

Яцишин С.Р., старший викладач  
кафедри обліку та контролю  
фінансово-господарської  
діяльності, ТАНГ

## МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: СУТНІСТЬ ТА СПІВВІДНОШЕННЯ

У статті розглядаються питання сутності та співвідношення методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості продукції. Проведений аналіз низки думок вчених-економістів щодо даного питання свідчить про те, що між цими методами існує єдність, але не тотожність.

**Ключові слова:** витрати виробництва, метод обліку витрат, метод калькулювання собівартості продукції.

Підприємства України виходячи з особливостей своєї діяльності, структури, розмірів, а також внутрішніх проблем управління, можуть самостійно визначати методику обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Однак, з багатьох питань обліку витрат, а саме класифікації методів обліку витрат і калькулювання, на основі яких визначається собівартість, єдиної думки серед вчених та практиків не досягнуто, не розроблено загально визнаної та науково обґрунтованої класифікації цих методів. Це призводить до того, що названі методи групуються по-різному. Нормативними документами не проводиться різниці між методами обліку витрат та калькулювання собівартості продукції хоча вона суттєва.

Поняття методу обліку витрат виробництва досить неоднозначно трактується в економічній літературі. При цьому по-різному визначається і сутнісне формулювання методу [4; 5; 6]:

- єдиний підхід дослідження витрат підприємств на виробництво;
- способи, принципи фіксування, узагальнення і групування витрат виробництва;
- загальний підхід до побудови аналітичного обліку витрат на калькуляційних рахунках виробництва, до номенклатури об'єктів збору витрат на цих рахунках...і до розподілу їх між товарною продукцією і незавершеним виробництвом;
- певний підхід до охоплення, систематизації і контролю витрат виробничої діяльності;
- визначення складу і розмірів витрат за окремими виробами, видами, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами та ін.;
- і те, для чого власне здійснюється пізнання витрат [4; 6];
- визначення їх загальної величини і наступне віднесення на об'єкт калькулювання;
- вимір, осмислення і контроль цих витрат, визначення собівартості виробів і робіт тощо.

Найбільш дискусійним є питання про співвідношення методів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання. Тут існують дві протилежні точки зору. Частина авторів ототожнюють ці поняття [2; 6; 7; 10]. Інші науковці-економісти підкреслюють їхню нерівнозначність [1; 8; 9].

Поширеною (і офіційно визнаною) є перша точка зору. Так, Типові положення № 473 [10], Методичні рекомендації №47 [7] (оскільки П(С)БО не містить рекомендаційних характеристик щодо даного питання) поєднують в одному понятті метод обліку витрат на виробництво та метод калькулювання. Відповідно вони не поділяються і на практиці. Об'єктивною причиною цього є традиційна підлеглість обліку цілям калькулювання собівартості у системі централізованого управління економікою, де звітність мала пріоритетне значення в діяльності економічних служб підприємства. Такий підхід і призвів до

ентралізації виробничого обліку і калькулювання, хоча фактично вони відрізняються сферами охоплення, завданнями та методами.

Прихильники розмежування методів обліку витрат та методів калькулювання, а, отже, і поділу виробничого обліку на два, хоч і взаємопов'язаних, але все-таки відокремлених етапи – облік витрат і калькулювання – зґрунтовують свою позицію виходячи з двоїстого характеру процесу виробництва. Так, проф. В.В. Сопко, наголошує: «Оскільки процес виробництва як сукупність і об'єкт обліку виступає у своїй двоїстості: з одного боку – як процес використання речовини та сил природи; з другого – як процес виготовлення (створення) нового продукту праці,...то вони повинні підлягати самостійному обліку...Як самостійні об'єкти обліку і процес споживання (використання) ресурсів, і процес виготовлення (створення) нового продукту праці протистоять один одному як сукупності. Водночас між цими об'єктами є діалектичний взаємозв'язок та взаємозумовленість, які одночасно характеризують їх як єдність» [9, с. 99-101].

Цікаву позицію займає проф. В.Ф.Палій, який підкреслює, що облік і калькулювання собівартості складають два послідовних, взаємопов'язаних етапи виробничого обліку. В той же час, згідно його думки, взаємозв'язок і взаємозумовленість обліку витрат і калькулювання ще не дає підстав розглядати їх як однорідний єдиний об'єкт, який підлягає вивченню однаковими методами [8, с.75]. Ми повністю підтримуємо висловлену цим автором думку. Як справедливо зазначає І.А.Басманов, облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – «два взаємопов'язані етапи обліку виробництва. У кожного з них різняться як предмети вивчення, так і способи їхнього пізнання» [1, с.62]. На такій же позиції стоїть і І.М.Білий: «Цей взаємозв'язок обумовлено необхідністю вибору об'єктів обліку витрат на виробництво в залежності від об'єктів калькуляції та калькуляційних одиниць продукції, спільністю принципів групування витрат при їх плануванні, обліку і обчислення собівартості продукції...Калькулювання включає організацію обліку витрат за калькуляційними об'єктами і прийоми обчислення собівартості продукції» [3, с.65]. Автор вважає, що це взаємопов'язані процеси, в яких один (облік витрат) цілком залежить від іншого (калькулювання) і йому підпорядкований.

