

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ЯК ОСНОВНОГО ЕТАПУ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ

УДК 657:339.142:330.142.27

*Камінська Т. Г.*

Розглянуто процес виробництва та його облік з позицій обертання вкладеного в нього капіталу. Вивчено думки вчених щодо стану та перспектив розвитку обліку виробництва. Доведено, що процес кругообороту капіталу є основою для функціонування підприємства та джерелом створення прибутку, а виробництво – головною стадією цього процесу. Досліджено порядок обліку складових капіталу, що вкладені у виробництво, а також готовий продукт. Розкрито можливості розвитку обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Визначено основні проблеми розвитку обліку виробництва в Україні.

*Ключові слова:* кругооборот капіталу, виробництво, бухгалтерський облік, витрати, калькуляція.

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА КАК ОСНОВНОГО ЭТАПА КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА

УДК 657:339.142:330.142.27

*Каминская Т. Г.*

Рассмотрены процесс производства и его учет с позиций оборотности вложенного в него капитала. Изучены мнения ученых о состоянии и перспективах развития учета производства. Доказано, что процесс кругооборота капитала является основой для функционирования предприятия и источником создания прибыли, а производство – главной стадией в этом процессе. Исследован порядок учета составляющих капитала, вложенных в производство, а также готовый продукт. Раскрыты возможности развития учета расходов производства и калькуляции себестоимости продукции. Определены основные проблемы развития учета производства в Украине.

*Ключевые слова:* кругооборот капитала, производство, бухгалтерский учет, расходы, калькуляция.

## ACCOUNTING OF PRODUCTION AS THE MAIN STAGE OF CAPITAL TURNOVER

UDC 657:339.142:330.142.27

*T. Kaminska*

This article describes the process of production and its accounting from a position of capital turnover invested in it. The views of scientists on the state and prospects of developing accounting of production have been studied. The process of capital turnover has been proved to be the basis for the operation of the business and a source of profit-making with the production as the main stage of this process. The accounting of components of the capital invested in production and finished product have been examined. The possibility of development of accounting of production costs and calculation of cost value have been discovered. The basic problems of accounting of production in Ukraine have been determined.

*Keywords:* capital turnover, production, accounting, costs, calculation.

Головною стадією кругообороту капіталу, заради якої і створюються підприємства, є процес виробництва, який слідує за процесом придбання. Він є сукупністю операцій з виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг. Важливість стадії виробництва визначається тим, що саме тут відбувається створення матеріальних благ для особистого і виробничого споживання.

Майбутній прибуток підприємства закладається, в основному, на етапі виробництва. Бухгалтерський облік дає змогу управлінському персоналу контролювати доцільність і необхідність витрат на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг, порівнюючи їх з нормативними або плановими. Також облік надає матеріали для аналізу та оптимізації витрат виробництва, що дозволяє довести собівартість створеного продукту до економічно обґрунтованого рівня, а отже, і підвищити прибутковість виробництва.

Моссаковський В. Б. стверджує, що сучасна система обліку більш придатна для контролю за виконанням планових показників, аналітична ж частина не повною мірою відповідає запитам управління. Облік витрат за окремими підрозділами відсутній, а там, де він налагоджений, ведеться тільки за основними прямими витратами. І тому, на думку Моссаковського В. Б., необхідно прагнути до більшого охоплення обліком витрат виробництва, у тому числі трансакційних витрат. Необхідно організувати облік так, щоб була можливість за кожним підрозділом визначити вплив величини витрат, яка від нього не залежить [1].

Професор Пушкар М. С. з цього приводу стверджує, що потрібно робити рішучі кроки до подолання традиціоналізму в розвитку системи обліку, зруйнувати стіну, якою відгородилися бухгалтери від технічних, економічних, соціальних та гуманітарних наук, зрозуміти запити бізнесу та вміти організувати роботу щодо збирання фактів та їх опрацювання на запити користувачів. Без переосмислення значення теорії та практики в сучасному світі неможливо підняти інтелектуальний рівень системи обліку і розширити обсяги інформації для менеджменту. Не контроль майна, а генерування різноманітних видів інформації для менеджменту повинні бути основним завданням облікової системи [2, с. 3].

