

*Петрук Тетяна,  
студентка групи РКз -51*

## **ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ТА ЕТАПИ РОЗВИТКУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

Калькуляційна справа у своєму розвитку пройшла тривалий шлях, який характеризується великою різносторонністю та багатогранністю.

Століттями стародавні люди вели облік (письмовий) зарубками на камінцях, палицях та інших носіях, багато з яких збереглися до нашого часу. За свідченнями істориків на піраміді Хеопса були знайдені зарубки, які відображали вартість продуктів (часнику, редьки), які видавалися робітникам під час будівництва цієї піраміди. Так фараони, самі того не усвідомлюючи, намагалися відтворити сучасну форму калькуляції [5, С. 5].

У «Законах Ману» можна знайти постанови, які пов'язані з порядком здійснення державних витрат. Радник індійського царя Чандрагупти I – Каутілья (кін.V ст. до н.е.) написав трактат «Артхашастра», сама назва якого розкриває його зміст. Вона походить від слів «артха» (користь, вигода, прибуток) і «шастра» (наука, науковий твір, вчення). Каутілья писав, що ціна товару на ринку складається не тільки з витрат на виробництво, а й з торговельних витрат. [8].

Належна увага питанням калькулювання собівартості почала приділятися у країнах Західної Європи, коли вони прийняли подвійний запис. Лука Пачолі вперше в історії обліку описав у науковій літературі принцип подвійного запису у «Трактаті про рахунки і записи» (1494 р.), але при цьому не згадував про калькуляцію.

Калькуляція й не могла виникнути разом з подвійною бухгалтерією, тому що облік торгового і банківського капіталу не вимагає калькуляції, оскільки такі підприємства не виробляли продукцію і їх не цікавила собівартість.

На перетині XIV-XV століть почало стрімко розвиватися ремісництво, що спричинило появу перших мануфактур, на той час це була основна форма виробництва Західної Європи. Разом із мануфактурами набуває поширення калькулювання, яке за своєю суттю базувалось на розмежуванні праці і ремісницькій ручній техніці. Саме в цей час з'явилося багато факторів, які визначили появу калькулювання.

На великих підприємствах з великою кількістю сировини було досить складно запам'ятовувати всі витрати на конкретну продукцію,

тому знадобилася спеціальна організація розрахункових записів. Конкурентна боротьба, яка набула нового значення із розвитком мануфактурного виробництва, вимагала зниження ціни продукції, тому потрібно було знати точний розрахунок собівартості виробів, щоб визначити, на скільки можна знизити ціну при цьому не втрачаючи прибуток [6, С. 45].

Саме під час розвитку мануфактурного виробництва з'явилися перші, наукові праці присвячені проблемам собівартості продукції. Першим використувати позамовну калькуляцію в суднобудуванні запропонував італійський вчений-практик А. Казанова (1558 р.). Серед представників англійської наукової школи XV – XVIII ст. першим, хто висунув ідею про необхідність складання калькуляції, був астроном, математик, винахідник алгоритмічної машини Чарльз Беббідж, за допомогою якої він вважав можливим підвищувати рівень технологічного процесу на виробництві [7].

У 1756 році Георг Дірнас у своїй роботі «Перші основи камеральних наук» першим дав визначення «загальних витрат виробництва» і перерахував елементи собівартості.

У 1788 році Р.Гамільтон, вивчаючи технологію виробництва льняних тканин, наполягав на необхідності обчислення результатів по кожному варіанту виробництва. За допомогою цих розрахунків власник може вирішити, чи потрібен даний варіант виробництва чи ні. Саме у Р. Гамільтона вперше проявилось усвідомлення значення калькуляційних розрахунків для управління виробництвом [2, С. 112].

Виділення окремого виду обліку для внутрішніх потреб вперше знаходимо у одного з теоретиків промислового обліку – Ф.В. Кронхейльма (1818 р.). Але як і його попередники, Ф.В. Кронхейльм не передбачав складання калькуляції ні одиниці матеріалів, ні одиниці готової продукції. Думка про необхідність такої калькуляції вперше виникла у Ч. Беббіджа (1832 р.), проте її мету Ч. Беббідж також бачив не у визначенні ціни (вартості), а у пошуку за допомогою її аналізу резервів раціоналізації технології виробництва [1, С. 22-27].

Промисловий переворот наприкінці XVIII століття, перехід від мануфактурного виробництва до фабричного, розвиток капіталістичного машинного виробництва, створюють умови для розвитку великих промислових підприємств. У цей час підвищується значення калькуляції, як інструменту, який визначає рентабельність товарів. Калькуляція розвивається в напрямку більш точного обчислення собівартості продукції. Калькуляційний облік полягав у складанні попередніх кошторисів і визначенні витрат на певну дату; розробці механізму

контролю за витратами та їх змінами; виявлення позитивних і негативних відхилень від раніше складених кошторисів; проведення оперативного аналізу виявлених відхилень та організації регулювання витрат виробництва [2, с. 112].

