УДК 346.51; 366.42

ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Хомин П. Я.,
доктор економічних наук, професор,
Палюх М. С.,
кандидат економічних наук, доцент
Тернопільський національний економічний університет

КАЛЬКУЛЯЦІЯ ПРОДУКЦІЇ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Анотація. *В статті розглянуто калькуляцію продукції. Проаналізовано різні погляди вчених на дану проблему. Досліджено практичні питання калькуляції продукції на підприємствах України.*

Annotation. *The calculation of products is considered in the article. The different looks of scientists are analysed to this problem. Explored practical questions of calculation of products on the enterprises of Ukraine.*

Ключові слова: *калькуляція, методи бухгалтерського обліку, амортизація*

Постановка проблеми. 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. Зважаючи ж на відсутність наукових праць, у яких би було це зроблено у співвідносності з оцінкою, дослідження окресленої проблеми є важливим науковим і практичним завданням.

Аналіз досліджень і публікацій. Публікації з проблематики калькуляції на початку XX століття можна було умовно поділити на біполярні групи: одні автори вважали, що вся суть бухгалтерії зводиться до вирахування собівартості (Л. Сей, А. Кальмес, Й. Шер, М. Блатов). Зокрема А. Кальмес зазначав: „ Пристосування бухгалтерії до обчислення собівартості становить одну із характерних рис промислового рахівництва ... бухгалтерія є основою і контролем калькуляції, а остання - продовженням бухгалтерії в деталях" [10, с.175]. Натомість Ф. Ляйтнер, визнаючи: „Система рахунків повинна бути приноровлена до технічних особливостей підприємства і до задачі вирахування собівартості", все ж таки розглядав калькуляцію в теорії і на практиці „ ... як технічний розрахунок, який не має ніякого зв'язку з бухгалтерією", а Д. Люїс взагалі заявляв: „В даний час все питання полягає не в тому, у скільки обходиться заводу який-небудь фабрикат, а в тому, за скільки він може бути проданий" [10, с.168,175,193].

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 [4, с.68].

Принагідно підкреслимо, хоч оцінку як складову методу бухгалтерського обліку обґрунтовували С.К. Татур та М.Л. Леонтьєв, позиція вчителя В.Г. Лінника – 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" [7, с.133].

Водночас не всі вчені зводять калькуляцію до елемента методу бухгалтерського обліку, а трактують її як самостійну науку. 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" [7, 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)" [9, 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[1].

Консеквентний аналіз наукової літератури свідчить, що при тлумаченні оцінки й калькуляції мова йде про одне й те ж, а тому варто зважити на висновок В.Г. Лінника: „Таким чином, 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" [3, с.193].

Постановка завдання. Спираючись на ці трактування, автори статті визначили як мету – обґрунтування уточнення в ній сутності оцінки й калькуляції у співвідносності зі змістом методу бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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" [3, 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" [4, с. 103].

Оскільки, як цілком слушно зауважив В.Ф. Палій: „Реальність оцінки можлива при точній калькуляції фактичної собівартості заготівлі матеріалів, виробництва й реалізації продукції" [8, с.228], відтак, на нашу думку, диз'юнкція цих категорій за теперішньою теорією бухгалтерського обліку уявляється надуманою і, замість дублювання трафаретних визначень змісту елементів його методу, предметом поглиблених наукових досліджень мали би бути прагматичні аспекти, бо інакше годі досягти однієї з найголовніших якісних характеристик бухгалтерського обліку і звітності, що згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначена як основний принцип, а саме: історична (фактична) собівартість, тобто, пріоритетною є оцінка активів підприємства за витратами на їх виробництво і придбання.

Однак ознайомлення з публікаціями, котрі в тій чи іншій мірі зачіпають окреслену тему, засвідчує, що ця проблема зводиться авторами до схоластичного викладу абстрактної термінології, не наповненої жодним конкретним змістом, а лише велемовно викладаються класифікації й підкласифікації оцінок, повторюючи майже дослівно давно відомі трактування. Причому, безвідносно до того – є це навчальним чи науковим виданням: „Юридичні оцінки відрізняються дуже великою різноманітністю, однак ця різноманітність обмежена двома групами оцінок: а) що випливають з договорів та б) обумовлених деліктами. Статистичні оцінки є описом сукупності об'єктів за деякими середніми характеристиками, що складають цю сукупність ... Адміністративні оцінки – це множина так званих облікових оцінок, які вводить, згідно принципу цілісності, підприємство. Серед них виділяється така група оцінок як pro memoria (для пам'яті: тобто умовна

[1] Варто підкреслити, що перелік елементів цього методу розширили в повоєнний період, включивши в нього оцінку, калькуляцію, звітність, інвентаризацію. Раніше ж такі вчені, як М.С. Помазков, М.В. Дембінський, О.М. Галаган, М.А. Кіпарісов, Я.М. Гальперін та ін. визнавали його складовими тільки балансове узагальнення, подвійний запис та документацію.

