

ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ВИНИКНЕННЯ ТА ЕВОЛЮЦІЇ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ І ПОСЛУГ

Отримання й контроль інформації щодо собівартості виробництва й реалізації продукції власного виробництва, робіт і послуг є необхідною складовою інформаційного блоку будь-якого суб'єкту господарювання з метою прийняття управлінських рішень щодо досягнення рентабельного функціонування в невизначених ринкових умовах.

Калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг є невід'ємною складовою сучасного управлінського обліку.

Принципи, методи, проблеми та напрями вдосконалення калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у системі управлінського обліку були змістовно розглянуті у працях вчених як далекого, так і близького зарубіжжя, зокрема, А. Апчерча [1], М. А. Вахрушиної [2], М. Д. Врублевського [3], С. Ф. Голова [4], Р. Ентоні [5], Т. П. Карпової [6], Л. В. Нападовської [7], Б. Нідлза [8], В. Ф. Палія [9], Дж. Ріса [5], Дж. Фостера [10], Ч. Т. Хорнгрена [10], М. Г. Чумаченка [11], А. Яругової [12].

Історія виникнення обліку в цілому і управлінського зокрема була викладена у змістовних дослідженнях як вчених близького і далекого зарубіжжя, так і вітчизняних дослідників: Й. Я. Даньківа [13], М. Р. Лучка [13], М. Метьюса [14], М. Я. Остап'юка [13], М. Х. Б. Перери [14], Я. В. Соколова [15].

Проте детально історичний аспект еволюції калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг на різних етапах розвитку провідних держав світу з урахуванням вітчизняного досвіду детально не розглядався, що і викликало необхідність проведення подальших досліджень.

Метою статті є дослідження в історичному аспекті виникнення й розвитку процесу калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг в системі національних облікових шкіл країн з розвинутими ринковими відносинами з урахуванням вітчизняного досвіду.

Провідний фахівець в системі бухгалтерського обліку Я. В. Соколов [15] вважає, що у сфері обліку затрат комерційне рахівництво безпосередньо по-

в'язано з камеральним обліком, в межах якого затрати фіксувались відповідно з кошторисом.

Прообразом сучасної калькуляції були зарубки на піраміді Хеопса в древньому Єгипті щодо витрат, пов'язаних з харчуванням робітників-будівельників, загальна кількість яких складала 1500 талантів. Аналогічні свідчення залишились і у древній Греції на стіні Парфенона. Вартість будівництва храму складала 469 талантів [15].

Документи, які дійшли до сучасних дослідників, свідчать, що в древній Греції мали місце перші паростки виробничого обліку. У той же час там щоденно встановлювались норми виробітку, відрядні розцінки, норми накладних витрат [15].

Належна увага питанням калькулювання собівартості почала приділятися у країнах Західної Європи протягом XV–XVIII ст., коли вони прийняли подвійну бухгалтерію.

Так, італійський вчений-практик А. Казанова (1558 р.) пропонував використовувати позамовну калькуляцію в суднобудівництві. Цей метод калькулювання був найпершим.

Серед вчених представників англійської наукової школи XV–XVIII ст. першим, хто висунув ідею необхідності розрахунку калькуляції, був астроном, математик, винахідник алгоритмічної машини Чарльз Беббідж, за допомогою якої він вважав можливим підвищувати рівень технологічного процесу на виробництві [15].

Авторами промислового обліку у Франції були А. Пейн (1817 р.), М. Говард (1827 р.), Л. Мезієр (1857 р.). У своїх працях Л. Мезієр наполягав на використанні безпап'єрфабрикатного варіанту обліку витрат.

XIX ст. ознаменувалось становленням бухгалтерського обліку як науки у провідних країнах Західної Європи.

У цей період італійський вчений-практик К. Роньоні виступав прибічником необхідності калькулювання собівартості продукції в сільському господарстві.

Значний внесок в розвиток теорії і практики калькулювання собівартості здійснили представни-

ки економічного напрямку французької бухгалтерської школи XIX — початку XX ст.: Жан Густав Курсель-Сенель (1813—1892 рр.), Леон Сей, Адольф Гільбо, Жан Батист Сей, І. Барре.

Ж. Г. Курсель-Сенель вперше змістовно і глибоко сформулював теоретичні засади щодо обліку затрат і калькулювання собівартості. Він чітко розмежовував облік затрат і розрахунок собівартості, підкресливши, що друге є метою першого.

Відповідно його точки зору до складу собівартості слід включати прямі (особливі) й непрямі (загальні) витрати.

