

УДК 657

*В. В. Качалай,
аспірант кафедри обліку та аудиту економічного факультету,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ОСНОВНИХ ДИФЕРЕНЦІЙ МІЖ ПОНЯТТЯМИ "КАЛЬКУЛЮВАННЯ" ТА "КАЛЬКУЛЯЦІЯ" ДЛЯ ПОТРЕБ ВИРОБНИЦТВА

Закцентовано увагу на необхідності адекватного тлумачення економічної сутності окремих понять для потреб виробництва. Досліджено основні підходи до визначення понять "калькулювання" та "калькуляція". Ідентифіковано ключові диференційні ознаки досліджуваних понять шляхом проведення ретроспективного аналізу літературних джерел з окресленої проблематики.

The paper takes issue with traditional insights into economic essence of some notions for the purposes of production. The study examines primary approaches to definition of notions "calculation as a process" and "calculation as a result". Key distinctive features of the notions researched are identified by conducting a retrospective analysis of extensive body of literature on the subject.

Ключові слова: калькулювання, калькуляція.

Key words: calculation as a process, calculation as a result.

ВСТУП

В умовах глобалізації національних економік країн світу собівартість продукції є одним із ключових показників діяльності суб'єктів господарювання. Варто наголосити, що провідними науковцями було розроблено ряд релевантних методичних підходів до обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції, які миттєво були впроваджені на багатьох вітчизняних і зарубіжних промислових підприємствах. Одночасно актуалізується потреба в адекватному тлумаченні й застосуванні низки економічних понять, які також набирають неабиякої ваги у контексті вищевказаних трансформацій. Серед них доцільно виокремити "калькулювання" та "калькуляцію" як ключові терміни, які лежать в основі дослідження будь-якої окремо взятої системи обліку витрат. Проте, незважаючи на стрімкий прогрес у розвитку ефективних методик коштування, беззаперечним залишається факт відсутності універсального підходу до трактування економічної сутності даних понять. Основними методичними проблемами залишаються:

- ототожнення "калькуляції" та "калькулювання";
- превалювання концентрації уваги на меті, а не на сутності досліджуваних понять;
- обмеження методичних підходів до трактування визначених понять процесом виробництва.

Проблемні питання тлумачення економічної сутності понять "калькулювання" та "калькуляція" знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.О. Гури, А.Г. Загороднього, Б.М. Литвина, Г.В. Мисаки, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеца, В.О. Шевчука; російських вчених: П.С. Безруких, М.А. Вахрушиної, А.Ш. Маргуліса, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова; американських вчених: Р. Адлера (R. Adler), Р. Каплана (R. Kaplan), Р. Хансена (R. Hansen), Р. Хілтона (R. Hilton), Ч. Хорнгрена (Ch. Horngren).

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

У контексті вищевказаної проблематики метою даного дослідження є ідентифікація головних диференційних ознак, які лежать в основі трактування економічної сутності понять "калькулювання" та "калькуляція".

Для досягнення поставленої мети використовуються такі загальнонаукові методи дослідження: індукція, дедукція та теоретичне узагальнення — для розкриття сутності понять "калькулювання" та "калькуляція"; групування і порівняння — для виокремлення ключових відмінностей між досліджуваними термінами; синтез та аналіз — для систематизації та оцінки результатів дослідження.

РЕЗУЛЬТАТИ

Калькулювання — це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими затратами, бухгалтерським обліком затрат на виробництво (управлінським обліком) [2]. Появу поняття "калькулювання" пов'язують з зародженням мануфактурного виробництва. Найбільш стрімкий розвиток калькулювання як інструмент оцінки рентабельності товарів та способів подолання конкуренції, отримало в умовах промислового виробництва [1].

Професор Київського національного університету імені Тараса Шевченка В.Г. Швець вказує на те, що калькулювання — це сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур визначення собівартості продукту. Калькулювання спрямоване на виявлення собівартості результату виробництва. Об'єктами калькулювання виступають продукти праці — види продуктів, напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Калькулювання як процес включає такі етапи:

- 1) групування витрат;
- 2) розмежування витрат між об'єктами калькулювання;
- 3) визначення собівартості продукції, робіт, послуг;
- 4) відображення собівартості виробів у калькуляції;
- 5) контроль плану із собівартості щодо нормативу;
- 6) аналіз собівартості та визначення результату.