вартість, що дорівнює одній гривні)[2] ... Інформаційні оцінки ... Експертна оцінка ... Страхові (актуарні) оцінки ... Справедлива вартість ..." [1, с.77-78].

Подібною є класифікація оцінок, наведена Я.В. Соколовим, який вважає, що оцінки є індивідуальними, агрегатними, історичними, калькуляційними, суб'єктивними, об'єктивними, минулими, теперішніми, майбутніми, номінальними, фіксованими, затратними, подоходними, умовними, первісними, відновлювальними, заміщувальними, реалізаційними, капіталізованими або рентними, експертними, умовними, економічними, податковими, інвестиційними, кредитними, страховими (актуарними), юридичними, адміністративними, статистичними, інформаційними [10, с.202-203]. Йому вторить М.Ю. Медведєв, який наводить такі види оцінок: облікова, умовна (pro memoria), надходження (придбання), первісна, вибуття (реалізаційна), експлуатаційна (амортизована), переоцінена, фактична, історична, ринкова, відпускна, поточна, ліквідаційна, заміщення (відновлення), справедлива, нормативна (планова), споживча, диференційовавана, інтегральна, дисконтна (від англійського discount – скидка), страхова, експертна, балансова, залишкова, номінальна (від латинського nominalis – іменний), додаткова, добавлена [6, с.231-233].

Запозичені ж ці трактування, мабуть, з наступного джерела [5], зважаючи на хронологію видань, оскільки майже дослівно співпадають з ним, хоч загалом вони не надто відрізняються від давно відомої класифікації методів оцінок, викладеної Ф. Ляйтнером ще на початку XX ст., який вважав, що оцінки „ ... поділяються на абсолютні (поточні і продажні, останні можуть бути договірними й ринковими) та відносні (облікові, номінальні, калькуляційні, прейскурантні, за середніми цінами, за собівартістю)" [10, с.163].

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. У зв'язку з цим виникла навіть жартівлива сентенція: „Гумка – помічник бухгалтера", бо вона найбільш затребувана саме при визначенні собівартості продукції (робіт, послуг), адже на практиці доводиться заново декілька разів робити калькуляційні розрахунки, виправляючи погрішності таким ненауковим, але розповсюдженим способом, як підчистка. Самі ж неточності виникають внаслідок низки причин[3], причому й через ... заокруглення цифр у зв'язку з необхідністю відображення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) з двома знаками після коми, тобто з копійками, адже згідно правила так званої „парної цифри" заокруглення цифр здійснюється справа наліво: якщо остання значима цифра менше або дорівнює „4", вона відкидається; якщо більше або дорівнює „6" – найближча зліва від неї значима цифра збільшується на одиницю. Якщо остання значима цифра „5", найближча зліва від неї цифра збільшується на одиницю, якщо вона непарна, а парна залишається без змін[4].

Зазвичай же, частка від ділення витрат виробництва на кількість виробленої продукції (робіт, послуг) – це ірраціональний дріб, який навіть із дотриманням правил заокруглення зумовлює певні похибки при закритті аналітичних рахунків з обліку витрат виробництва, тому при значному обсязі виробленої продукції викривлення буде досить відчутним, що можна продемонструвати на такому прикладі за даними ТОВ „Поділля":

– витрати виробництва становлять 426310,93 грн.;

– вироблено 9171 ц продукції. Отже, фактична собівартість одного центнера продукції становить: 426310,93 : 9171 = 46,48 грн.

Упродовж року продукцію оприбутковували за плановою собівартістю 42,50 грн., а тому внаслідок заокруглення при розрахунку калькуляційної різниці (3,98 грн.), яка списана в кінці року за кореспонденцією рахунків дебет 26 „Готова продукція" – 3257,57 грн., дебет 90 „Собівартість реалізації" 423010,51 грн., за кредитом рахунка 23 „Виробництво" відображено 426268,08 грн., що на 42,85 грн. менше (426310,93 – 426268,08 = 42,85 грн.), ніж фактичні витрати за його дебетом. Тобто, оцінка продукції викривлена на цю суму. І вона може бути тим більш відчутною, чим значніший обсяг виробництва – одного боку, та значимість заокруглених цифр (відкинутих або доданих – справа для дотримання правила „парної цифри") – з іншого.