Необхідно звернути увагу й на те, що розвиток обліку за місцями виникнення та центрами відповідальності спонукає до розмежування обліку витрат і процесу калькулювання. В.Ф.Палій підкреслює, що «облік витрат за місцями виникнення все більше віддаляється від калькулювання і використовується як засіб контролю витрат, чому в певній мірі сприяє тенденція до укрупнення структурних підрозділів, включаючи виробничі бригади» [8, с.99]. Таким чином, як бачимо, деякі вчені підтримують незалежність калькулювання від обліку витрат і навпаки. Така тенденція значно розширює горизонт обліку сфери управління й упорядковує як наукові дослідження, так і організацію облікової політики підприємств.

Практика свідчить, що деякі комплексні непрямі витрати розподіляються нерідко цілком однаково, незалежно від застосовуваного методу калькулювання собівартості продукції. З цього випливає, що в поняття «метод калькулювання собівартості», методи розподілу непрямих витрат не входять. Тому, на нашу думку, логічно вести мову не про методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції, а про бухгалтерський облік витрат виробництва (включаючи методика розподілу непрямих витрат) і методи калькулювання собівартості. Саме такий підхід до поставленого питання найбільшою мірою відповідає економічній суті обліку виробничих витрат. Причому останній розглядається в прямій залежності від калькуляції собівартості і виконує підпорядковане значення, а калькулювання відіграє основну роль і є самостійним.

Визначаючи сутність методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, ми вважаємо, що дані методи – це дві стадії одного процесу, між ними існує єдність, але не тотожність. З цього приводу нами визначено, що метод обліку витрат це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати для досягнення певної мети, а методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції.

Таким чином, ми вважаємо, що відокремлення методів обліку витрат від методів калькулювання, які забезпечують загальну планову систему

облікового процесу, впливає як з економічної сутності обліку виробничих витрат, так і з практичної потреби в цілому. А наявність безпосереднього взаємозв'язку і взаємозалежності між ними забезпечує можливість віднесення витрат, які непрямо розподіляються, на об'єкти обліку і об'єкти калькуляції. Адже рівень достовірності будь-якого калькуляційного розрахунку собівартості одиниці продукції безпосередньо залежить від достовірності обліку витрат окремого його носія. Організація останнього, в свою чергу, пов'язана з організацією технологічного процесу, і як результат, з порядком калькулювання собівартості продукції. Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством в галузі калькулювання. При цьому техніка калькулювання собівартості продукції, що визначається як відношення виявлених витрат на кількість виготовленої продукції, є загальною для більшості застосовуваних сьогодні методів обліку витрат на виробництво.

#### Література

1. Басманов И.А. Теоретические основы учета и классификации себестоимости промышленной продукции – М.: Финансы, 1970. – 167с.
2. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 319с.
3. Бильий И.М. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве. – Мн.: Высшая школа, 1990.
4. Бородкин А.С., Торопов В.А. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. – К.: Техника, 1990. – 152с.
5. Ефимцев В.А., Кузьминский А.Н. Бухгалтерский учет на предприятиях промышленности строительных материалов. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 247с.
6. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы, 1979. – 414с.
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затвердж. наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №47.
8. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 208с.
9. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техника, 1988. – 112 с.
10. Типові положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. постановов. Каб. Мін. України 26.04.96 за №473 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 7. – С.2-48.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

# ***НАУКОВІ ЗАПИСКИ***

***Збірник наукових праць кафедри економічного  
аналізу***

***Випуск 13***

***Частина 2***

Тернопіль  
“Економічна думка”  
2004

## **НАУКОВІ ЗАПИСКИ**

**Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 13.  
- Тернопіль: Видавництво "Економічна думка", 2004 р.**

*Розрахований на фахівців, які цікавляться проблемами вдосконалення методології та організації економічного аналізу, обліку, аудиту та управління фінансами. Може бути корисним студентам, аспірантам, викладачам вузів.*

