

ДОСЛІДЖЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ СУТІ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

Оголенко Е.В.

Селіванова Н.М., к.е.н., доцент

Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса

Вартісний вимір в бухгалтерському обліку побудовано на калькуляції, що є основою цін. Її виникнення пов'язують з зародженням мануфактурного виробництва. Найбільшого розвитку, як інструменту оцінки рентабельності товарів, калькулювання отримало при промисловому виробництві.

Калькулювання (від лат. *calculatio* — рахунок, підрахунок) – це система розрахунків, за допомогою яких визначається собівартість усієї проданої продукції, собівартість конкретних видів виробів, сума витрат окремих підрозділів підприємства на виробництво та продаж продукції. Калькуляція собівартості необхідна для визначення ціни одиниці продукції, порівняння витрат підприємства з результатами його виробничо-господарської діяльності, визначення рівня ефективності роботи підприємства [1].

Щодо калькуляції – це лише документ, в якому зібрано в певній логічній послідовності інформацію про витрати на виробництво, чи збут продукції (послуг або робіт). Частіше цей документ у вигляді спеціальної таблиці, що дістав назву калькуляційний лист. Цей термін є невід'ємною складовою частиною більш широкого поняття «калькулювання» [2].

Калькулювання є способом оцінки господарських засобів і одночасно результатом такої оцінки.

Дослідженням даного питання займалися такі вчені як проф. В.В. Сопко, Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко, К.В. Романчук, проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. В.Ф. Палій, І.А. Басманов.

В свою чергу думки вчених дещо різняться з приводу даного визначення (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна таблиця, щодо визначення поняття «Калькуляція»

Автор	Визначення
1	2
Ф.Ф. Бутинець [3]	Калькуляція має подвійний зміст: по - перше, вживається в значенні обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого певного процесу, і по-друге, – в значенні обчислення собівартості одиниці готової продукції.
І.М. Прокоф'єв [4]	Калькуляція є особливою дисципліною, до завдань якої відносяться: вивчення та класифікацію витрат залежно від структури виробництва і відношення їх до продуктів, що виробляються, встановлення порядку обліку та розрахунку кожного виду витрат та розробку методів обчислення собівартості продукції.
Я.В. Соколов [5]	Калькуляція – це облік витрат і результатів господарського процесу

Продовження таблиці 1

1	2
П.П. Німчинов, В.І. Стоцький, М.С. Пушкар [6]	Калькуляцію вважають окремою наукою (галуззю знань) про методи та способи обчислення собівартості на основі даних бухгалтерського обліку, яка має свій об'єкт та метод.
Є.Г. Ліберман, А.Ф. Галкін, В.Г. Макаров, Л.Г. Девашук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач [7]	Під калькулюванням собівартості розуміють тільки обчислення фактичної собівартості одиниці виготовленої продукції.
Анджан К.Я [8]	Під поняттям калькулювання не можна розуміти лише сукупність прийомів, які використовуються для обчислення собівартості одиниці продукції. Калькулювання – ширше поняття, яке включає визначення об'єму незавершеного виробництва на початок та кінець звітної періоду, кількості отриманої продукції, супутньої та побічної продукції, а також відходів виробництва, браку та порядок оцінки незавершеного виробництва, побічної продукції, відходів, браку та ряд інших розрахунків.
Н.В. Мазуркевич та С.В. Бойко [9]	Калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу: капітальні інвестиції, постачання, виробництво, збут.
Н.Д. Врублевський [10]	Калькуляція включає в себе: 1) продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, які використовуються в основному виробництві; 2) побічної продукції підрозділів основного виробництва, які використовуються на наступних стадіях технологічного процесу чи для продажу на сторону; 3) продукцію підрозділів підприємства для виявлення виробничо-фінансових результатів їх діяльності; 4) всієї готової продукції, виконаних робіт, наданих підприємством послуг; 5) виду і одиниці готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, які продаються на сторону, виконаних робіт, наданих послуг.

В ході дослідження було виявлено, що вчені та автори неоднозначно підійшли до визначення поняття «калькуляція», проте можна зробити узагальнюючий висновок, за яким сутність калькулювання полягає у деталізації вартісної оцінки результатів господарських процесів (придбані активи, виготовлена продукція, реалізовані активи) і поданні їх у формі, зручній для аналізу доцільності такого процесу, тобто у формі калькуляції.

Варто звернути увагу на думку В.Ф. Палія [11], який вважає словосполучення «калькуляція собівартості продукту А», як таке, що вживається недоцільно, оскільки калькуляція і є обчисленням собівартості.

Термін «собівартість» не несе змістовного економічного навантаження. Він перейшов в українську мову з російської, де виник для позначення категорії «витрат на виробництво конкретного продукту» завдяки своєму приємному звучанню. Цей термін вперше зустрічається в роботах О.П. Рудановського і М.П. Тер-Давидова [12]. До цього вживали терміни «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «виробнича вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «заводська вартість», «вартість собі», «повна ціна», «дійсна ціна» [13].

Звідси слідує, що калькуляція передусім служить для визначення певної вартості, лише окремим різновидом якої є витрати на виробництво або, як зазвичай їх називають – собівартість.

На початку ХХ ст. при розгляді питань, пов'язаних з калькуляцією М.Є. Хабаров, І.П. Бабенко, Р.Я. Вейцман [14] пов'язували останню з розрахунком ціни виробу. М.Г. Філімонов [15] у 1928 році зазначав, що виробнича ціна включала тільки пропорційні (змінні) виробничі витрати, а виробнича «своя ціна» крім того ще й постійні витрати (накладні витрати цехів та загальногосподарські витрати). Крім виробничої ціни та своєї ціни (продуктів виробництва) він відмічав, що на промислових підприємствах випадає калькулювати, тобто визначати ще й наступні ціни: покупну (матеріалів, обладнання); комерційну свою ціну (продуктів збуту); продажну (відпускну) ціну (продуктів збуту).