Основними принципами калькулювання є:

- науково обґрунтована система класифікації витрат підприємства;
- визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- вибір методу розподілу накладних витрат;
- розмежування витрат між звітними періодами;
- вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Отже, розкривши основні етапи та принципи калькулювання, варто підсумувати, що під поняттям "калькулювання" розуміють групування, розмежування та розподіл витрат між об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості з метою контролю за результатами праці, прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва [5].

Термін "калькуляція" походить від латинського "calculatio" — обчислення, який, в свою чергу,

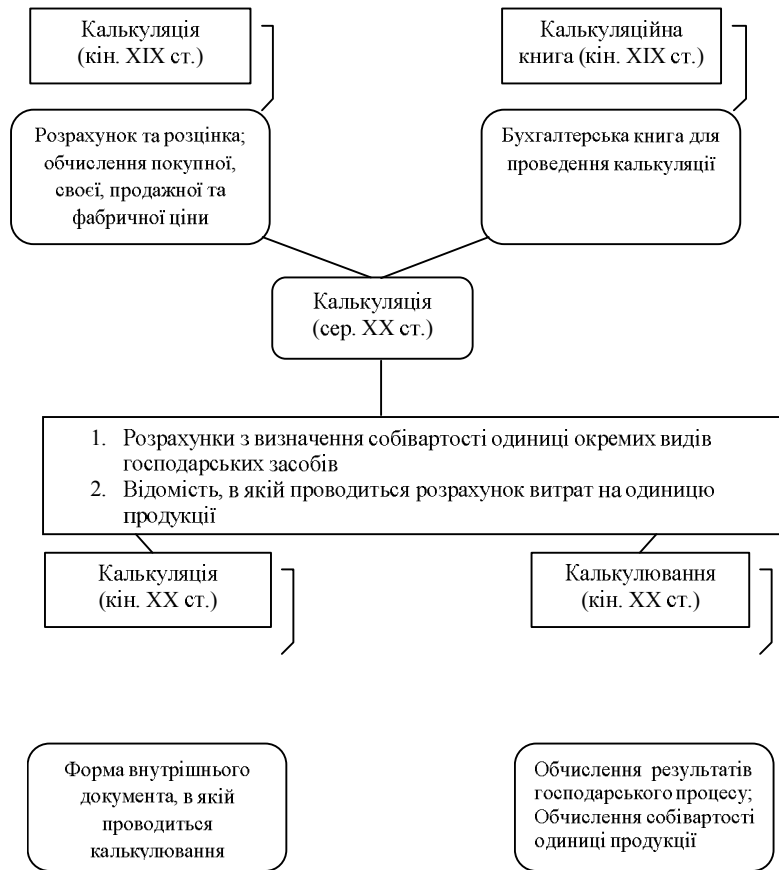


Рис. 1. Еволюція поглядів щодо сутності понять "калькуляція" та "калькулювання" [4]

утворений від більш елементарного — "calcul" (камінчик). Першочергово стародавні римляни здійснювали розрахунки за допомогою камінчиків на стародавньому різновиді рахівниць — абак. Абак, яким користувалися стародавні римляни та стародавні греки, являв собою кам'яну плиту, яка була розграфлена відповідним чином. Необхідні розрахунки на рахівницях здійснювалися шляхом переміщення камінчиків по їх розграфленій поверхні, що, по суті, і вважали стародавні калькуляцією [3]. Детальний процес історичного розвитку економічної думки щодо трактування сутності досліджуваних понять подано на рис. 1.

Стає зрозумілим, що вчені-економісти оперують двома поняттями: "калькулювання" як процес розрахунку вартості та "калькуляція" як результат цього розрахунку.

М. І. Скрипником було проведено резюмування думок низки вчених щодо сутності поняття "калькулювання". Результати узагальнення занесені в табл. 1.

Повертаючись до думки професора В.Г. Швеця, варто наголосити, що калькулювання, як більш широке поняття включає такі частини: калькуляційний облік та калькуляцію. Калькуляція — це спосіб розрахунку, визначена сукупність розрахункових процедур собівартості продукту. Одночасно калькуляція є і результатом калькулювання — визначеним і структурованим переліком витрат,

які стосуються продукту. Від структури калькуляції залежать порядок калькуляційного обліку, система розрахунків і характеристика інформації, яку отримують в її результаті.

Різні види калькуляцій складаються та використовуються залежно від системи, що прийнята на підприємстві, наявності відомостей і потреб керівництва.

