

ПРОЦЕС КАЛЬКУЛЮВАННЯ: ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТЬ

Проведено ретроспективний аналіз економічної сутності та змісту понять “калькулювання” і “калькуляції”

Постановка проблеми. Нестабільність в політичному й економічному житті нашої країни та соціальному стані населення зумовлюють винятково складне становище українських підприємств. Стратегія конкурентного підприємства, перш за все, полягає в тому, що при даному рівні ціни, утвореному на ринку, необхідно досягти максимально низьких витрат виробництва (будь-якого господарського процесу), при чому, найголовніше – не знижуючи якості продукції (робіт, послуг) та не погіршуючи умов праці робітників. Дана стратегія найбільш повно відображає успішну та ефективну діяльність будь-якого підприємства. Тому за сучасних умов господарювання одним з найбільш актуальних питань є питання обліку витрат та калькулювання собівартості, оскільки саме ці взаємопов'язані процеси посідають центральне місце в житті кожного підприємства. Варто зауважити, що без рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), та ґрунтовного вивчення досвіду і прогресивних думок вчених і науковців не можливо зробити крок вперед.

На першому етапі дослідження, вважаємо за доцільне розглянути та уточнити зміст основних понять “калькуляція” та “калькулювання”. Поняття “калькуляція” та “калькулювання” є одними з найчастіше використовуваних в економічній теорії та практиці. Калькулювання потрібне для вирішення низки економічних завдань: обґрунтування цін на вироби, обчислення рентабельності виробництва, аналізу витрат на виробництво однакових виробів на різних підприємствах, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів.

Метою статті є дослідження та уточнення економічної сутності та змісту понять “калькулювання” і “калькуляції”.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням даного питання займалися такі вчені як проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. В.Ф. Палій, І.А. Басманов, проф. В.В. Сопко, Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко, К.В. Романчук.

Викладення основного матеріалу дослідження. Появу поняття “калькулювання” пов'язують з зародженням мануфактурного виробництва. Найбільш стрімкий розвиток калькулювання як інструмент оцінки рентабельності товарів, як спосіб подолання конкуренції отримало в умовах промислового виробництва [2, с. 74].

Термін “калькуляція” походить від латинського “calculatio” — обчислення, який в свою чергу 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, представляв 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 калькулюванням [13, с. 5]; [6, с. 67].

Відомий український вчений проф. О.С. Наринський у 1965 році зазначав, що слід розрізняти “калькулювання як процес обчислення собівартості і калькуляцію як результат цього обчислення, як розрахунок, що показує виявлену собівартість”

*Скрипник М.І. Процес калькулювання:
визначення понять*

[14, с. 33]. Його думку підтримали проф. І.А. Басманов [1, с. 120], М.А. Вахрушина [2, с. 491], Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева [9, с. 319], проф. А.М. Кузьминський [10, с. 123], проф. Б.М. Литвин, проф. М.С. Пушкар [11, с. 75], С.І. Шультман, А.К. Марченко, П.А. Костюк [22, с. 104], В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова [23, с. 123].

Для більш глибокого розкриття сутності поняття “калькуляція” представимо аналіз проведених досліджень, шляхом групування результатів наступним чином (табл. 1):

Таблиця 1. Узагальнення результатів дослідження поняття “калькуляція” дослідниками за період 1902-2009 рр.

Визначення поняття	Обчислення (визначення, розрахунок) витрат (заплат)	Обчислення (визначення) собівартості			Обчислення в грошовому вимірнику результатів будь- якого господарського процесу	Обчислення (розрахунок) ціни виробу	Окрема наука (галузь знань)	Бланк, форма калькуляційного листа, документ внутрішнього користування, форма внутрішнього документу, спеціальний документ	Елемент методу бухгалтерському обліку	Кінцевий результат калькулювання
		Всієї продукції (робіт, послуг)	Одиниці продукції (робіт, послуг)	Фактичної						
Автор										
Підручники, посібники										
Аверчев І.В.	+									
Астахов В.П.	+									
Бабенко І.П.						+				
Басманов І.А.								+		
Безруких П.С.								+		
Безруких П.С., Вербов Г.Д., Кашаев А.Н.								+		
Белов Н.Г.			+							
Белоусов М.С., Вейцман Н.Р.			+							
Білоусько В.С., Беленкова М.І.		+								
Борисов Н.Б.		+								
Бунимович В.А.			+							
Бутинець Ф.Ф.			+		+					
Вахрушина М.А.		+							+	
Вейцман Р.Я.			+		+	+				
Войтехов П.Г.	+									
Галль Г.В.			+							
Галкин А.Ф.				+					+	
Деващук Л.Г., Єрмаласва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.П.				+						
Дембінський Н.В.			+							
Дитякін Ф.Т.	+									
Єгорова Л.І.										+
Іванов Н.Н.								+		
Кернога Г.В.			+					+		
Кір'янова З.В.		+								
Кондраков Н.П.		+	+							