В обліковій практиці того періоду часу прямі витрати обліковувались на рахунку Товари, який відповідно структурі сучасного Плану рахунків можна класифікувати як симбіоз рахунків 23 «Виробництво» і 26 «Готова продукція» [16]. Непрямі витрати збирались на окремому однойменному рахунку. До складу непрямих витрат Ж. Г. Курсель-Сенель включав амортизацію, заробітну плату підприємця в межах загальноприйнятої плати управителям, страхові внески, витрати із ремонту, сформовані резерви на майбутні витрати. У складі прямих витрат чільне місце посідали матеріальні витрати й витрати із заробітної плати.

В обліковій практиці того часу торгова калькуляція фактично була тотожною фабричній. Витрати із придбання товарів трактувались як прямі, а всі інші — витрати обігу, що відносились до категорії непрямих (загальних).

У французькій науковій школі вищезазначеного періоду була відсутня єдина думка щодо витрат із оплати праці. Більша частина бухгалтерів вважала за доцільне включення їх до складу собівартості, використовуючи при цьому за дебетом рахунок Готова продукція. Інші бухгалтери-практики пропонували списувати їх на рахунок Збитків і прибутків. В державі формувались дві концепції обліку витрат із заробітної плати — матеріальна й фінансова. Ж. Г. Курсель-Сенель займав у цьому питанні компромісну позицію: у разі можливості віднесення заробітної плати до конкретного виробу — він притримувався матеріальної концепції, а в разі неможливості — був прибічником фінансової.

Цей видатний французький бухгалтер розробив методику калькулювання собівартості за переділами, пропонував в якості бази розподілу непрямих витрат використовувати прямі та визначати щорічно повну собівартість.

Окремої думки Ж. Б. Курсель-Сенель притримувався щодо комплексних виробництв, вважаючи, що там відсутні прямі витрати, і це є причиною недоцільності розрахунку в таких виробництвах собівартості продукції взагалі.

Філософом і пропагандистом розрахунку калькуляції, яка була «дамою його серця», по праву вважається

видатний державний діяч того часу і науковець Леон Сей. Він був прибічником максимально точного визначення собівартості з використанням напівфабрикатного методу і грошової оцінки побічної продукції.

Його співвітчизник А. Гільбо пропонував включати до складу собівартості три елементи: сировину, заробітну плату, загальні витрати.

Значний внесок у розвиток теорії калькулювання здійснив представник юридичного напрямку французької бухгалтерської наукової школи 20-х років XX ст. Леон Батардон (1919 р.). Він вперше висловив думку щодо необхідності розмежування бухгалтерської й технічної собівартості. Перший варіант розрахунку собівартості базувався на використанні інформації, наведеної в первинних документах, а другий передбачав визначення собівартості за допомогою спеціальних коефіцієнтів. Проте і в першому, і у другому варіантах до складу собівартості передбачалось включати тільки прямі затрати, а непрямі — списувати на рахунок Збитків і прибутків.

Л. Батардон справедливо підкреслював, що для різних типів виробництв не може бути єдиної методології розрахунку собівартості.

Інженер за освітою Жорж Перрін (1953 р.) запропонував зводити методи калькулювання до апіорної калькуляції, в основу якої покладено розрахунок коефіцієнту трудомісткості окремих виробів.

XIX ст. ознаменувалось для обліку розподілом бухгалтерії на дві складові: торгову й виробничу, витоки якого пов'язані з роботами чеського вченого Готтшалька (1856 р.) [15]. В англо-американській практиці це призвело до розподілу обліку на фінансовий і управлінський, які існують незалежно один від одного. У Німеччині торгова і виробнича бухгалтерії взаємодоповнювали і розвивали одна одну. Перша знайшла найбільш повне теоретичне обґрунтування в балансознавстві, а друга — в калькулюванні [15]. Ойген Шмаленбах (1873—1955 рр.) наголошував, що торгова бухгалтерія контролювала борги й зобов'язання, а виробнича — внутрішньогосподарські процеси. У німецьких компаніях виробнича бухгалтерія традиційно розподілялась на чотири відділи: облік заробітної плати, облік матеріалів, розрахунок собівартості, визначення й облік результатів діяльності.

З урахуванням розподілу обліку на торговий і виробничий в системі бухгалтерських рахунків в Німеччині особливу роль відігравав рахунок Виробництво, який поєднував традиційну бухгалтерію й баланс із калькуляцією. Місце й роль вищезазначеного рахунку були визначені двома класиками бухгалтерського обліку Шибє і Одерманом. За дебетом рахунку Виробництво обліковувались витрати, а по кредиту — вартість реалізованої продукції. Сальдо по

рахунку Виробництво визначало фінансовий результат від виробничої діяльності.