---

[2] Взагалі-то поза тим, що на практиці така мізерна сумарна оцінка застосовуватись не може, це тлумачення некоректне з огляду на застосування в російській літературі: „Условная (pro memoria) – сума оценки ... как правило, 1 рубль" [6, с.231], отож з урахуванням курсу валют її в нас треба би вважати ще меншою.

[3] Ми не розглядаємо тут випадків навмисного заниження собівартості продукції з метою лакування фінансової результативності діяльності менеджерів підприємств.

[4] Лист Державного комітету статистики України від 27.03.2006 р. № 09/3-9/116.

Однак ані в методичних нормативних матеріалах, ні в науковій чи навчальній літературі не висвітлюється , як бути в даному випадку, а тому облікові працівники діють на свій розсуд[5]. В даному випадку суму розходження списано на рахунок 90 „Собівартість реалізації" за міркуванням, що калькуляційна різниця тут найбільша, і це треба визнати не найгіршим варіантом, бо нерідко його взагалі не помічають, а тому бухгалтери-практики навіть придумали визначення „рве баланс", адже таке „загублення" витрат виробництва не може вийти за межі кругообороту засобів підприємства, який схематично можна уявити як замкнуте коло, де вони переміщуються, перебуваючи в певних точках орбіти на даний момент відліку часу.

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) Приміром, можливість застосування різних методів нарахування амортизації дозволяє, по суті, маніпулювати калькуляцією собівартості продукції, адже кожен із них дає різні значення такого елемента витрат виробництва (*табл. 1*).

Таблиця 1

Вплив річної суми амортизації, визначеної за різними методами, на формування витрат виробництва ТОВ „Поділля" (тис. грн.)

Показники	Методи нарахування амортизації					
	Податковий	Прямолінійний	Зменшення залишкової вартості	Прискореного зменшення залишкової вартості	Кумулятивний	Виробничий
Первісна вартість основних засобів – р. 031 „Балансу" ф. №1	–	4982	–	–	4382	4982
Залишкова вартість основних засобів – р. 030 „Балансу" ф. №1	2492	–	2492	2492	–	–
Річна сума амортизації – р. 260 „Звіту про фінансові результати" ф. №2	93	258	454	516	264	260
Операційні витрати (витрати виробництва) – р.280 „Звіту про фінансові результати" ф. № 2	1267	1432	1628	1690	1438	1434

Зокрема, використання інших, ніж податковий метод нарахування амортизації, який застосовується в ТОВ „Поділля", зумовило би збільшення операційних витрат виробництва до 1432 тис. грн. – за прямолінійним методом, або навіть до 1690 тис. грн. – за методом прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, та спричинило би підвищення собівартості кожного виду продукції в середньому на 13-33 відсотків. Тому цілком обґрунтованою, хоч і дещо емоційною є оцінка визнаного теоретика бухгалтерського обліку Г.Г. Кірейцева, що: „ ... цей стандарт (П(С)БО 7 „Основні засоби" – авт.) стає найневдалішою спробою створити нормативну базу обліку основних засобів та їх відтворення" [11, с.27]. Адже такі „стрибки" амортизації зумовлені лише технікою її розрахунків, які не можна вважати адекватними рівню втрат вартості необоротних активів у конкретному операційному циклі, отож і витрати виробництва, сформовані за різною методикою визначення їх зносу (відомо ж бо, що амортизація в бухгалтерському обліку вважається рівною сумі зносу основних засобів), відтак, собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) виявляється нереальною.

Проте це не єдина вада методології калькуляції собівартості продукції, що можна проілюструвати на прикладі галузі сільського господарства, де практично застосування методів калькуляційних розрахунків є найповнішим, будучи нерідко одночасною комбінацією декількох разом. Зокрема, в галузі тваринництва невирішеною проблемою є оцінка побічної продукції.

[5] Аби уникнути таких розходжень, один із авторів вже пропонував здійснювати калькуляційні розрахунки собівартості одиниці продукції з точністю до 5-6 знаків після коми, звісно, зберігаючи існуючий порядок заокруглень при відображенні показників у звітності.