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М.								+		
Кузьмінський А.Н.								+		
Ламикін І.А.	+									
Лень В.С., Гливенко В.В.		+								
Ліберман Є.Г.				+						
Макаров В.Г.				+						
Мисака Г.В., Шарманська В.М.			+							
Моїсеєнко Г.І.				+						
Нікольсон Д.А., Рорбах Д.							+			
Німчинов П.П.							+			
Палій В.Ф.		+								+
Пеньков Є.Г.		+								
Петрова В.І.			+							
Пільменштейн Д.І.									+	
Пісарєв Д.В.	+	+								
Поклад І.І.			+							
Рябкін В.І.								+		
Скирпан О.П., Палюх М.С.		+								
Стоцький В.І.		+								
Сумцов А.І.			+							
Мізіковський Е.А.										+
Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А., Гаврилов Б.І.								+		
Голл Г., Шеремет А.Д.		+								
Тітов Б.А.				+					+	
Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., Асаул А.Н., Осор'єва І.Б., Краюхін Г.А.	+									+
Філімонов Н.Г.	+									
Інші матеріали (довідникові)										
Бичик С.В.			+							
Азриліян А.Н.	+									
Борисов А.Б.		+								
Бутинець Ф.Ф.			+		+					
Мочерний С.В.	+									
Жебрак М.Х.		+								
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партін Г.О.								+	+	

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.								+	+	
Коноплицький В.А. Філіна А.І.								+	+	
Белік Ю.А.			+							
Моїсєєв А.В.	+									
Райзберг Б.А., Лозов-ський Л.Ш., Стародубцева Є.Б.	+									
Благодатін А.А. Лозовський Л.Ш.Ра йзберг Б.А.	+									
Хабаров Н.Є.							+			
Наукові матеріали										
Пушкар М.С.			+		+			+		
Мазуркевич Н.В., Бойко С.В.								+		
Юзефович В.Г.								+		

Проведене дослідження опрацьованої літератури дає змогу узагальнити результати та виділити в кожній з груп підгрупи авторів, які дають визначення поняттю калькуляція.

Таблиця 2. Групи авторів, що досліджували поняття “калькуляція”

№ з.п.	Група авторів	Визначення калькуляція
1.	Аверчев І.В., Астахов В.П., Войтехов П.Г., Дитякін Ф.Т., Ламикін І.О., Пісарєв Д.В., Лебєдєв В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарєв В.П., Асаул А.Н., Осор'єва І.Б., Краюхін Г.А., Філімонов Н.Г., Азриліян А.Н., Мочерний С.В., Моїсєєв А.В., Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Є.Б., Благодатін А.А.	Обчислення (визначення, розрахунок витрат)
2.	Белов Н.Г., Белоусов М.С., Вейцман Н.Р., Білоусько В.С., Бєленкова М.І., Борисов Н.Б., Бунимович В.А., Бутинець Ф.Ф., Вахрушина М.А., Вейцман Р.Я., Галль Г.В., Дєващук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.П., Дембинський Н.В., Кернога Г.В., Кір'янова З.В., Кондраков Н.П., Лєнь В.С., Гливенко В.В., Ліберман Є.Г., Макаров В.Г., Мисака Г.В., Шарманська В.М., Моїсєєнко Г.І., Палій В.Ф., Пєньков Є.Г., Петрова В.І., Пісарєв Д.В., Поклад І.І., Скрипан О.П., Палюх М.С., Стоцький В.І., Сумцов А.І., Голл Г., Шєремет А.Д., Тітов Б.А., Бичик С.В., Борисов А.Б., Жебрак М.Х., Белік Ю.А., Пушкар М.С.	Обчислення (визначення) собівартості
3.	Нікольсон Д.А., Рорбах Д., Німчинов П.П., Пушкар М.С., Юзефович В.Г.	Окрема наука (галузь знань)
4.	Басманов І.А., Безруких П.С., Безруких П.С., Вербов Г.Д., Кашаєв А.Н., Іванов Н.Н., Кернога Г.В., Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М., Кузьмінський А.Н., Рябкін В.І., Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А., Гаврилов Б.І., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партін Г.О., Смовженко Т.С., Коноплицький В.А., Філіна А.І., Мазуркевич Н.В., Бойко С.В.	Бланк, форма калькуляційного листа, документ внутрішнього користування, форма внутрішнього документу, спеціальний документ