А. Афанасьєв, висвітлюючи питання натурального відтворення, визначав капітал як "недоторканий фонд підприємства, що забезпечує збереження виробництва на стабільному рівні" [3, с. 19].

Метою статті є дослідження особливостей та проблем обліку процесу виробництва як етапу кругообороту капіталу.

На практиці капітал підприємства розглядається як дещо похідне, як показник, що відіграє другорядну роль, а при цьому на перше місце, як правило, виноситься безпосередньо сам процес діяльності підприємства. У зв'язку з цим знижується роль капіталу, хоча саме він і є об'єктивною основою виникнення і подальшої діяльності підприємства. Адже дохід, прибуток приносить саме використання капіталу, а не діяльність підприємства як така.

Тільки капітал, що вкладено у виробництво, приносить прибуток або приріст на авансований та інвестований капітал, здійснюючи процес самовідтворення і приносячи додану вартість.

На стадії виробництва відбувається створення нового товару і нової вартості, тобто процес відтворення капіталу, що розділяється при цьому на два основних напрями:

- відтворення вартості капіталу (ціннісне відтворення);
- відтворення капіталу як фактора виробництва (натуральне відтворення).

У процесі розширеного відтворення додаткова вартість поділяється власником засобів виробництва на капітал, який направляється на оновлення і підтримання засобів виробництва, і дохід, який використовується для споживання або накопичення, а не для цілей відтворення капіталу.

Слід зауважити, що прискорення кругообороту вивільняє кошти, що дозволяє збільшувати прибуток підприємства. При цьому між обсягом капіталу і часом його обороту існує пряма залежність. Чим довше триває період обороту, тим більша сума знаходиться в обороті.

Проте в ході процесу виробництва постійно виникають аспекти, які знижують швидкість руху капіталу, – це витрати обігу, витрати зі зберігання і транспортування, трансакційні витрати, а також періодично відбувається накопичення запасів продукції. Всі названі витрати, що виникають у процесі обороту, сприяють зміні форми товару і не несуть в собі додаткової вартості, а навпаки знижують її. У часових рамках період кругообороту капіталу визначається як сума часу виробництва і часу обороту.

На другій стадії кругообороту капіталу відбувається створення вартості товару. Методологічною основою обліку цієї стадії є розкриття суті перетворення вартості засобів виробництва у вартість готової продукції. Бухгалтерський облік має на меті здійснення обліку витрат, матеріалів, трудових та фінансових ресурсів на виробництво продукції, визначення обсягів отриманої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), розрахунки витрат на продукцію, виробництво якої не завершено, розрахунок вартості готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Виробничий процес носить подвійний характер: по-перше, це цілеспрямована діяльність людини, направлена на споживання предметів праці і створення нової споживчої вартості, а по-друге, вартість готового продукту є єдністю перенесеної та заново створеної вартості. Праця, поєднана в процесі виробництва із засобами виробництва, створює новий товар. Під дією живої праці предмети праці або змінюють свої властивості споживчої вартості, або зникають. Засоби праці не змінюють у виробництві своїх речових властивостей, вони переносять частину своєї вартості на готовий продукт. Як зміна речових ознак предметів праці або їх зникнення, так і перенесення частини вартості засобів праці вимагають відповідної облікової реєстрації, котра зводиться до того, що повна вартість предметів праці і частина вартості засобів праці разом із витратами на оплату праці переносяться як затрати на рахунки виробництва. Ці затрати складають собівартість виготовленої продукції.