Інший варіант використання рахунку Виробництво був запропонований Лілієнталем. Відповідно до його підходу оберти за рахунком Виробництво, який використовувався в торгівій бухгалтерії, є дзеркальним відображенням обертів за рахунком Правління, що фігурує у виробничій бухгалтерії. Таке паралельне використання двох «віддзеркалюючих» рахунків у системі єдиної бухгалтерії надавало можливість використовувати два самостійні цикли рахунків.

У німецькій науковій бухгалтерській школі Альберт Кальмес по праву вважається теоретиком калькулювання і промислового обліку в цілому. Кальмес проторував шлях від організації підприємства, від технічних процесів до калькулювання й бухгалтерії. А. Кальмес розмежовував три різновиди калькуляції: одиничну, валову, серійну.

Німецький вчений всю продукцію виробництва розподіляв на три частини: основну (головну), побічну й відходи, вважаючи доцільним визначати собівартість кожного предмета, що знаходився на підприємстві.

Значна увага була приділена питанням калькулювання найвидатнішим німецьким вченим другої половини XIX ст. — першої половини XX ст. Йоганном Фрідріхом Шером (1846–1924 рр.). Він розподілив калькуляції на три різновиди: попередільні, фактичні, наступні.

Крім того, Й. Ф. Шер вивів дев'ять правил калькулювання, які протягом значного проміжку часу використовувались у практичній діяльності.

Фріц Шмідт (1882–1950 рр.) — представник німецької наукової школи XX ст. класифікував будь-який суб'єкт господарювання як живий організм і був автором органічної калькуляції. Німецький вчений вважав, що метою калькуляції є визначення реальних затрат використаних матеріалів і послуг у поточних цілях.

В німецькій науковій бухгалтерській школі XX ст. мали місце три напрями щодо питань вибору методу розподілу непрямих витрат і визначення номенклатури витрат, які включаються до складу виробничої собівартості: безпосередньо бухгалтерський напрям, математичний, статистичний.

Окрему позицію з вищезазначеного питання займав П. Рубель, який підкреслював, що розподіляти непрямі затрати взагалі недоцільно, витрати слід обліковувати там, де вони виникли, тобто такий запропонований варіант був тотожним обліку затрат за центрами відповідальності [15].

У кінці XIX ст. на початку XX ст. в обліковій практиці англійських компаній значна увага приділялась обліку затрат і процесу калькулювання собівартості готової продукції. Всі затрати розподіля-

лись на комерційні й виробничі. У свою чергу виробничі витрати розподілялись на: прямі, місцеві (цехові), загальні.

До складу собівартості, яка визначалась щомісячно, включались всі прямі й місцеві (затрати), а також частина загальних. Невключені до складу собівартості загальні витрати (утримання майстерень, витрати на рекламу, орендна плата) в кінці фінансового року списувались на рахунок Збитків і прибутків.

Середина XIX ст. ознаменувалась виникненням і становленням управлінського обліку у США, калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у системі якого посідає провідне місце.

Е. Н. Каплан, представник психологічного підходу щодо розвитку обліку, писав, що система обліку є певним механізмом, який дозволяє управлінню ідентифікувати і контролювати небажані відхилення. Перше визначення описує принципи обліку за центрами відповідальності, друге — стандарт-костс.

За думкою Е. Л. Колера (1892–1976 рр.), в основі бухгалтерського обліку лежить облік затрат, який разом із процесом калькулювання протягом довгого часу недооцінювався і, в певній мірі, ігнорувався бухгалтерами і підприємцями того часу. На початку XX ст. тільки 5 % американських компаній точно знало, за їх твердженням, у що обходиться їм продукція власного виробництва [15].

В американській бухгалтерській школі слід відзначити декількох вчених, які створили теорію обліку затрат, зокрема, А. Г. Черч (1901 р.), Хант Лоуренс Гант (1909 р.), Дж. Лі Ніколсон, Дж. Рорбах, Чарльз Бакстон Гонг (1912 р.).

Дж. Л. Ніколсон і Дж. Рорбах вперше визначили мету виробничого обліку як визначення собівартості, а облікові процедури звели до калькулювання затрат. На відміну від німецької практики, де облік затрат здійснювався по дебету рахунку Виробництво з використанням аналітичних рахунків, вищезазначені американські вчені розглядали калькуляцію як окрему (самостійну) частину загальної бухгалтерії.

У системі управлінського обліку протягом XX ст. виникли і почали використовуватись на практиці три основні методи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг: стандарт-костс, директ-костинг, рісібл-центр (центри відповідальності).