Другою складовою процесу калькулювання є калькуляційний облік — система аналітичного обліку витрат на виробництво в інтересах достовірного й точного калькулювання. Основне завдання системи калькуляційного обліку — повна локалізація прямих витрат за об'єктами калькулювання й облік непрямих витрат, який забезпечує найбільш достовірний їх розподіл [5]. Отже, 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.

М. І. Скрипник виокремлює групу науковців, серед них: М.А. Вахрушина, А.Ф. Галкін, Д.І. Пільменштейн, К.Я. Анджан, Б.А. Титов, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партнін, Т.С. Смовженко, В.А. Коноплицький, А.І. Філіна, А.В. Бугайовта та Г.В. Ващинський, яка детально вивчає "калькуляцію" з точки зору елементу методу бухгалтерського обліку. Вперше до числа елементів методу бухгалтерського обліку калькуляцію у 1948 р. відніс професор А.О. Афанасьєв, проте з того часу нерідко даний підхід критикувався науковцями.

Доречно зауважити, що багато вітчизняних авторів у якості елемента методу бухгалтерського обліку часто використовують як поняття "калькулювання", так і "калькуляція".

В американських літературних джерелах часто зустрічається термін "костинг" (costing), що можна інтерпретувати як "калькулювання собівартості" [8]. У цьому випадку цілком можливо провести паралель з вищевикресленими поглядами Бутинця, Пушкаря, Мисаки, Шарманської та Швеця. Зарубіжним аналогом обох досліджуваних у статті понять є термін "calculation", що глумачить і як оцінка, і як розрахунок витрат та результат цього розрахунку [6; 7].

ВИСНОВКИ

Таким чином, ретроспективний аналіз наукового доробку багатьох вітчизняних та зарубіжних авторів дозволяє зробити наступні висновки.

1. Калькулювання — це сукупність прийомів бухгалтерського обліку, процес розрахунку в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу, обчислення собівартості одиниці продукції, послуги, роботи.

Таблиця 1. Групи вчених, які досліджували поняття "калькулювання"

№ п.п.	Групи вчені	Визначення поняття "калькулювання"
1	Мазуревич, Бойко, Кузміньський, Белобородова, Палій, Сумцов, Бєлий, Маргуліс, Воронова, Михайленко, Швець	Обчислення (визначення, розрахунок витрат)
2	Бутинець, Симонова, Слабінський, Карпова, Пушкар, Литвин, Меркушев, Мисака, Шарманська, Лебедев, Швець	Обчислення (визначення) собівартості продукції, робіт, послуг
3	Вахрушина	Складання калькуляції
4	Мазуркевич, Бойко	Обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу
5	Литвин, Пушкар, Наринський	Метод контролю

2. Калькуляція — це одночасно і результат калькулювання, і форма внутрішнього документа, в якому здійснюється калькулювання і подаються його результати.

3. "Калькулювання" і "калькуляція" часто вживаються як слова-синоніми, зокрема на позначення елемента методу бухгалтерського обліку.

4. Зарубіжними еквівалентами для досліджуваних понять є терміни "costing" та "calculation".

У цілому, еволюція понять "калькулювання" та "калькуляція" триває. Безперечно, світові економічні процеси споконвіку були ключовим фактором у формуванні їх сутності. І саме, враховуючи економічні глобалізаційні тенденції, вчені продовжуватимуть викристалізувати найбільш влучне трактування вищеперахованих категорій.

Література:

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособие ВЗФЭИ] / М.А. Вахрушина — М.: ЗАО "Финстатинформ", 2000. — 359 с.
2. Герасимчук Н. В. Методи обліку собівартості: новий погляд на калькуляцію / Н.В. Герасимчук // Міжвузівський збірник наукових праць / Економіка: проблеми теорії та практики. — Дніпропетровськ: Дніпропетровський державний університет, 2000. — Випуск 20. — С. 64—70
3. Давидович І.Є. Управління витратами: [навчальний посібник] / І.Є. Давидович. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.
4. Скрипник М.І. Процес калькулювання: визначення понять // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15).
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2008. — 535 с.
6. Adler, Ralph. Management Accounting: Making it World Class. — Boston: Butterworth-Heinemann, 2009
7. Hilton R. Cost management: strategies for business decisions. — 2000. — 962 p.
8. Kaplan, Robert. Measures for Manufacturing Excellence. — Boston: Harvard Business School Press, 1990.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2012 р.