Причому, не дивлячись на те, що дискусії з цього приводу тривають з кінця XIX століття, ще й зараз можна вважати цілком резонним висновок О. Пастухова, автора журналу „Счетоводство", що такий її вид, як гній „ ... рідко коли розцінюється перш за все із-за складності знайти йому належну ціну". І тим не менше, спроби „знайти належну ціну" робились. Одні настоювали на оцінці за ринковими цінами фосфорної кислоти і азоту, оскільки гній складається саме з цих корисних речовин, однак в цьому випадку тваринництво стає прибутковим, а землеробство – збитковим; інші, наприклад Е. Лаур, вважали можливим перевести гній в „удобрювальну силу торфу", що пояснювалось умовностями і недоліками першого напряму; треті (Гольц, Теєр, у нас цей погляд розвивав Людоговський) хотіли оцінювати гній за ціною прирощування продуктів, отриманих завдяки його використанню в якості добрив. Це фантастичний план, оскільки не ясними були способи оцінки продуктів землеробства і неясно, як оцінити приріст продукції на різних землях; четверті (Г. Ітц), начитавшись політекономічних книг і вважаючи, що гній взагалі нічого не вартує, хотіли оцінювати його за вартістю вивезення в поле, але, при цьому виникла важка задача з обчислення транспортних витрат; п'яті (Ламбль та ін.) йшли ще далі кажучи, що гній – „дар природи" і як повітря та вода нічого не коштує. Це здорожувало собівартість продукції тваринництва і здешевлювало собівартість продукції землеробства, крім цього, виникло питання про утримання суми з тих, хто розкрадав гній; шості (К. Вернер та ін.) шукали компромісу між попередньою концепцією і ідеєю затрат, вони настоювали на оцінці за вартістю підстилки – соломи, але тут же висувалось заперечення: „цей спосіб не є правильним, оскільки при оцінці не приймається до уваги та частина гною, яка отримується у вигляді рідких екскрементів"; сьомі намагались оцінити гній за вартістю неперетравленої частини корму (білки, жири і вуглеводи), але і в цьому випадку виникали труднощі першого і другого напряму; восьмі наполягали на оцінці його за цінами палива (дров, вугілля, нафти), але це мало сенс тільки тоді, коли гній використовувався не на добрива, а як паливо. На практиці, якщо частина гною і йшла на паливо, завжди якась частина йшла на добрива.

Отже, було вісім поглядів тільки на оцінку гною, але аналогічні запитання постають і при оцінці всіх видів продукції. І всі вони обмежені тільки фантазією бухгалтерів ...

На Заході В. Рошер вважав, що вартість гною рівна різниці між витратами на утримання худоби і вартістю отриманих від тварин головних продуктів" [10, с.106, 148].

Зараз же Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року №132 визначено, що собівартість побічної продукції повинна обчислюватись, виходячи із нормативно – розрахункових витрат, (раніше діяли коефіцієнти розподілу витрат між основною і побічною продукцією рослинництва, а гній у тваринництві треба було обліковувати за умовною оцінкою 1,50 крб. за одну тонну).

Проте й ця методика недосконала, а тому внаслідок недостатнього обґрунтування оцінки гною, проходить викривлення собівартості молока, приросту тварин, окремих культур рослинництва, під які вносять органічні добрива. Зокрема, якщо визначати собівартість за діючими методичними рекомендаціями лише з урахуванням нормативно – розрахункових витрат на його прибирання та вартості підстилки, то вона виявляється заниженою у порівнянні з оцінкою за вмістом діючої речовини азоту, фосфору і калію та цін на мінеральні добрива. В результаті витрати за елементом „Органічні добрива" у рослинництві нереальні, а у тваринництві завищується собівартість основної продукції.

Так, собівартість одного центнера молока та однієї голови приплоду ВРХ при застосуванні запропонованої оцінки гною по 19,40 грн. за одну тонну знижується на 5,92 грн. та 24,78 грн. відповідно, собівартість приросту ВРХ – на 77,50 грн. При цьому частково підвищується собівартість тих сільськогосподарських культур, під які вносились органічні добрива – цукрових буряків, картоплі, овочів відкритого ґрунту (*табл. 2*).