Продовження табл. 2

1	2	3
5.	Вахрушина М.А., Галкин А.Ф., Пільменштейн Д.І., Тітов Б.А., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партін Г.О., Смовженко Т.С., Коноплицький В.А., Філіна А.І.	Елемент методу бухгалтерському обліку
6.	Єгорова Л.І., Палій В.Ф., Мізіковський Е.А., Лебедєв В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарєв В.П., Асаул А.Н., Осор'єва І.Б., Краюхін Г.А.	Кінцевий результат калькулювання
7.	Бутинєць Ф.Ф., Вейцман Р.Я., Пушкар М.С.	Обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу

Перша група авторів, зокрема, І.В. Аверчев, В.П. Астахов, П.Г. Войтехов, Ф.Т. Дитякін, проф. І.О. Ламикін, Д.В. Пісарєв, В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарєв, А.Н. Асаул, І.Б. Осор'єва, Г.А. Краюхін, Н.Г. Філімонов, А.Н. Азриліян, С.В. Мочерний, А.В. Моїсєєв, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовський, Є.Б. Стародубцева, А.А. Благодатін, під "калькуляцією" розуміють розрахунок витрат. Вони фактично зводять сутність даного поняття до звичайних арифметичних дій, а також ототожнюють такі категорії як "витрати" та "собівартість". Взагалі витрати можна розглядати з економічної та бухгалтерської точок зору. Під економічними витратами С.А. Котлярєв розуміє "затрати втрачених можливостей", а саме суму грошей, яку можна отримати від найбільш вигідного із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. З бухгалтерської точки зору витрати – це реально здійснене витрачання ресурсів та виплати за їх використання. Собівартість поняття більш містке, ніж витрати, оскільки при її обчисленні застосовується окремий підхід до кожної виробничої одиниці, а не просто математичний підрахунок частки понесених витрат на одиницю продукції. Собівартість повинна відображати сукупність витрат, здійснених для досягнення конкретних цілей, що в свою чергу дозволяє визначити ефективність здійснених витрат. Як зазначає проф. В.Ф. Палій, "собівартість продукту чи процесу – це локалізація витрат, які відносяться до виробництва даного продукту чи виконання даного процесу" [15, с. 27]. Собівартість не лише забезпечує відтворення витрачених ресурсів в процесах господарської діяльності, але й бере участь у ньому (рис. 1):

<i>Витрати в процесі діяльності</i>		
придбання	виробництво	Реалізація
собівартість придбаних активів	собівартість виготовленої продукції	собівартість реалізованих активів

Рис. 1. Собівартість в процесах господарської діяльності

Крім того, якщо для визначення витрат можна обмежитися обліком витрат на рахунках бухгалтерського обліку, то для визначення собівартості певного об'єкту необхідно на основні обліку витрат застосувати певну сукупність способів та прийомів, які відносяться до калькулювання.