Таким чином, калькулюються не тільки витрати на виробництво (собівартість), але й дохід та прибуток, що можна одержати від «продуктів збуту». Отже, калькуляція присутня не лише в обліку процесу виробництва, але й процесу збуту продукції. Підтвердження цієї думки знаходимо в роботах А. Кальмеса [16], Р.Я. Вейцмана [14] та М.С. Пушкаря [17], які представляють три різні покоління дослідників.

Визначення сутності елементів методу бухгалтерського обліку формувалося протягом тривалого часу. Більшість авторів структуру методу бухгалтерського обліку розкривають у вигляді наступних пар: документування та інвентаризація; рахунки та подвійний запис; оцінка і калькуляція; баланс і звітність. Зокрема так вважають наступні вчені: В.П. Астахов [18], проф. Г.Г. Кірейцев [19], проф. В.Г. Макаров [20], проф. М.С. Пушкар [17].

На основі проведеного аналізу поглядів науковців можна провести низку загальних висновків, а саме, для калькуляції є характерними такі методологічні задачі, як визначення об'єкту калькуляції і вибір калькуляційних одиниць, виділення калькуляційної статі витрат і застосування методики їх визначення.

Питання калькулювання виникають перед бухгалтером на всіх стадіях кругообігу господарських засобів: у процесі заготовляння сировини і матеріалів, виробництва і реалізації продукції. [21] У самому широкому сенсі калькулювання є спосіб систематизації витрат і отримання інформації про собівартість продукту для виявлення резервів підвищення ефективності виробництва і управління цим процесом.

Бухгалтерський облік не лише забезпечує інформацією про загальні витрати і доходи, але і поділяє її за видами діяльності, для визначення ефективності виробництва конкретних видів продукції, робіт та послуг. Це здійснюється саме за допомогою калькуляції.

Цей процес відіграє суттєву роль в діяльності підприємства, де відбуваються виробничі процеси. Виготовлення продукції чи надання послуги не доцільно розпочинати, не визначивши очікуваних для цього витрат.

Література

1. Економіка підприємства: навч. / За ред. проф. О.І. Волкова. – М.: ИНФРА-М, 2006. - 416 с.;

2. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання [Електронний ресурс] / К.М. Радченко. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_4/10.pdf
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.Б. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖГПІ, 2000. – 448 с.
4. Прокоф'єв І.М. Основи калькуляції сільськогосподарської продукції в сільськогосподарському виробництві / І.М. Прокоф'єв. – М.: Сельхозгид, 1989. – 172 с.
5. Соколов Я. В. Бухгалтерський облік: від витоків до наших днів. – Аудит 1996 р. 210 ст.
6. Бухгалтерський облік в сільському господарстві з основами обліку в інших галузях народного господарства : підручник для студентів вузів / під ред. Німчинова П.П. Москва : Статистика, 1978. – 438 с // В.І. Стоцький „Теорія і практика калькулювання» 1931 р., // Пушкар М.С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: Підруч. для вузів / Тернопіль: 1998.
7. Ліберман Є.Г. « Про методи обліку виробництва праці і ефективності раціоналізації » 1929 // Галкин А. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : під. посібник для вузів. 1976. — 335 с // Макаров В.Г. Основні питання собівартості сільсько-господарських продуктів // АПК: Економіка та управління. - 2001. - № 7. - С. - 61-67// Девашук Л.Г., Єрмолаєва В.І., Квач Я.П., Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку Частина I : Навч.посібник.-ТОВ «Одісей», 2001.-495с.
8. Анджан К. Я. Основи бухгалтерського учета / К.Я. Анджан. - 2-е изд., перероб. і доп. - М. : Статистика, 1977. - 184 с.
9. Мазуркевич Н.В. Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання / Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Економічні науки. - Житомир: ЖДТУ, 2002. - № 18. - С. 58-64.
10. Врублевский Н.Д. Управлінський облік витрат виробництва: теорія і практика / Н.Д. Врублевский. - М.: Фінанси і статистика, 2002. - 352 с.
11. Палій В.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : сучасні проблеми // Бухгалтерія. – 2007 року. – С. 63.
12. Рудановский А.П. Тер-Давидова М.П. Теорія обліку. Дебет і кредит як метод обліку баланса.
13. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 1998. - 448 с.
14. Вейцман Р.Я. «Елементарний курс бухгалтерського обліку» 1936 р.
15. Філімонов Н.Г. Промисловерахівництво / Н.Г. Філімонов. – М.: Видавництво “Економічне життя” – 1925
16. А. Кальмеса «Фабрична бухгалтерія » 1926 р.
17. Пушкар М.С Фінансовий облік : Підручник. Тернопіль. Карт – бланш, 2002 – 628с.
18. Астахов В. П. Теорія бухгалтерського обліку : навчальний посібник / В. П. Астахов. — Москва : ИКЦ «МарТ», 2005. — 576 с.
19. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: [монографія] / Григорій Герасимович Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
20. Макаров Н.П. Основні питання собівартості сільсько-господарських продуктів / / АПК: Економіка та управління. - 2001. - № 7. - С. - 61-67.
21. Скрипник М. І. Особливості калькулювання собівартості продукції / М. І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – № 1(16). – с. 263-272.