Однак тут не врахована т. зв. післядія органічних добрив, тобто те, що поживні речовини використовуються не відразу, а протягом трьох років: у першому році – 30, у другому – 50, у наступному – 20 відсотків, і це теж викривлює певною мірою показники собівартості продукції рослинництва. Принагідно зауважимо, що у XVIII ст. К. Роньйоні на противагу цьому пропонував визначати виснаження ґрунту різними культурами та застосовувати при калькуляції відповідні агрономічні таблиці [10, с.62], і певний резон у цьому, не дивлячись на екстравагантність такого підходу, є, особливо за сучасних умов, коли земельні угіддя передані у багатьох випадках в оренду, а орендарі не завжди переймаються відновленням родючості ріллі.

У зв'язку зі специфікою сільського господарства, де від однієї культури чи одного виду тварин отримують, зазвичай, два і більше види продукції, для визначення достовірного рівня витрат на виробництво кожного її виду важливою є обґрунтованість бази їх розподілу. Разом з тим ця проблема поки що не вирішена. Існуючі методи розподілу витрат між окремими видами продукції, одержаної від однієї культури чи одного виду тварин, не забезпечують дотримання вимог критерію достовірності формування показників собівартості.

Таблиця 2

Порівняння собівартості на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області при різних оцінках побічної продукції

Види продукції	Всього витрат тис. грн.	Віднесено витрат на гній, тис. грн.		Собівартість одиниці основної продукції, грн.	
		За діючою методикою	За оцінкою із урахуванням діючої речовини	За діючою методикою	З урахуванням пропонованої оцінки побічної продукції – гною
Молоко	36021,3	1399,5	4525,1	68,22	62,30
Приплід ВРХ	7204,3	155,5	502,8	285,55	260,77
Приріст ВРХ	50072,7	2338,1	7559,9	751,68	674,18
Цукрові буряки	62813,1	13707,4	13707,4	14,56	19,52
Картопля	2054,7	–	–	34,50	46,23
Овочі відкритого ґрунту	576,5	–	–	42,52	56,97

Сказане можна проілюструвати на практиці застосування бази розподілу витрат на утримання основного стада великої рогатої худоби, де як відомо, тривалий час витрати між приплодом і молоком розподілялись пропорційно кількості умовної продукції, яка визначалась переведенням приплоду в умовне молоко прирівнюванням однієї голови до 1,5 ц молока. Потім, у зв'язку з обґрунтованою критикою такої бази розподілу витрат, її змінили на іншу, згідно з якою на приплід необхідно було відносити 10 відсотків загальної суми, а решту – на молоко. Однак цей метод виявився ще недосконалішим, оскільки при цьому не враховувалась кількість отриманого приплоду та молока. При зміні співвідношення між приплодом і молоком проходило значне викривлення собівартості продукції.

Тому, починаючи з 1995 р., базу розподілу витрат між приплодом та молоком знову змінили і зараз вони розподіляються комбінованим методом, при якому витрати на приплід визначаються, виходячи з оцінки однієї голови приплоду за вартістю 60 кормоднів утримання корови. Хоч в такому випадку усуваються зазначені диспропорції у розподілі витрат між приплодом і молоком, адже тут враховується їх кількість, однак і цю базу розподілу не можна вважати досконалою, оскільки при цьому не береться до уваги якість продукції. До того ж такі часті зміни зумовили неспівставність собівартості цих видів продукції у динаміці за тривалий період.

Таким чином, висновок Ч. Гаррісона: „Фактично традиційні системи калькуляційного обліку розвивають лише одну сторону рахунка – дебетову. Дебетова сторона рахунка, куди заносяться всі фактичні затрати, опрацьована переважно всіма повно і ретельно. В той же самий час кредитова сторона, яка представляє собою за логікою речей оцінку тих результатів, які дали відповідні затрати, опущена взагалі"[10, с. 237], адже існуючі методи обчислення собівартості продукції, не дивлячись на те, що вони нібито вже мали би бути всесторонньо обґрунтовані, все ж такими вважатись не можуть, особливо в тих випадках, коли від виробництва отримують два види рівноцінної продукції, чи, поряд з основною – побічну. Бо існуюча парадигма бухгалтерського обліку так і не дала відповіді на питання, що виникли на початку XX ст., з якими „ ... зіштовхнувся Й. Барре при виробництві свічок. Коли вироблявся стеарин, одночасно отримували два побічних продукти – олеїн і вар. Олеїн і вар продавались на сторону, стеарин продавався частково, а також використовувався для виробництва свічок. Барре виділяв перш за все основний продукт, яким він вважав стеарин. Тому всі витрати – прямі й загальні, він відносив на стеарин. Після чого із цієї суми вираховував вартість вироблених олеїну і вару за ринковими цінами. Суму, яка залишалась, ділив на величину виробленого стеарину і отримував собівартість основного продукту. Калькуляція свічок включала собівартість стеарину і додаткові прямі витрати на виробництво саме свічок. Калькуляція свічок проводилась один раз на рік. В цьому рішенні було дуже багато умовностей: 1) чому стеарин, а не свічки, вважались основним продуктом, бо якщо стеарин продавався на сторону, то і олеїн, і вар також були предметами продажі і використовувались для дальшої переробки; 2) чому олеїн і вар оцінювались за продажними цінами (це заперечує принцип собівартості) і, нарешті, 3) чому на свічки не відносять загальні витрати" [10, с. 81].

