

*М.І. Скрипник,
д.е.н., доцент,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НАУКОВІ ДИСКУСІЇ ТА ПРОТИРІЧЧЯ

Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання.

Система бухгалтерського обліку характеризується наявністю елементів і зв'язків між ними. Основними елементами системи бухгалтерського обліку є елементи його методу, які хоч і мають самостійне значення та виконують визначені функції, але підпорядковуються всій системі.

Завдяки великій кількості зв'язків між елементами методу систему бухгалтерського обліку можна назвати складною системою, зміст якої виражається в послідовності застосування елементів методу бухгалтерського обліку. Несвоєчасне або неправильне відображення в одному з елементів системи бухгалтерського обліку змін в її об'єктах викликає небажані зміни у всій системі, а також негативні наслідки у вигляді викривленої інформації.

Визначення місця калькулювання в системі бухгалтерського обліку має важливе теоретичне значення, оскільки дозволяє розкрити внутрішню єдність цієї структури, органічну взаємозалежність і гармонічну взаємодію складових елементів системи бухгалтерського обліку в цілому. Адже раціональне використання різних пізнавальних засобів бухгалтерського обліку неможливе без розуміння шляхів їх становлення і розвитку, без визначення їх ролі в процесі наукового пізнання, ефективності й меж застосування.

Важливим для визначення складових елементів системи бухгалтерського обліку є вивчення його методологічної

© М.І. Скрипник 2012

проблематики, яка визначається, з одного боку, завданням подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, з іншого – рівнем розвитку теоретичних знань, внутрішніми потребами розвитку бухгалтерського обліку. Елементами методології виступають методи, які включають набір різних прийомів дослідження. Термін “метод” в науковій літературі трактується по-різному, однак найчастіше використовується в розумінні системи засобів практичного й теоретичного пізнання і засвоєння дійсності; шляху чи порядку, послідовності пізнавальних операцій, етапів діяльності, виконання яких сприяє більш успішному досягненню бажаного результату.

В бухгалтерському обліку існують протилежні точки зору щодо ролі та складу його методу. На думку проф. В.Г. Макарова, “... встановити склад методу – це значить вирішити питання щодо місця та ролі науки про бухгалтерський облік серед інших економічних наук та одночасно виявити сферу його застосування, а також значення та можливості в управлінні господарською діяльністю”.

Більшість авторів, зокрема, проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. М.А. Кіпарісов, проф. В.Г. Макаров, проф. Н.М. Малюга, проф. П.П. Німчинов, проф. В.Ф. Палій, проф. Я.В. Соколов, проф. А.І. Сумцов, проф. Л.В. Чижевська, метод бухгалтерського обліку визначають як сукупність способів і прийомів, які забезпечують відображення та економічне узагальнення об’єктів бухгалтерського обліку. Проф. Б.І. Валуєв визначає метод бухгалтерського обліку з позиції отримання, обробки і надання облікової інформації з метою використання в процесі управління. Р.Я. Вейцман пов’язує метод бухгалтерського обліку з відображенням руху господарських засобів як по активу, так і по пасиву. Однак, це не означає, що сутність методу бухгалтерського обліку зводиться до пасивного споглядання явищ та об’єктів обліку. Метод бухгалтерського обліку повинен забезпечити реалізацію функцій обліку і вирішення завдань, що стоять перед ним, здійснення контрольних функцій, функцій аналізу та управління господарською діяльністю, збереження власності, контроль за процесом виконання планів та управління господарством, підрахунок показників виконання плану, контроль за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів.

Як зазначає проф. А.І. Сумцов, “Метод бухгалтерського обліку ... залежить від предмету обліку, тобто від об’єктів, що відображаються та контролюються, а також поставлених перед обліком завдань та вимог, що до нього висуваються”.