Як наслідок, на другій стадії кругообороту до витрат виробництва включають:

1) витрати сировини і матеріалів на виготовлення продукції (відображаються на бухгалтерських рахунках 2 класу: 20 "Сировина і матеріали", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети");

2) амортизацію засобів праці зайнятих у виробництві (рахунок 13 "Знос необоротних активів");

3) заробітну плату, нараховану працівникам, та інші витрати, пов'язані з організацією та управлінням процесом виробництва (рахунки 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 91 "Загальновиробничі витрати", 65 "Розрахунки за страхуванням").

Таким чином, витрати на виробництво є сукупністю затрат живої та уречевленої праці. У вигляді останньої праці виступають предмети і засоби праці. Затрати живої праці є працею робітників, вкладеною в готову продукцію.

Однак власне *праця* носить капітальний характер – це прояв у дії капітальної здатності людини, працездатність робітників, реалізована у виробництві, тобто здатність створювати нові об'єкти благ і нову вартість, а також характер праці в суспільстві. Феномен капітальності праці полягає в тому, що він нерозривно пов'язаний з носієм працездатності – із живою людиною. І цей капітал є накопиченим багажем знань, вмінь і досвіду. Він також вимагає підтримання, оновлення і розвитку. З позиції явища працю можна розглядати як реалізацію здатності людини створювати нові цінності, блага, товари за участю машин.

Як процес праця є витратою енергії людини при дії на предмети праці засобами праці. Цей процес характеризується цілеспрямованістю на створення блага і результатом – створеним продуктом, який має вартість.

*Засоби праці* в кожному циклі виробництва використовуються лише частково, тому і витрати засобів праці включаються у затрати виробництва в кожному виробничому циклі також не повною мірою, а в межах їх спожитої частини – суми зносу та амортизації. Знос та амортизація – протилежності, що оцінюються в одній і тій же величині, відносяться до однієї сутності – економічного об'єкта, що втрачає і відновлює вартість. Розраховується вона за нормами, виходячи з первісної вартості об'єкта та строку його корисного використання. Знос – це втрата вартості капітальним об'єктом у зв'язку з його використанням у процесі виробництва, старінням, втратою технічних та інших корисних якостей. Амортизація (від гр. *amort* – заперечення смерті, безсмертя) – це відновлення втраченої вартості (зносу) капітального об'єкта шляхом формування амортизаційного фонду для здійснення затрат з відновлення зношених об'єктів або їх частин. Єдність протилежностей зносу та амортизації передбачає суворе балансове рівняння між цими елементами процесу виробництва (рис. 1).

Засоби праці (необоротні активи)	
Знос	Амортизація
втрата якості та вартості	відновлення якості та вартості
включення до витрат	вирахування з доходу
втрата прибутку	формування цільового фонду

Рис. 1. Знос та амортизація як елементи виробничого процесу

*Предмети праці* беруть участь у виробничому процесі як споживчі вартості. Продукція, що надійшла від виробництва, володіє тими ж властивостями, звідси і спільність в методиці їх обліку за кількістю, якістю і сумою. Предмети праці споживаються повністю в кожному виробничому циклі, тому їх вартість повністю включається у вартість готової продукції. Створена в процесі виробництва готова продукція обліковується за кількістю, якістю та сумою. Використані на виробництво запаси повинні в обліку списуватися за кількістю, так само, як і отримана від виробництва готова продукція також повинна оприбутковуватися за кількістю, адже споживча вартість характеризується кількісною визначеністю.

Слід зазначити, що західна класична політична економія нерідко плутала оборотний капітал з капіталом, що функціонує у сфері обігу. Зокрема, А. Сміт вважав обіговим капіталом фонд життєвих засобів робітників, а оборотним капіталом – торговий, товарний капітал. У Д. Рікардо були відсутні критерії поділу капіталу на основний і оборотний. Така ж картина і в сучасних західних обліково-фінансових підходах, що вважають головним не весь капітал підприємства, а лише тільки частину його – оборотний капітал, що знаходить відображення і в балансі підприємства, де на перше місце ставляться оборотні активи і в останню чергу відображається основний капітал. У результаті цього основна увага приділяється процесу отримання додаткової вартості, а не створенню умов для підприємницької діяльності і відтворення капіталу [3].