Внаслідок недостатнього методологічного обґрунтування калькуляції проходить відхилення від критерію її достовірності. Маємо на увазі, перш за все, викривлення собівартості

сільгосппродукції, 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.

Як відомо при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) сільгосппідприємств загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до прямих витрат у галузях рослинництва, тваринництва, промислового виробництва, але за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та інших напівфабрикатів, переданих на переробку, бо скористатись методикою, наведеною у додатку до П(С)БО 16 „Витрати" неможливо не тільки у цій галузі, внаслідок її специфіки, але й у багатьох інших через її надмірну складність та непристосованість до цих вимог облікового забезпечення, зокрема, щодо накопичення інформації про фактичну потужність в машино-годинах у системному порядку. Проте, не дивлячись на це, в науковій літературі немає конкретного висвітлення можливих способів застосування цієї методики на якомусь підприємстві, а лише дублюються сентенції згаданого стандарту, які в цій частині нежиттєздатні. Отже, фактично витрати на управління виробництвом розподіляються пропорційно оплаті праці основних працівників із нарахуваннями на неї, вартості добрив і засобів захисту рослин і тварин, робіт та послуг, витратам на утримання основних засобів, страховим платежам, іншим витратам, втратам від падежу тварин.

Вже сам перелік статей, пропорційно до яких проводиться розподіл накладних витрат, свідчить про його необґрунтованість. Адже, якщо при цьому з прямих витрат виключається вартість насіння, кормів і переданої на переробку сировини, то аналогічно слід було б виключати і вартість добрив, засобів захисту рослин та тварин, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

В результаті проходить зміщення розподілу загальновиробничих витрат на рослинництво, оскільки тут більша питома вага решти витрат, пропорційно яких вони розподіляються, ніж у тваринництві В основному через нижчу питому вагу насіння (близько 20%, у той час, як вона у 2,5 рази вища за кормами). Окрім того, це зумовлено також більшою питомою вагою придбаних ресурсів, а вони різко подорожчали, бо оплата праці займає майже однакові частки – близько 16 відсотків в обох підгалузях.

У той же час не можна вважати, що лише подорожчання матеріальних ресурсів вимагає відповідного забезпечення витрат на управління виробництвом. Такі витрати пов'язані винятково з організацією праці і є адекватними тільки кількості підпорядкованих працівників. Чисельність же самих управлінців повинна обумовлюватись ефективним забезпеченням виконання їх функціональних обов'язків щодо організації праці підлеглих основних працівників. Отже і витрати на управління повинні прямо залежати від кількості основних працівників у господарстві. Тому загальновиробничі витрати слід розподіляти пропорційно до прямих витрат на оплату праці, що забезпечить об'єктивне визначення загальної суми витрат виробництва в окремих його підгалузях.

Висновки з даного дослідження. 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.

Водночас теоретичне обґрунтування сутності калькуляції, особливо стосовно методики її здійснення на підприємствах різних галузей, недостатнє, як і визначення її співвідносності з оцінкою. Не претендує на ексклюзивність й наше трактування. Тим більше, що взагалі навряд чи правомірно сподіватись на абсолютно ізольоване окреслення цих категорій стосовно окремих підсистем управлінського й фінансового обліку, оскільки, попри їх відмінності, вони все ж таки ґрунтуються на єдиних засадах, що й забезпечує врешті – решт їх цілісність як системи загалом. Тому-то подальші дослідження висвітленої у статті проблеми уявляються перспективними.

Використана література

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Кірейцев Г.Г. Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси в АПК, 2004. - №1. - С.23-30.
3. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
4. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. – М.: „Финансы", 1975. – 295 с.
5. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К.: ІАЕ УААН, 1999 р. – 20 с.
6. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Изд. „Дело и сервис", 2001. – 752 с.