Друга група вчених під "калькуляцією" розуміє обчислення (визначення) собівартості. До неї відносяться проф. Ф.Ф. Бутинєць, Н.Г. Белов, М.С. Белоусов, Н.Р. Вейцман, В.С. Білоусько, М.І. Беленкова, Н.Б. Борисов, В.А. Бунімович, проф. М.А. Вахрушина, Р.Я.Вейцман, Г.В. Галль, А.Ф. Галкін, Л.Г. Девашук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, О.П. Рудинська, Н.В. Дембинский, Г.В. Кернога, З.В. Кір'янова, Н.П. Кондраков, В.С. Лень, В.В. Гливенко, Є.Г. Ліберман, проф. В.Г. Макаров, Г.В. Мисака, В.М. Шарманська, Г.І. Моїсєєнко, проф. В.Ф.Палій, Є.Г. Пеньков, В.І. Петрова, Д.В. Пісарєв, проф. І.І. Поклад, О.П. Скирпан, М.С. Палюх, В.І. Стоцький, А.І. Сумцов, Г. Голл, А.Д. Шеремет, Б.А. Тітов, С.В. Бичик, А.Б. Борисов, проф. М.Х. Жебрак, Ю.А. Белік, М.С. Пушкар.

Неточним є трактування калькуляції окремими авторами як визначення собівартості виготовленої продукції (Н.Б. Борисов, Н.П. Кондраков, О.П. Скрипан, М.С. Палюх, В.І. Стоцький, Г. Голл, А.Д. Шеремет, А.Б. Борисов). Це пояснюється тим, що воно передбачає обчислення всієї товарної маси, а не її одиниці. Таке визначення не характеризує притаманної калькуляції ознаки – відображення собівартості одиниці об'єкту калькулювання. Такі автори, як проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, М.С. Белоусов, Н.Р. Вейцман, М.В. Дембінський, І.І. Поклад, Ю.А. Белік, А.І. Сумцов, Н.Г. Белов, В. Бунімович, Г.В. Галль, Г.В. Кернога, Н.П. Кондраков, Г.В. Мисака, В.М. Шарманська, С.В. Бичик, В.І. Петрова вважають калькуляцією розрахунок собівартості одиниці продукції.

На думку Р.Я. Вейцмана, в бухгалтерському обліку є два види калькуляцій: К1 і К2. Калькуляцією К1 вчений вважає обчислення затрат, які відносяться до процесу реалізації. Тобто, це дозволяє виявити затрати і, в результаті, прибуток або збиток. Так, він стверджує, що К1 – невід'ємна властивість будь-якої системи фінансового обліку. Під калькуляцією К2 Р.Я. Вейцман розуміє обчислення собівартості якогось окремого виробу чи окремої послуги. За радянських часів найважливішою причиною існування К2 була необхідність ціноутворення. Марксистська доктрина пов'язувала ціну з собівартістю. Так, Я.В. Соколов, який аналізував дослідження Р.Я. Вейцмана зазначав, що собівартість можна збільшити на чітко нормовану величину націнки. Калькуляція на практиці здійснювалася спрощеними методами, але ціль, яку переслідували бухгалтери, зводилася до одного: отримати якомога більшу величину. Це, в свою чергу, дозволяло збільшити і прибуток підприємства. Складалася така ситуація, що, чим більші затрати, тим більше прибутку отримувало підприємство. Таким чином, Я.В. Соколов вважає, що ця деталь створювала затратну економіку, яка в свою чергу відіграла не останню роль в розпаді СРСР [21].

В ринковій економіці ціна вже в значно меншій мірі залежить від калькуляції К2, тобто від собівартості. Вона залежить від попиту і пропозиції: чим вищий попит, тим вища ціна; чим вища пропозиція, тим нижча ціна. Хоча ціна не повинна бути нижчою за собівартість, проте іноді можна допускати існування даного явища, якщо, наприклад, можна у збиток продавати шнурки, якщо продаж черевиків прибутковий. Як висновок, Я.В. Соколов пропонує ідею, що, якщо калькуляція К1 необхідна для того, щоб визначити фінансовий результат, то калькуляція К2 потрібна для управління затратами і асортиментом продукції і послуг. Кожному управлінцю важливо знати, величину прибутку кожного виду продукції. Проблема виникає в тому, що обираючи підходи до трактування калькуляції К2, бухгалтер отримує різні величини, а управлінський персонал, приймаючи рішення, повинен усвідомлювати, як були отримані дані величини [21].