Дослідження трактування поняття “метод бухгалтерського обліку” дозволило сформулювати визначення методу бухгалтерського обліку для встановлення місця калькулювання серед його елементів.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, які забезпечують виконання завдань бухгалтерського обліку шляхом суцільного, безперервного і взаємопов’язаного відображення та узагальнення у грошовому вираженні об’єктів бухгалтерського обліку.

Способи та прийоми, що складають цю сукупність, називають елементами методу. Вперше елементи методу бухгалтерського обліку перераховано вченим, математиком і філософом Г.В. Лейбніцом у наступній послідовності: “встановлення давності фактів господарського життя і правильності документального оформлення; запис факту до бухгалтерських реєстрів; виконання облікових операцій”.

Тлумачення сутності елементів методу бухгалтерського обліку формувалося протягом тривалого часу в результаті наукової дискусії. Кожен автор висловлює власну точку зору щодо складу методу бухгалтерського обліку, що вважаємо закономірним вираженням їх права на індивідуальні наукові погляди.

Більшість авторів структуру методу бухгалтерського обліку розкривають у вигляді наступних пар: документування та інвентаризація; рахунки і подвійний запис; оцінка і калькулювання; баланс і звітність. Зокрема, такої позиції дотримуються: В.П. Астахов, проф. З.В. Кір’янова, проф. Г.Г. Кірейцев, проф. В.Г. Макаров, Г.І. Моїсеєнко, проф. М.С. Пушкар. Проте, існує ряд інших думок щодо складу методу бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1.

Підходи науковців щодо складу методу бухгалтерського обліку

| № з/п | Автори | Складові методу бухгалтерського обліку | | | | | | | | |
|-------|--------------------------------------|--|----------------|--------|---------------|---------|-----------------|--------|-----------|---|
| | | Документування | Інвентаризація | Оцінка | Калькулювання | Рахунки | Подвійний запис | Баланс | Звітність | Інші |
| 1 | Анджан К.Я. | + | + | + | + | + | + | - | - | Узагальнення облікових даних |
| 2 | Бугайов А.В. | + | + | + | + | + | + | + | + | Правова ідентифікація виду зобов'язань і виду майнових прав |
| 3 | Василенко П.Н. | + | - | - | - | + | + | + | - | - |
| 4 | Ващинський Г.В. | + | + | + | + | + | + | + | - | Узагальнення підсумків бухгалтерських записів |
| 5 | Гальперін Я.М. | + | + | - | - | + | + | + | - | - |
| 6 | Дембінський М.В., Овсянніков С.Г. | - | - | - | - | - | - | - | - | Балансове узагальнення |
| 7 | Кутер М.І. | + | + | + | - | + | + | + | - | Метод узагальнення |
| 8 | Мезенцев П.В. | - | - | - | - | + | + | + | - | - |
| 9 | Мітюшкін Т.С. | + | + | + | - | + | + | + | - | Оборотні відомості |
| 10 | Німчинов П.П. | + | + | - | - | + | + | + | - | - |
| 11 | Пільменштейн Д.І. | + | + | + | + | + | + | + | + | Моделювання |
| 12 | Татур С.К. | + | + | - | - | + | + | + | - | - |
| 13 | Фараджев А.К. | - | - | - | - | + | + | + | - | - |
| 14 | Щенков С.О. | - | - | - | - | - | + | + | - | - |

Дані табл. 1 свідчать, що існують позиції щодо включення до складу елементів методу ще й правової ідентифікації виду зобов'язань і виду майнових прав та моделювання. Деякі науковці виключають зі складу елементів методу бухгалтерського обліку баланс і звітність, інші – лише звітність. У окремих працях до складу елементів методу відносять лише рахунки та подвійний запис та метод узагальнення. В інших – обмежуються балансом, рахунками і подвійним записом, вважаючи, що всі інші властиві не лише бухгалтерському обліку. Окремі науковці, зокрема, П.М. Василенко, проф. В.Г. Макаров, елементи методу поділяють на основні та другорядні (допоміжні), до основних відносять: рахунки, подвійний запис, баланс і документування; до допоміжних – інвентаризацію,

оцінку, калькулювання та звітність. Проф. М.А. Кіпарісов в процесі дослідження методу бухгалтерського обліку, розрізняв окремі складові методу, які проявляються безпосередньо під час здійснення обліку та обов'язкові передумови, без яких не може бути правильного використання методу. Причому калькулювання відносив до обов'язкових передумов, які забезпечують правильне використання методу.