Оскільки виробництво – це витратний процес, в якому споживаються елементи праці, то в реальному секторі економіки діє два взаємопов'язаних і суперечливих процеси: виробництво і споживання. У цій двоїстості процесу виробництва виявляються два аспекти, які підлягають самостійному вивченню: перший – це процес використання різних речовин та сил природи (виробниче споживання), другий – це процес виготовлення нового продукту виробництва. Кожен аспект є

самостійним об'єктом вивчення. У самостійності проявляється їхня протилежність, і як результат – індивідуальність.

Кожен аспект обліковується одночасно і в натуральному, і у вартісному вираженнях, формах. Як самостійні об'єкти обліку процесу споживання ресурсів і виготовлення нового продукту праці протистоять один одному як сукупності, спільності та об'єкти пізнання.

Разом із тим між цими об'єктами є діалектичний взаємозв'язок та взаємообумовленість, яка одночасно характеризує їх як єдність. Ця єдність виявляється у тому, що обидва аспекти вивчаються як сукупність у своїх технологічних та організаційних параметрах. У цій єдності аспекти втрачають свою індивідуальність та виступають як сукупність. Як спільність два аспекти процесу виробництва формують третій аспект – процес трансформації ресурсів на новий продукт праці, який виступає як третій об'єкт обліку.

Таким чином, процес виробництва як єдність і предмет вивчення розподіляється на три самостійні об'єкти вивчення:

- речовини та сила природи (ресурси), які використовуються;
- новий продукт праці (виріб, послуга);
- перетворення речовини та сил природи на новий продукт праці.

Наведені три ознаки характерні для кожного виробництва, тому що у будь-якому виробництві незалежно від його технології, організації та майбутнього продукту праці для здійснення процесу виробництва необхідно використовувати різні ресурси, речовини та сили природи. Вивчення їх натуральних та вартісних характеристик – завдання бухгалтерського обліку. Таким чином, на початковій стадії будь-якого виробництва обліковуються процеси використання речовини та сил природи, які їй виступають як об'єкти пізнання та обліку.

Крім того, процес виробництва обліковується як процес поєднання праці, предметів праці та засобів праці, тобто різних речовин та сил природи, з метою одержання нового продукту праці. Це поєднання відбувається залежно від характеру технології та організації виробництва. При цьому не має значення характер продукту праці – центнер цукру, пара взуття, трактор чи робота або послуга. Вивченню та обліку підлягають процеси поєднання, видозмінювання, розміру, якості використовуваних ресурсів, їх натуральні та вартісні параметри. Іншими словами, у бухгалтерському обліку має відобразитися хід технологічного процесу – перетворення ресурсів на готовий продукт. Не має також значення характер технології – механічна або органічна, тип виробництва – індивідуальний, серійний або масовий, чи якась інша ознака виробництва. Вивченню у будь-якому разі підлягають процеси трансформації ресурсів у новий продукт праці, їх натуральні та вартісні характеристики. Об'єктами вивчення у цьому аспекті виступають натуральні та вартісні характеристики переданих у виробничий процес ресурсів до моменту їх повного перетворення у новий продукт праці. Цей процес становить комерційну таємницю підприємства та є змістом внутрішньогосподарського обліку.

Загальний порядок обліку процесу виробництва зображено на рис. 2.

Засоби праці	Предмети праці	Праця
13 "Знос не-оборотних активів"	20 "Сировина і матеріали", 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 91 "Загальновиробничі витрати", 65 "Розрахунки за страхуванням"
23 "Виробництво"		
26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"		

Рис. 2. Схема обліку процесу виробництва

Витрати на виробництво в бухгалтерському обліку відображаються в єдиному вимірнику – у грошовій формі, що необхідно для отримання синтетичного показника – собівартості готової продукції, але разом з цим витрати відображаються в матеріальних і трудових вимірниках, які є основою для їх грошового вираження і використовуються для контролю їх об'єму.