Отже, бухгалтерська категорія калькуляції має подвійний зміст [3, с. 194]: по-перше, вживається в значенні обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого певного процесу (широке розуміння), і, по-друге, – в значенні обчислення собівартості одиниці готової продукції або одиничної наданої послуги (вужке розуміння). Таку думку підтримали проф. Ф.Ф. Бутинець та М.С. Пушкар [18, с. 246], Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко.

Недостовірним є твердження Є.Г. Лібермана та Б.А. Титова, А.Ф. Галкіна, В.Г. Макарова, Л.Г. Девашука, В.І. Єрмалаєвої, Я.П. Квача, О.В. Рудинської, Г.І. Моїсеєнко, які під калькулюванням собівартості розуміють тільки обчислення фактичної собівартості одиниці виготовленої продукції. На думку Н.Д. Врублевського, це процес набагато ширший і включає в себе

розрахунок: 1) продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, які використовуються в основному виробництві; 2) побічної (промежуточної) продукції (напівфабрикатів) підрозділів основного виробництва, які використовуються на наступних стадіях технологічного процесу чи для продажу на сторону; 3) продукцію підрозділів підприємства для виявлення виробничо-фінансових результатів їх діяльності; 4) всієї готової продукції, виконаних робіт, наданих підприємством послуг; 5) виду і одиниці готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, які продаються на сторону, виконаних робіт, наданих послуг [4, С. 242]. До того ж, крім фактичної собівартості існують й інші види собівартості, які підлягають обчисленню.

Так, І.І. Поклад визначає калькуляцію (калькулювання) як обчислення собівартості за визначеними статтями витрат [16, с. 67]. Способом групування витрат та визначення собівартості також називає калькуляцію З.В. Кір'янова [8, с. 19].

Варто звернути увагу на думку В.Ф. Палія, який вважає словосполучення “калькуляція собівартості продукту А”, як таке, що вживається недоцільно, оскільки калькуляція і є обчисленням собівартості [15, с. 36].

Термін “собівартість” не несе змістовного економічного навантаження. Він перейшов в українську мову з російської, де виник для позначення категорії “витрат на виробництво конкретного продукту” завдяки своєму приємному звучанню. Цей термін вперше зустрічається в роботах О.П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова і М.Ф. фон Дітмара. До цього вживали терміни “своя вартість”, “загальна вартість”, “власна вартість”, “виробнича вартість”, “вартість виробництва”, “фабрична вартість”, “заводська вартість”, “вартість собі”, “повна ціна”, “дійсна ціна” [12, с. 58].

Таким чином, калькуляція передусім служить для визначення певної вартості, лише окремим різновидом якої є витрати на виробництво або, як зазвичай їх називають – собівартість.

На думку С.В. Бойко, визначати калькуляцію як розрахунок собівартості недоцільно, оскільки досить умовною є сама категорія собівартості.

Отже, перша група авторів вживає термін “калькуляція” у значенні розрахунку витрат на виробництво або собівартості, тим самим пов'язуючи калькуляцію з обліком витрат процесу виробництва. Дане визначення звужує зміст калькуляції, показуючи її нерозривний зв'язок тільки з процесом виробництва (заперечуючи, таким чином, калькуляцію в торгівлі або на будівництві тощо). Така точка зору характерна майже для всіх авторів радянського періоду, які знехтували здобутками своїх попередників в галузі калькуляції.

На початку ХХ ст. при розгляді питань, пов'язаних з калькуляцією, Р.Я. Вейцман, М.Є. Хабаров, І.П. Бабенко пов'язували останню з розрахунком ціни виробу. М.Г. Філімонов у 1928 році зазначав, що виробнича ціна включала тільки пропорційні (змінні) виробничі витрати, а виробнича “своя ціна” крім того ще й постійні витрати (накладні витрати цехів та загальногосподарські витрати). Крім виробничої ціни та своєї ціни (продуктів виробництва) він відмічав, що на промислових підприємствах випадає калькулювати, тобто визначати ще й наступні ціни: покупну (матеріалів, обладнання); комерційну свою ціну (продуктів збуту); продажну (відпускну) ціну (продуктів збуту) [24, с. 5].

