція [8, с. 102].

Об'єкти калькулювання не можна ототожнювати з номенклатурою продукції. Не погоджуються з думкою деяких економістів, які до калькуляційних об'єктів необгрунтовано відносять також виробничі процеси. Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко. У виробничих процесах, як відомо, виготовляється продукція, але самі вони не мають споживчої вартості і тим самим не можуть бути об'єктами калькулювання.

Важливою передумовою раціональної організації обліку затрат і калькулювання собівартості продукції є збіг об'єктів обліку затрат і об'єктів калькулювання. Ця обставина дозволяє при виготовленні одиниці продукції відносити на собівартість всі виробничі затрати прямо, а в разі виготовлення кількох виробів – лише ту частину затрат, яка безпосередньо пов'язана з випуском конкретних виробів, решта потребує розподілу за тим чи іншим умовним способом [9, с. 118].

Однак не завжди об'єкти обліку та об'єкти калькулювання збігаються. Наприклад, в комплексному виробництві об'єкт обліку затрат, як правило, ширший, ніж об'єкт калькулювання, оскільки в одному й тому ж процесі виробляється кілька видів продукції одночасно. Це можна спостерігати в процесі переробки нафти, коли в результаті здійснення одного процесу одержують кілька видів продукції: бензин та низку побічних продуктів [9, с. 118].

І навпаки, об'єкт обліку затрат може бути вужчим, ніж об'єкт калькулювання. Це спостерігається при організації обліку за окремими переділами. При цьому калькулюється кінцева продукція даного виробництва. На-

приклад, в гірничорудній галузі об'єктом обліку є окремі переділи; рудник (добування руди), дробильна фабрика (подрібнення руди), збагачувальна фабрика (збагачення руди), фабрика кускування (кускування концентрату), а об'єктом калькулювання – кінцева продукція – обкотиші, які пройшли всі переділи. Отже, і всі перелічені процеси [9, с. 118-119]; [3, с. 71-76].

У випадку, коли об'єкт обліку вират та об'єкт калькулювання співпадають, тим більше витрат буде прямо включатися до собівартості конкретних видів продукції, і тим точніше можна буде визначити собівартість виробів. Аналітичний облік всередині калькуляційних рахунків виробництва будується за калькуляційними об'єктами лише при позамовному методі і далеко не завжди при інших методах обліку собівартості [3, С. 71-76].

Об'єктами обліку випуску продукції є всі без виключення продукти за видами, розмірами, сортами та іншими показниками складського обліку. Такий детальний перелік не може бути підставою для відокремлення об'єктів калькулювання. Хоча окремі спеціалісти виступають за розукрупнення калькуляційних об'єктів, цей процес має межі, які визначаються характером виробництва та продукції, потребами управління та контролю, можливостями планування та обліку витрат виробництва, характеристикою ступенів однорідності та цінності окремих виробів та багатьма іншими факторами.

Академік М.Г. Чумаченко пише: “Вивчення змін, проведених за останні роки в організації виробництва, призводить до висновку, що об'єкти обліку виробництва в різних галузях промисловості мають тенденцію до укрупнення: окремі операції об'єднуються в стадії і процеси, замість обліку по деталях і виробках переходять до обліку по групах виробів” [11, с. 33].

В умовах такого укрупнення аналітичних позицій обліку витрат на виробництво підприємствам важливо знайти ту ступінь деталізації аналітичного обліку витрат за видами продукції і стадіями її виготовлення, яка, не ускладнюючи первинної реєстрації витрат, забезпечувала б достатню достовірність результатів калькулювання та на основі облікових записів, складаючи постатейні калькуляції собівартості лише по групах однорідних виробів, спростити калькуляційну роботу.

Література:

1. Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: [учеб.пособие] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248с.
2. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] /

- Михайло Семенович Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
3. Мазуркевич Н.В. Об'єкти обліку витрат та калькуляційні об'єкти: проблеми класифікації та вибору / Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко // Вісник ЖІТІ – 2001. – №16. – С. 71-76
 4. Безруких П.С. Курс бухгалтерського учета / Петр Степанович Безруких, Г.Д. Вербов, А.Н. Кашаев. – М.: Финансы, 1977. – 360 с.
 5. Управление затратами на предприятии: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; [под общ. ред. Г.А. Краюхина]. – СПб: Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2003. – 256 с.
 6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.
 7. Курс бухгалтерського учета и анализа баланса. Под редакцией проф. М.Х. Жебрака. М.: Госстатиздат, 1960. – 400 с.
 8. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання [текст]: монографія / Ольга Василівна Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
 9. Нападівська Л.В. Управлінський облік / Любов Василівна Нападівська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
 10. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве / А.С. Наринский. – М., 1976.
 11. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. – М.: “Финансы”, 1965. – 124 с.

*Наталія Семенишена, к.е.н., доцент
Подільський державний аграрно-технічний університет
м. Кам'янець-Подільський, Україна*

ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Як відомо, теорія й методологія бухгалтерського обліку реалізується за допомогою формування певних концепцій. Бухгалтерський облік як галузь знань, вид діяльності й навчальна дисципліна ще не завершив свого становлення, і аналіз принципів положень його концепцій, що змінювались протягом декількох століть, показує, що його фундаментальна сут-