Результатом виробництва є створення нової вартості. Вартість створюється капіталом при взаємодії не лише елементів виробництва, але й інтересів власників у підтриманні їх добробуту. Слід зазначити, що вартість створеного продукту, з одного боку, вимірюється затраченими на його виробництво ресурсами, що проявляється як собівартість, а з іншого – його суспільною цінністю, що проявляється як ціна товару. Їх різниця і складає додатковий продукт, що проявляється як прибуток і є результатом синергії елементів виробництва.

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку підприємства, а собівартість – одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і самокупність підприємства. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства. Управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації. Слід більш чітко розрізняти методи обліку витрат на виробництво й методи калькулювання собівартості продукції [4].

Бухгалтерський облік забезпечує підготовку й аналіз бухгалтерської інформації, щоб допомогти керівництву в управлінні, плануванні й контролі діяльності підприємства, оскільки він надає інформацію про формування собівартості, забезпечує даними про відхилення фактичних показників від прогнозних значень в оперативному порядку. Традиційні підходи до поняття того, що система обліку повинна включати лише внутрішню інформацію, а діяльність розглядається як одна головна стаття витрат підприємства, на сьогоднішній день є неприпустимими. Система вітчизняного обліку повинна бути орієнтована не лише на виробництво, а й на ринок. Мислення, зорієнтоване на продукцію, повинно змінюватися на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів.

Традиційна модель обліку виробничих витрат та визначення собівартості готової продукції базується на національних і міжнародних стандартах обліку та звітності, стандартах GAAP (General Accepted Accounting Principles – загальноприйняті принципи обліку; ця система найбільш широко використовується у США). За цією схемою виробничі витрати поділяють на витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації, і витрати періоду – витрати, що не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені [5].

Виробничі витрати – це витрати на продукцію, які можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом [6]. Аналіз галузевих інструкцій із планування, обліку й калькулювання собівартості продукції дає змогу виділити такі методи обліку виробничих витрат: за деталями, виробами, групами виробів, замовленнями, процесами і виробництвами.

Відповідно до запропонованого розподілу методів обліку витрат можна виділити способи калькулювання: розрахунки за прямим принципом, підсумовування витрат, виключення витрат, коефіцієнтний, пропорційний і комбінований [7]. Метод калькулювання на основі діяльності –

це прийом, який полягає в узагальненні комплексних витрат за центрами діяльності, а потім у розподілі цих витрат на обсяг випуску виробів або послуг, на які були використані ці витрати. Наприклад, для проведення в дію виробничого пристосування необхідні комплексні витрати, які можуть включати вартість електрики, витрати на утримання, капітальні витрати і поставки. Ці витрати після цього підсумовують і розподіляють пропорційно до кількості годин, які використовувались для його створення [8].

Розрізняють два спеціальні методи калькулювання: кайдзен-костинг і таргет-костинг (цільове калькулювання). Система калькулювання кайдзен-костинг, яка виникла на підприємствах Японії, набуває все більшого поширення в США та країнах Європи. Кайдзен означає вдосконалення і включає процес безперервного вдосконалення особистого, сімейного, суспільного і трудового життя. Щодо виробництва, то тут кайдзен означає постійне вдосконалення, до якого причетні всі – як менеджери, так і робітники. Отже, кайдзен не має прямого відношення до калькулювання, а є унікальним підходом, що може застосовуватися в усіх проявах діяльності людини.

