Микола Палюх
Тернопільський національний економічний університет

КАЛЬКУЛЯЦІЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У вітчизняній теорії бухгалтерського обліку калькуляція є одним із елементів його методу. Водночас паралельно таким же елементом вважається оцінка, що зумовлює необхідність уточнення змісту першої. Водночас не всі вчені зводять калькуляцію до елемента методу бухгалтерського обліку, а трактують її як самостійну науку.

Як елемент методу бухгалтерського обліку калькуляція стала трактуватися порівняно недавно: за одними даними цей додатковий елемент методу ввів В.Г. Макаров, за іншими – А.О. Афанасьєв, з чим можна було б погодитись, якби в парі з калькуляцією до нього не включалась оцінка [2, с.68].

Принагідно підкреслимо, хоч оцінку як складову методу бухгалтерського обліку обґрунтовували С.К. Татур та М.Л. Леонтьєв, позиція П.П. Німчинова була діаметрально протилежною: „Грошова оцінка не є складовою частиною методу бухгалтерського обліку, так само як вона не є методом в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка є умовою, при наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись, і виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві" [3, с.133].

Зокрема, П.П. Німчинов писав: „Калькуляція (від лат. calculatio – обчислення) – це галузь економічних знань, в якій вивчаються методи (способи, прийоми) обчислення собівартості заготовленої або виробленої продукції, виконаних робіт і послуг. Вивченням цих методів займається окрема наукова дисципліна „Калькуляція собівартості продукції, робіт і послуг". Тому калькуляція не є складовою частиною методу бухгалтерського обліку. Однак бухгалтерський облік, як і багато інших економічних дисциплін, широко використовує методи калькуляції" [3, с.133]. Порівняно недавно М.С. Пушкар знову висловив думку, що: „Калькуляція, як наука, має свій предмет і метод. Предметом калькуляції є собівартість продукції, робіт і послуг як в цілому по підприємству, так і в розрізі його структурних підрозділів, центрів витрат і сфер відповідальності. Методом калькуляції є система науково обґрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції, робіт і послуг з метою визначення ефективності організації і технології виробництва, роботи окремих ланок виробничого процесу (бригад, дільниць, служб)" [5, с.247, 249].

Однак це не стало загальновизнаним у теорії бухгалтерського обліку і не справило впливу на його парадигму, тому зміст адитивного методу залишився незмінним упродовж другої половини XX ст. та до наших днів.

За тлумаченням В.Г. Лінника: „Калькуляція є необхідною умовою обґрунтованої грошової оцінки, а грошова оцінка – невід'ємною складовою калькуляції, яка, власне і забезпечує виконання калькуляційних розрахунків. Тільки грошова оцінка уможливлює облік та узагальнення всіх різноманітних витрат ресурсів і послуг. Способи оцінки і калькулювання досить тісно пов'язані між собою, а тому їх гармонійне поєднання, узгодженість дають змогу відобразити наявність та рух господарських засобів і процесів у грошовому вимірнику" [1, с.193].

Еклектичність включення оцінки в парі з калькуляцією як окремих елементів методу бухгалтерського обліку очевидна, якщо вдуматись у їх тлумачення, сформульоване В.Г. Лінником: „Основою оцінки засобів підприємства та здійснюваних господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовують калькуляцію" [1, с.192]. Адже на будь-якій стадії кругообороту засобів неможливо обійтись без калькуляційних розрахунків. Зокрема, В.Г. Макаров підкреслював: „Калькуляція застосовується на всіх трьох стадіях кругообороту господарських засобів. На першій стадії кругообороту (процесу постачання) через калькуляцію визначають собівартість куплених (заготовлених) матеріалів. На другій стадії (процес виробництва) вона використовується для обчислення виробничої

собівартості виготовленої продукції. На третій стадії (процес реалізації) за її даними встановлюють повну собівартість реалізованої продукції" [2, с. 103].

Оскільки, як цілком слушно зауважив В.Ф. Палій: „Реальність оцінки можлива при точній калькуляції фактичної собівартості заготівлі матеріалів, виробництва й реалізації продукції" [4, с.228], відтак, на нашу думку, пріоритетною є оцінка активів підприємства за витратами на їх виробництво і придбання.

Не дивно, що із-за відсутності конкретизації прагматичних аспектів, на практиці найменш достовірною є власне оцінка, визначена за допомогою калькуляції. Причому, не тільки внаслідок того, що це відбувається через технічні помилки, які виявляються, коли сума, відображена на дебеті рахунка 23 „Виробництво", не відповідає списаній при його закритті у кореспонденції : дебет рахунка 26 „Готова продукція", кредит рахунка 23 „Виробництво", або й навіть внаслідок дисбалансу, тобто, перевищення величини пасиву над активом через завищення сальдо рахунка 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", єдиною причиною якого є заниження собівартості реалізації.

Але це, так би мовити, справа техніки калькуляційних розрахунків. Сама ж методологія теж не надто науково виважена стосовно забезпечення достовірної історичної (фактичної) собівартості продукції (робіт, послуг).

Внаслідок недостатнього методологічного обґрунтування калькуляції проходить відхилення від критерію її достовірності. Маємо на увазі, перш за все, викривлення собівартості сільськогосподарської продукції, котре зумовлюється недоліками діючої системи її калькуляції, починаючи від способу розподілу загальновиробничих витрат і закінчуючи методикою визначення собівартості двох і більше видів продукції, які одержують від однієї культури чи від одного виду тварин.

Калькуляція має бути виключена з переліку елементів методу бухгалтерського обліку, адже в підсистемі фінансового обліку, в принципі, без неї можна обійтись, визначаючи прибуток чи збиток за синтетичними рахунками. Тому обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за окремими видами, яке здійснюється за даними аналітичних рахунків, тут не обов'язкове. В управлінському ж обліку саме калькуляція собівартості продукції є одним із важливих прийомів, а формування витрат виробництва – головним об'єктом, що дає підстави для виокремлення цього виду обліку в окрему підсистему, нарівні з фінансовим обліком.

Література

1. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

2. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. – М.: „Финансы", 1975. – 295 с.

3. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: „Вища школа", 1977. – 240 с.

4. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.

5. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

6. Хомин П.Я., Палюх М.С. Калькуляція продукції: теорія і практика. Інноваційна економіка / Всеукраїнський науково-виробничий журнал 3" 2007 (5). – С. 68-75.