XIX ст. ознаменувалось для обліку поділом бухгалтерії на дві складові: торгову й виробничу. В англо-американській практиці це призвело до розподілу обліку на фінансовий і управлінський. У Німеччині торгова і виробнича бухгалтерії взаємодоповнювали і розвивали одна одну. Перша знайшла найбільш повне теоретичне обґрунтування в балансознавстві, а друга – в калькулюванні [7].

Значна увага питанням калькулювання приділялась найвидатнішим німецьким вченим другої половини XIX ст. – першої половини XX ст. Йоганом 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 витрат використаних матеріалів і послуг у поточних цілях.

Теоретиком калькулювання і промислового обліку в цілому у німецькій науковій бухгалтерській школі по праву вважається Альберт Кальмес. Кальмес А. весь зміст бухгалтерії зводив до обчислення собівартості. В результаті виникло положення про неподільність процесу обліку витрат і процесу калькулювання. [3, С. 64-70.]

Значний внесок в розвиток теорії і практики калькулювання собівартості здійснили представники 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 витрат і калькулювання собівартості. Він чітко розмежував облік витрат і розрахунок собівартості, підкреслюючи, що друге є метою першого. Відповідно до його точки зору до складу собівартості продукції слід включати прямі (особливі) й непрямі (загальні) витрати.

Філософом і пропагандистом розрахунку калькуляції був Л. Сей, який вважається «трубадуром калькуляції», а калькуляція – «дамою його серця». Він був найрішучіше налаштований на калькулювання кожного виду продукції, що випускається. [2, С. 112].

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

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

Наступними етапами розвитку методики визначення собівартості стало створення систем «стандарт-кост» та «директ-кост». Як зазначав Ч. Гаррісон, на той час виникла криза традиційної калькуляції, методи якої не підходили для індустріального виробництва. У 1911 році Ч. Гаррісон створив систему, яку він називав «оперативно-операційний облік виробництва і збуту», але в наш час цю систему називають не інакше як «стандарт-кост», що означає собівартість, яка визначена заздалегідь.

Значний внесок у розвиток теорії калькулювання здійснив представник юридичного напрямку французької бухгалтерської наукової школи 20-х років ХХ ст. Леон Батардон (1919 р.). Він вперше висловив думку щодо необхідності розмежування бухгалтерської й технічної собівартості. Інженер за освітою Жорж Перрін (1953 р.) запропонував зводити методи калькулювання до апріорної калькуляції, в основу якої покладено розрахунок коефіцієнту трудомісткості окремих виробів.

Вітчизняне калькулювання виникло і розвивалося паралельно з розвитком промисловості і пройшло декілька етапів [4, С. 76].

1. Етап примітивного калькулювання (кінець XV ст. – початок ХІХ ст.) характерний для монастирського обліку (обліку, запровадженого у монастирях), у системі якого зустрічаються розрахунки, які віддалено нагадують калькулювання у сучасному розумінні.

2. Етап усередненого калькулювання (початок ХІХ ст. – середина ХІХ ст.). Для калькулювання даного періоду характерне усереднення одержуваних величин внаслідок використання найпростішого прийому: ділення сукупності всіх витрат на загальний випуск продукції. Таким чином, одержаний результат характеризував середню вартість випущеної чи виготовленої продукції.

3. Калькулювання наближене до повного (40-і роки ХІХ ст. – 80-і роки ХІХ ст.). Пов'язаний з появою складних (комплексних) виробництв, а також виникненням категорії «непрямих витрат», що потребували розподілу між видами продукції.

4. Етап повного калькулювання (80-і роки ХІХ ст. – 30-і роки ХХ ст.) характеризується визначенням повної собівартості продукції, тобто складання калькуляційних розрахунків як за прямими, так і за непрямими витратами; точний і правильний («справедливий») розподіл непрямих витрат.

5. Нормативне калькулювання – (30-і роки ХХ ст. – 90-і роки ХХ ст.) характеризується нормуванням виробничих витрат, створенням нормативного господарства на окремих підприємствах і використанням нормативного методу обліку витрат на виробництво чи його елементів.

6. Виробниче калькулювання. Одержало свою назву в зв'язку з тим, що згідно з П(С)БО 16 до складу виробничої собівартості включаються не всі витрати, а лише прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати, тобто витрати, які безпосередньо формують собівартість конкретних видів продукції чи виконаних робіт.

Як бачимо, на всіх етапах розвиток калькулювання тісно переплітався з поступальним розвитком системи обліку взагалі і узагальненням витрат на виробництво зокрема.

### **Список використаних джерел:**

1. Бойко С.В. Генезис калькуляції / С.В. Бойко // Науковий журнал «Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки». Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут. – 2001. – № 17. – С. 22-27
2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку. В 2-х частинах. навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП «Рута», 2001.- 512 с
3. 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
4. Давидович І.Є. Управління витратами: навчальний посібник / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
5. Медведев М.Ю. Основы калькулирования. Просто на 100 % / М.Ю.Медведев. – М.: Эксмо, 2008. – 128 с.
6. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учёта / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. -М.: Финансы, 1979. – 304 с
7. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

*Науковий керівник: к.е.н., доцент Михайлишин Н.П.*