Вперше до числа елементів методу бухгалтерського обліку калькулювання у 1948 р. відніс проф. А.О. Афанасьєв, проте, з того часу нерідко даний підхід критикувався науковцями.

Зокрема, М. Барун калькуляцію разом з оцінкою виключає зі складу методу бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи це тим, що вони “не є специфікою бухгалтерського обліку”. М.І. Кутер метою оцінки вважає визначення собівартості господарського факту, що мав місце. Підкреслюючи зв'язок калькуляції з оцінкою, відносить калькуляцію лише до окремого виду оцінки (обчислення собівартості одиниці продукції на основі даних обліку) тим самим виключає її з сукупності елементів методу бухгалтерського обліку. Проф. П.В. Мезенцев та проф. Д.І. Пільменштейн, вказують, що бухгалтерський облік здійснюється не за допомогою калькуляції, а навпаки, калькуляція складається на основі даних бухгалтерського обліку.

Остання позиція вчених викликає питання щодо співвідношення обліку витрат та калькулювання. Вчені виділяють два основних підходи: 1) калькулювання і облік витрат – незалежні; 2) облік витрат та калькулювання – єдиний процес.

Перша позиція обґрунтовується наступними аргументами: наявність планової калькуляції; калькулювання є окремою наукою; можливість здійснення обліку без калькулювання.

Одним з найпоширеніших аргументів проти калькулювання як елементу методу є наявність попередніх калькуляцій, які не відносяться до сфери бухгалтерського обліку. Проф. Я.В. Соколов наголошує на необхідності лише планової (перспективної) калькуляції (для прийняття рішень про виробництво продукції та встановлення цін), необхідність ретроспективної калькуляції може

виникнути або лише в зв'язку з економічними та контрольними питаннями, обумовленими випуском будь-яких визначених видів продукції, або в зв'язку зі статистичним завданням обчислення собівартості всіх видів продукції на певний момент t . Тобто з позиції проф. Я.В. Соколова, фактична калькуляція є не систематичною, а разовою. Для складання фактичної калькуляції, на думку професора, можна залучати групу експертів. Останні “виходячи зі свого досвіду та знань, визначають приблизну величину собівартості”. Далі, отримавши всю необхідну документацію, “експерти встановлюють способи оцінки та методи інвентаризації незавершеного виробництва, способи оцінки побічної продукції та орієнтовні квоти накладних витрат. Після цього вони обирають формулу для розрахунку середньої, за якою визначають собівартість”.

Виключаючи калькулювання зі складу елементів методу бухгалтерського обліку, проф. Я.В. Соколов пропонує лише за необхідності обчислювати фактичну собівартість за допомогою експертів-технологів, які на основі даних облікових документів обчислюватимуть фактичну собівартість. Однак, вважаємо нераціональним здійснювати передачу облікових документів для обчислення фактичної собівартості іншому, не обліковому персоналу. Це, по-перше, відволікає бухгалтерів від поточної роботи, а, по-друге, набагато простіше обчислити фактичну собівартість із застосуванням комп'ютерних програм бухгалтерського обліку.

Прихильники *другої позиції* вважають, що не можна відривати калькулювання від обліку витрат через відсутність чітких меж між ними.