Різниця між комерційною своєю ціною та продажною ціною полягала в тому, що остання окрім загальних торгових витрат та амортизації торгового майна включала ще й бажаний прибуток [24, с. 6]. Таким чином, калькулюються не тільки витрати на виробництво (собівартість), але й дохід та прибуток, що можна

одержати від “продуктів збуту”. Отже, калькуляція присутня не лише в обліку процесу виробництва, але й процесу збуту продукції. Підтвердження цієї думки знаходимо в роботах А. Кальмеса, Р.Я. Вейцмана та М.С. Пушкаря, які представляють три різні покоління дослідників.

Так, у своїй праці Я.В. Соколов згадував про те, що на думку А. Кальмеса, калькуляція – це облік витрат і результатів господарського процесу” [19, с. 175].

Науковці третьої групи, серед яких М.А. Левінсон, проф. П.П. Німчинов, проф. В.І. Стоцький, проф. М.С. Пушкар, Д.А. Нікольсон, Д.Рорбах, В.Г. Юзефович калькуляцію вважають окремою наукою (галуззю знань) про методи та способи обчислення собівартості на основі даних бухгалтерського обліку, яка має свій об’єкт та метод [12, с. 58]; [20, с. 68-74]. Разом з тим, С.В. Бойко, Н.В. Герасимчук, М. Василенко, М.С. Палюх, П.Я. Хомин визначають завдання калькуляції як окремої науки. [12, с. 58]; [20, с. 68-74]. На думку проф. І.М. Прокоф’єва [17], калькуляція є особливою дисципліною, до завдань якої відносяться: вивчення та класифікацію витрат залежно від структури виробництва і відношення їх до продуктів, що виробляються, встановлення порядку обліку та розрахунку кожного виду витрат та розробку методів обчислення собівартості продукції. Протилежною є думка проф. Г.Г. Кірейцева. Він стверджує, що аргументи на користь самостійної економічної науки непереконливі. На його думку, в обґрунтуванні таких аргументів “використовуються в основному абстрактно-логічні прийоми та ігнорується історико-логічний підхід, який передбачає не лише вивчення фактичної передісторії питання, зрілого своєчасного його стану і перспектив розвитку, але і етапів і форм переходу від одного стану облікової-калькуляційної роботи до іншого в загальній технології облікового процесу і в загальній системі обліку”.

Таким чином, калькуляція, як наука, повинна мати свій предмет і метод. Предметом калькуляції М.С. Пушкар визначає собівартість продукції, робіт та послуг як в цілому по підприємству, так і в розрізі його структурних підрозділів, центрів витрат і сфер відповідальності [18, с. 247]. Проте такий підхід до визначення предмету калькуляції звужує її значення до аналізу собівартості. Тим самим дослідник суперечить власному визначенню калькуляції [18, с. 246], як розрахунку результату будь-якого господарського процесу. Крім того, М. Фролов, автор філософського словника, вважає, що для визнання калькуляції наукою недостатньо наявності власних методів, необхідно дотримуватись ще й інших умов, зокрема, “вчених з їх кваліфікацією та здібностями, кваліфікацією та досвідом, з розподілом і кооперацією наукової праці; наукових установ...; понятійного та категоріального апарату, системи інформації, а також всієї суми наявних знань, які виступають в якості або передумови, або засобу, або результату наукового виробництва.” [25, с. 236].

До четвертої групи відносяться автори, які визначають калькуляцію як документ або бланк, в якому оформлюють результати калькулювання. Зокрема, до них відносяться: проф. І.А. Басманов, проф. П.С. Безруких, Г.Д. Вербов, А.Н. Кашаєв, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партін, Т.С. Смовженко, Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко, Н.Н. Іванов, С.І. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк, Б.І. Гаврилов, Г.В. Кернога, А.Н. Кузьмінський, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Є.Б. Стародубцева, В.І. Рябкін, В.А. Коноплицький, А.І. Філіна, Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева, С.І. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк, І.Є. Давидович. Деякі автори помилково вважають калькуляцію результатом калькулювання (проф. В.Ф. Палій, Л.І. Єгорова,

Е.А. Мізіковський, В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарєв, А.Н. Асаул, І.Б. Осор'єва). Насправді, результатом калькулювання є встановлення вартості об'єкту калькулювання і оформлення розрахунку слід вважати заключним етапом калькулювання, а саме оформленням його результатів.