### **РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:**

**ШКАРАБАН С.І., д.е.н., професор, Заслужений діяч науки і техніки України, зав. кафедрою економічного аналізу ТАНГ.**

**ЮРІЙ С.І., д.е.н., професор, ректор академії, зав. кафедрою фінансів ТАНГ.**

**ЛИТВИН Б.М., д.е.н., професор, заслужений діяч науки і техніки України, зав. кафедрою економіки і управління будівельним комплексом ТАНГ.**

**ФАРІОН І.Д., д.е.н., професор, зав. кафедрою економіки та аналізу невиробничої сфери ТАНГ.**

**КРУПКА Я.Д., д.е.н., професор, директор інституту обліку і аудиту, професор кафедри бухгалтерського обліку в промисловості ТАНГ.**

**БЕСКИД Й.М., к.е.н., доцент, директор інституту фінансів ТАНГ.**

**КАРПИК Я.М., к.е.н., доцент ТАНГ, академік Академії економічних наук України, генеральний директор ВАТ "Тернопільський радіозавод "Оріон".**

**Відповідальний за випуск – д.е.н., професор Шкарабан С.І. (ТАНГ)**

**За достовірність поданих до друку матеріалів відповідальність несуть автори.**

**JSDN 966-654-007-X**

**Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації ТР№288 від 22 лютого 2000 р.**

**Зареєстровано Вищою атестаційною комісією України як фахове економічне видання (бюлетень ВАК України №4, 1999, с.48)**

**Підписано до друку 30.03.2004 р. Зам.356. Наклад 200**

## ЗМІСТ

Стр.

Мацегора І.А.	Методологія визначення ефективності діяльності підприємства на фондовому ринку.....	3
Довбуш А.В.	Вибір форми ведення бухгалтерського обліку для фермерських господарств.....	9
Перезовова І.В., Максим'юк Н.Ю.	Оцінка бізнес-процесів як один з етапів стратегічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства в конкурентних умовах.....	13
Михайлишин Н.П., Питель С.В.	Сутність контролінгу як нової концепції системного управління підприємством.....	18
Гавришко Н.В.	Формування інформації про інвестиційну та фінансову діяльність підприємства в системі фінансового обліку..	20
Ніколаєнко Ю.В.	Маркетинговий аналіз в системі управління підприємством.....	25
Дикий М.Є.	Теорія ігор і внутрішньо-господарський контроль та аналіз.....	28
Галас В.А.	Аналіз організації касового виконання загального та спеціального фондів державного бюджету за доходами..	31
Жибак М.М.	Організація маркетингової служби на лісогосподарських підприємствах.....	33
Підлужна Н.М.	Проблеми вдосконалення обліку виробничих запасів.....	37
Ніпіаліді О.Ю.	Фінансова політика та її вплив на розвиток підприємництва в галузі заготівлі хлібопродуктів.....	39
Кривий З.І.	Показники оцінки нерухомості методом капіталізації доходу.....	41
Ціщик Р. В.	Статистичний аналіз статеві-вікового складу населення як фактору формування трудових ресурсів регіону.....	43
Крамарчук С.П.	Формування інформації про матеріальні ресурси в підсистемах управлінського та фінансового обліку.....	45
Лещик І.Б.	Економічна оцінка організаційно-технологічних умов переробки зерна.....	49
Хархут Н.М.	Деякі аспекти аналізу фонду оплати праці.....	52
Кілочко Ю.В.	Аналіз системи управління витратами підприємства...	56
Домбровський Р.В.	Методика аналізу можливостей фінансового оздоровлення підприємства.....	59
Трілленберг Г.І.	Глобалізація економіки охорони здоров'я.....	64
Федорович П. П.	Передумови розвитку венчурного бізнесу в Україні.....	67
Матейко С.Р.	Фінансовий аналіз та його роль в управлінні.....	71
Недошитко О. І.	Окремі питання методики податкових розрахунків операцій в іноземній валюті.....	75
✓ Яцишин С.Р.	Методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції: сутність та співвідношення....	78
Масловський М. П., Масловська М. М.	Гнучкі системи обліку та гнучкі системи їх удосконалення.....	80
Ярошук О.В.	До питання про оптимізацію структури джерел формування фінансових ресурсів підприємства.....	82
Руслан Августин	Теоретичні основи управління комунальною власністю міста.....	85
Попіна І.С.	Економетричний аналіз динаміки страхового ринку України.....	90
Костецький Я.І.	Аналіз ефективності розвитку особистих підсобних господарств населення.....	91
Римар Галина	Суть витрат виробництва та особливості їх формування у будівництві.....	94
Олійничук В. М.	Інноваційна діяльність та її сутність.....	96