В результаті проведеного дослідження дійшли висновку, що хоча для калькулювання і використовуються дані бухгалтерського обліку щодо фактичних витрат, проте на основі калькуляції здійснюється облік собівартості активів в процесі їх кругообігу. Тобто із застосуванням калькуляції як форми надання результатів калькулювання, здійснюється формування та деталізація кредиту рахунку обліку витрат, пов'язаних з придбанням, виробництвом та реалізацією (рис. 1).

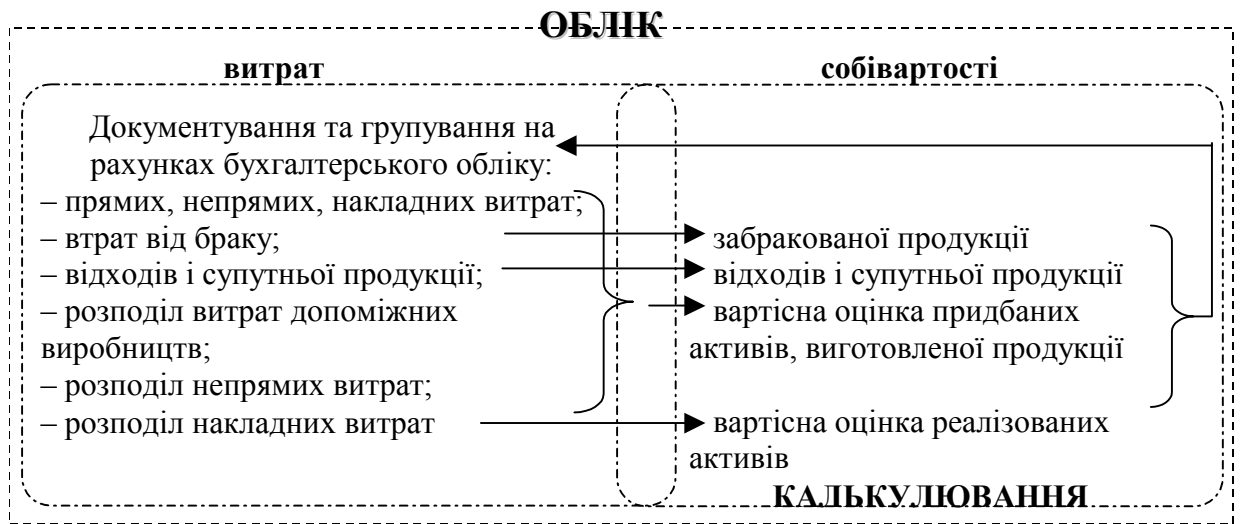


Рис. 1. Місце калькулювання в бухгалтерському обліку

Таким чином, облік витрат і калькулювання доповнюють і взаємообумовлюють одне одного. Вважаємо, що калькулювання слід розглядати як елемент методу, який забезпечує перетворення даних про витрати у показники собівартості, що служать для оцінки результатів господарських процесів підприємства.

Елементи методу бухгалтерського обліку повинні забезпечити виконання завдань бухгалтерського обліку. Адже облік слід розглядати не як самоціль, а як засіб вирішення конкретних завдань і досягнення поставленої мети.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Ефремова А.А. - М.: Вершина, 2006. - 208 с.

3. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет в Україні: Учебно-практическое пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. К.: А.С.К., 1999. – 864 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст]: уч. для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
5. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / Мизиковский И.Е. – М.: Экономист, 2006. – 199 с.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 2004 / зокрема Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення станом на 31 березня 2004 року. – Частина 1.
7. Назарбаєва Р. затрати чи витрати: чи є різниця? // Бухгалтерія. – 2004. – 7 червня. - №23. – С. 53-57.
8. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
9. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - № 4. – С. 2-6
10. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: Монографія. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
11. Портна О.В. Контролінг: Навчальний посібник. – Львів: «Магнолія 2006», 2008. -240 с.
12. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
13. Сопко В., Гуйцалюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астое, 2005. – 496 с.
14. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат [Текст] / Г.Фандель; пер. з нім. М.Г. Грецака. К.: Таксон, 2000.