Таргет-костинг (цільове калькулювання) – це метод визначення собівартості виробу або послуги, оснований на ціні, яку покупці бажать платити. Таку процедуру називають також калькулюванням собівартості на основі ціни. Таким чином, цільове калькулювання – це стратегія, за якою компанія спочатку визначає прийнятну ціну нового виробу і його граничну собівартість, а вже потім проектує сам виріб, реалізація якого забезпечить досягнення певної мети. Цей підхід застосовують японські компанії, а останніми роками йому приділяють усе більше уваги в США та Західній Європі [9].

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування згаданих методик ще не набуло належного поширення. На думку автора, основною причиною є те, що облік виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції залежать від розвиненості системи управлінського обліку на підприємстві, а українські підприємства не приділяють йому належної уваги. В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" з управлінського обліку передбачено індивідуальні підходи до організації роботи на цій ділянці у кожному конкретному підприємстві [10]. Практичний бік застосування управлінського обліку ставить перед керівництвом підприємства конкретні завдання організаційного характеру, а саме: чи доцільне використання цього виду обліку; чи створювати управлінську бухгалтерію; який має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та систему контролю за цими показниками тощо [11]. Величезний вплив на вирішення цих проблем мають галузеві організаційні та інші особливості конкретного підприємства, наявність внутрішньої й зовнішньої звітностей тощо.

Отже, на сучасному етапі бухгалтерський облік, по-перше, не задовольняє повною мірою потреб користувачів і, по-друге, не відповідає економічним відносинам, які формуються. Крім того, сучасна система бухгалтерського обліку не дає змоги створити надійну інформаційну основу для розвитку ринків капіталу, приватизації, збільшення інвестицій та оцінки ефективності функціонування приватного сектору; для використання ресурсів міжнародних фінансових ринків та розвитку міжнародних економічних відносин. До того ж ситуація ускладнюється тим, що Україна має свої особливості, зокрема:

- по-перше, на відміну від країн Америки та Західної Європи, в яких формування та розвиток економіки і системи

бухгалтерського обліку відбувалися природним шляхом протягом двох останніх десятиліть, в Україні проходить прискорена економічна реформа, що вимагає відповідної зміни системи бухгалтерського обліку;

- по-друге, проблема полягає в тому, що через тривалу відірваність від світових господарських процесів система обліку перебуває у гіршій ситуації, від якої, з огляду на брак часу для здійснення економічних трансформацій та суспільно-господарських реформ, потрібно перейти безпосередньо до оптимальної.

На підставі проведеного дослідження можна стверджувати, що на етапі виробництва закладається основа для одержання прибутку від основної діяльності. Тут здійснюється основна частина витрат підприємства, задіяна більша частина ресурсів. Тому виробництво займає чільне місце в кругообороті капіталу, а чітка організація його обліку необхідна для успішної діяльності підприємства. Цим обґрунтовується необхідність подальших досліджень у цій сфері.

**Література:** 1. Моссаковський В. Б. Удосконалення обліку та контролю витрат в сільськогосподарських підприємствах / В. Б. Моссаковський // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 42–46. 2. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України [Текст] / М. С. Пушкар // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України", 21–22 листопада 2007 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 48–50. 3. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2-х ч. Ч. 1 : [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 512 с. 4. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [підручник для студентів вищих навч. закладів] / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с. 5. Пушкар М. С. Розробка системи обліку : [навч. посібн.] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с. 6. Ягмур К. А. Еволюція категорії "витрати на виробництво" : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту (Ч. 1) / К. А. Ягмур. – Полтава : Полтавський університет споживчої кооперації України, 2006. – С. 175. 7. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–11. 8. Голов С. Ф. Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку / С. Ф. Голов // Податкове планування. – 2007. – № 2(64). – С. 25–30. 9. Белоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Белоусова, М. Чумаченко // Облік: теорія і практика. – 2008. – № 10. – С. 3–7. 10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (зі змінами і доповненнями) : Закон України № 996-XI від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>. 11. Голов С. Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 15–23.