У царській Росії калькулювання зародилось у монастирях, де визначалась собівартість церковних треб (послуг), до складу якої включались затрати, пов'язані з утриманням монахів.

На державних мідних копалинах вівся облік затрат і здійснювалось калькулювання.

Виробничий облік почав формуватись у Росії у II половині XVIII ст.

Перша і друга половини XIX ст. характеризувались розвинутим промисловим обліком, складовою

частиною якого було калькулювання. Представник російської наукової школи II половини XIX ст. П. І. Рейнбот пропонував визначати собівартість готової продукції щорічно в кінці поточного року шляхом ділення прямих і частини накладних витрат, які відносились до конкретної майстерні, на обсяг готової продукції. Визначена таким чином величина собівартості готової продукції заносилась у книги складського обліку готової продукції. Облік затрат, які включались до складу собівартості, здійснювався за дебетом рахунку Товари (готова продукція).

Інший представник цього ж періоду С. Ф. Іванов вважав доцільним включати до складу собівартості тільки прямі затрати, будучи прибічником напівфабрикатного варіанту обліку затрат.

Їх однодумець Е. Е. Фельдгаузен вперше в російському варіанті промислового обліку запропонував ввести норми, удосконалений варіант яких з часом почав використовуватись у системі стандартності і в радянському нормативному обліку. За думкою вищезгаданого російського вченого, норми доцільно встановлювати на підприємстві один раз на десять років і затверджувати їх спеціальною комісією експертів. Відхилення від норм пропонувалось обліковувати як збитки або прибутки. Е. Е. Фельдгаузен вважав за доцільне розраховувати собівартість щомісячно. Крім того, він визначив структуру цехової, технічної та комерційної собівартості, ввів у російську бухгалтерську практику калькулювання терміни «прямі» і «непрямі» витрати.

Значний внесок у розвиток промислового обліку, а також теорії і практики калькулювання здійснили члени кола «Рахівництва», які висвітлювали свої наукові погляди на шпальтах одноіменного журналу протягом 1888–1904 рр.: С. М. Барац, К. Г. Щетинін-Кукуєв, А. З. Попов, Л. І. Гомберг. Так, С. М. Барац і К. Г. Щетинін-Кукуєв вважали, що не може бути єдиного промислового обліку, а є диференційовані його промислові варіанти за галузями.

А. З. Попов був прибічником розрахунку попередньої напівфабрикатної калькуляції, а також наполягав на розподілі непрямих витрат пропорційно заробітній платі.

Л. І. Гомберг розподіляв витрати на постійні та змінні, а також розробив оригінальний метод формування послідовної (ринкової) собівартості, за оприлюднення якої отримав золоту медаль у Франції.

Представник третього покоління російської дореволюційної наукової школи, «нова людина» Є. Є. Сіверс (1852–1917 рр.), виділив групи калькуляційних рахунків, був прибічником формування попередньої калькуляції, а також пропонував оцінювати напівфабрикати за ринковими цінами.

Його однодумець і помічник О. І. Гуляєв до складу собівартості включав: матеріали, заробітну

плату, затрати механічної, електричної сили та амортизацію (якщо вони беруть участь у створенні окремого виду готової продукції).

О. І. Гуляєв пропонував розподіляти накладні витрати пропорційно заробітній платі, а також вести аналітичний облік за кошторисними (обліковими) цінами. Різницю між фактичною та аналітичною собівартістю слід було відносити на рахунок Збитків і прибутків.

Слід підкреслити, що термін «собівартість» виник у 1912 р. у працях О. П. Рудановського, М. П. Тер-Давидова, Н. Ф. фон Дітмара замість чотирнадцяти різновидів синонімів, які використовувались у той період часу з метою визначення сутності вищезазначеного економічного поняття.

Питання визначення собівартості продукції, робіт і послуг випали з поля зору радянських теоретиків і практиків протягом перших років Радянської влади. Відновлення уваги до вищезазначеного питання було викликано вимогами, викладеними в рішеннях XII з'їзду КПРС та початком втілення в життя НЕП.

У той період часу значний внесок у розвиток теорії калькулювання здійснили О. П. Рудановський (1863–1934 рр.) та О. М. Галаган (1879–1938 рр.).

О. П. Рудановський вважав доцільним розраховувати два різновиди собівартості — за фактичними та за нормативними затратами. О. М. Галаган прикладав творчі зусилля щодо ліквідації непрямих витрат шляхом трансформації їх у прямі.

В обліку 30–40х років XX ст. у СРСР мали місце три підходи щодо калькулювання собівартості продукції. На першому етапі собівартість визначалась без безпосереднього зв'язку з даними бухгалтерського обліку. Починаючи з 1934 р. її почали визначати за даними бухгалтерського обліку, а протягом 1938–1940 рр. була впроваджена жорстка бухгалтерська калькуляція [15].

У 30–ті роки XX ст. у СРСР виник нормативний облік і почала розраховуватись нормативна собівартість, теоретичні засади визначення якої були розроблені Е. Г. Ліbermanом і М. Х. Жебраком (1889–1962 рр.).

Протягом 70–90х років XX ст. для визначення собівартості продукції, робіт і послуг використовувались галузеві інструкції загальносоюзного спрямування. Планові служби радянських підприємств розраховували планові, нормативні та фактичні калькуляції. Фактичні дані підпорядкованих підприємств і організацій узагальнювались, розраховувались середньогалузеві калькуляції окремих видів продукції, робіт і послуг.

На підприємствах країн соціалістичного табору, які входили до складу РЕВ, облік затрат і калькулювання собівартості здійснювались у калькуляційних бухгалтеріях.

Формування собівартості у країнах РЕВ мало дві тенденції розвитку. Перший напрям передбачав складання максимально докладних калькуляцій (НДР, СРР, ПНР). В інших країнах прагнули до мінімізації затрат і кількості статей калькуляцій та отримання максимуму інформації з метою управління підприємством. Так, в УНР до складу собівартості включались тільки прямі витрати, а постійні загальнозаводські витрати списувались у дебет рахунку Збитків і прибутків.

У багатьох соціалістичних країнах (НДР, НРБ, УНР, ЧССР) облік затрат вівся за центрами затрат і центрами відповідальності. Проте у НДР отримав розвиток нормативний метод обліку затрат і калькулювання собівартості, ентузіастом і пропагандистом якого був Е. Купфернагель.

У країнах з розвинутими ринковими відносинами калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг відноситься до сфери управлінського обліку і є комерційною таємницею компанії.

В Україні, як у незалежній державі, у даний період часу, витрати, які включаються до складу фактичної виробничої собівартості та собівартості реалізації, регламентуються П(С)БО 16 «Витрати», яке затверджене наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р. [17]. Проте кількість, зміст і структура статей калькуляцій кожним суб'єктом господарювання визначається самостійно з урахуванням особливостей його організаційно-технологічного процесу та впливу галузевої спеціалізації, що склалася історично. Для підприємств окремих галузей діяльності, зокрема для промислових підприємств, розроблені й оприлюднені Методичні вказівки щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг), які мають рекомендаційний характер [18].

Проведене дослідження дало можливість зробити наступні висновки:

1. Процес калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг має глибокі історичні корені.
2. Методологія калькулювання була визначена розробниками виробничого й управлінського обліку.
3. У країнах із розвинутими ринковими відносинами калькулювання собівартості відноситься до сфери управлінського обліку і є комерційною таємницею.
4. В Україні структура фактичної виробничої собівартості й собівартості реалізації регламентується П(С)БО 16 «Витрати».

Література

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М. А. Вахрушина. — 3 — е изд., доп. и пер. — М. : Омега — Л, 2004. — 576 с.

3. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. — М. : Бухгалтерский учет, 2005. — 399 с.

4. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. — Лібра, 2003. — 704 с.

5. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / А. М. Петрачков (ред.) ; Е. М. Ткач и др. (пер. с англ.). — 2 изд., стер. — М. : Финансы и статистика, 1998. — 558 с.

6. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для студентов вузов. — 2 — е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ ; ЮНИТИ — Дана, 2004. — 351 с.

7. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник для студентів вищ. навч. закл. — К. : Книга, 2004. — 544 с.

8. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз., Х. Андерсон, Д. Колдуэлл : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. — 2 — е изд., стереотип. — М. : Финансы и статистика, 1999. — 496 с. : ил. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

9. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). — М. : ИНФРА — М, 2006. — 279 с.

10. Хорнгрен И. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет : управленческий аспект : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

11. Чумаченко Н. Г. и др. Принятие решений в управлении производством. — К. : Техніка, 1997. — 191 с.

12. Яругова А. Управленческий учет / Management accounting / : Опыт экономически развитых стран : пер. с польск. С. Н. Роговиной, Г. И. Лебедевой : под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1991. — 240 с.

13. Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. — К. : Знання, 2005. — 276 с.

14. Мэтьюс М. Р. Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета : учебник / пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.

15. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.

16. Наказ Міністерства фінансів України «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 20.11.1999 р. № 291 з наступними змінами і доповненнями.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

18. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.

Подано до редакції 27.02.2009 р.