**References:** 1. Mossakovskiy V. B. Udoskonalennia obliku ta kontroliu vytrat v silskohospodarskykh pidpriemstvakh / V. B. Mossakovskiy // Ekonomika APK. – 2007. – No. 3. – Pp. 42–46. 2. Pushkar M. S. Stvorennia intelektualnoi systemy obliku dlia ekonomiky Ukrainy [Creation of intellectual accounting system for economics of Ukraine] [Text] / M. S. Pushkar // Materialy

mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii "Stvorennia intelektualnoi systemy obliku dlia ekonomiky Ukrainy" [Materials of international scientific and practical conference "Creation of intellectual Accounting system for economics of Ukraine"], 21–22 lystopada, 2007 r. – Ternopil : Ekonomichna dumka, 2007. – Pp. 48–50. 3. Butynets F. F. Istoriia bukhhalterskoho obliku [History of Accounting] : in 2 parts. Part 1 : [navchalnyi posibnyk dlia studentiv vyshchikh navchalnykh zakladiv spetsialnosti 7.050106 "Oblik i audyt"] [textbook for university students of the speciality 7.050106 "Accounting and Audit"] / F. F. Butynets. – 2-he vyd., dop. i pererob. – Zhytomyr : PP "Ruta", 2005. – 512 p. 4. Napadovska L. V. Upravlinskyi oblik [Managerial accounting] : [pidruchnyk dlia studentiv vyshchikh navch. zakladiv] [textbook for university students] / L. V. Napadovska. – K. : Knyha, 2004. – 544 p. 5. Pushkar M. S. Rozrobka systemy obliku [Accounting system creation] : [navch. posibn.] [textbook] / M. S. Pushkar. – Ternopil : Kart-blansh, 2003. – 198 p. 6. Yahmur K. A. Evoliutsiia katehorii "vytraty na vyrobnytstvo" : materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, prysviachenoї 35-richchiu kafedry bukhhalterskoho obliku i audytu (Ch. 1) / K. A. Yahmur. – Poltava : Poltavskiy universytet spozhyvchoї kooperatsii Ukrainy, 2006. – P. 175. 7. Belousova I. Problemy obliku vyrobnychkykh vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii v promyslovosti / I. Belousova, M. Chumachenko // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2009. – No. 4. – Pp. 3–11. 8. Holov S. F. Klyasifikatsiia vytrat i metody kalkuliuvannia sobivartosti v upravlinskomu obliku / S. F. Holov // Podatkove planuvannia. – 2007. – No. 2(64). – Pp. 25–30. 9. Belousova I. Dyskusiini problemy obliku vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii / I. Belousova, M. Chumachenko // Oblik : teoriia i praktyka [Accounting : theory and practice]. – 2008. – No. 10. – Pp. 3–7. 10. Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini (zi zminamy i dopovnenniamy) : Zakon Ukrainy No. 996-XI vid 16.07.99 r. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.ligazakon.ua>. 11. Holov S. F. Problemy ta perspektyvy reformuvannia bukhhalterskoho obliku v Ukraini / S. F. Holov // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2009. – No. 11. – Pp. 15–23.

#### Інформація про автора

**Камінська Тетяна Григорівна** – канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України (03041, Україна, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 15, e-mail: Ktg8@yandex.ru).

#### Информация об авторе

**Каминская Татьяна Григорьевна** – канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Национального университета биоресурсов и природопользования Украины (03041, Украина, г. Киев, ул. Героев Оборони, 15, e-mail: Ktg8@yandex.ru).

#### Information about the author

**T. Kaminska** – Ph.D. in Economics, Associate Professor of Accounting and Audit Department of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine (15 Heroiv Oborony St., 03041, Kyiv, Ukraine, e-mail: Ktg8@yandex.ru).

*Рецензент*  
докт. екон. наук,  
професор Попов О. Є.

*Стаття надійшла до ред.*  
11.02.2013 р.