П'ята група авторів, зокрема, 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. Бугайов, Г.В. Ващинський визначають калькуляцію як елемент методу бухгалтерського обліку.

Визначення сутності елементів методу бухгалтерського обліку формувалося протягом тривалого часу. Більшість авторів структуру методу бухгалтерського обліку розкривають у вигляді наступних пар: документування та інвентаризація; рахунки та подвійний запис; оцінка і калькуляція; баланс і звітність. Зокрема так вважають наступні вчені: В.П. Астахов, проф. З.В. Кір'янова, проф. Г.Г. Кірейцев, проф. В.Г. Макаров, Г.І. Моїсеєнко, проф. М.С. Пушкар.

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

Так, М. Барун калькуляцію разом з оцінкою виключає зі складу методу бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи це тим, що вони "не є специфікою бухгалтерського обліку". Кутер М.І., 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. Метою оцінки автор вважає визначення собівартості господарського факту, що мав місце. 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. Тому, відразу виникає питання щодо співвідношення обліку витрат і калькулювання. Вчені виділяють два основні підходи: 1) калькулювання і облік – незалежні; 2) облік витрат та калькулювання – єдиний процес. У зв'язку з проблемою співвідношення обліку витрат і калькулювання потребує розгляду проблема єдності і розмежування методів обліку витрат і калькулювання, яка є у вітчизняній теорії предметом дискусій уже багато років. Особливо слід відмітити роботи акад. М.Г. Чумаченка та проф. І.А. Басманова, які одні з перших підняли дану проблему.

На основі проведеного аналізу поглядів науковців на співвідношення методів обліку витрат та методів калькулювання, визначено, що погляди вчених розділилися в чотирьох напрямках.

Перша група дослідників вважають, що методи обліку витрат та методи калькулювання є різними відокремленими один від одного категоріями. Таку точку зору підтримували: І.О. Басманов, проф. Ф.Ф. Бутинець, В.А. Луговий, проф. В.Ф. Палій, П.Я. Папковська, акад. М.Г. Чумаченко, В.Б. Івашкевич, О.С. Наринський, М.С. Пушкар, С.І. Селезньов, О.О. Тарбеєв, В.І. Сопко, С.Ш. Шергалієв, Г. Голл, Р.С. Каплан.

Друга група стверджує, що методи обліку витрат та методи калькулювання є ідентичними і не повинні розмежовуватися, тому і вживають спільний термін "методи обліку витрат та калькулювання" (П.С. Безруких, А.А. Додонов, В.П. Завгородній, А.Ш. Маргуліс, С.А. Ніколаєва, І.О. Ламікін, В.К. Радостовець, Т.П. Карпова, Є.П. Козлова, Б.М. Литвин, М.П. Кондраков, Б.С. Щеглов, С.О. Щенков, П.І. Камішанов, Ш.Л. Грунтфест).

Третя група дослідників поділяють думку, щодо доцільності використання лише методів обліку витрат. Так вважають, В.Е. Керімов, Н.М. Ткаченко, М.А. Бикадоров.

На думку вчених четвертої групи, існують лише методи калькулювання. Дослідження по даному питанню належать М.Х. Жебраку, О.Є Ніколаєвій, І.І. Покладу, Ф.Я. Суку, М.В. Дмитрієву, С.А. Котлярову, О.В. Стражевій, Т.В. Шишковой.

В ході дослідження встановлено, що на основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику. Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання характеризуються власними способами й прийомами, користувачами, завданнями. Метод обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

Таким чином виявлено, що облік витрат і калькулювання як єдиний процес складається з двох взаємопов'язаних етапів: I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

Одним з найпоширенішим аргументів проти калькулювання як елементу методу є наявність попередніх калькуляцій, які не відносяться до сфери бухгалтерського обліку. Проф. Я.В. Соколов взагалі 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 [19, с. 515]. З цієї точки зору фактична калькуляція є не систематичною, а разовою, для складання якої можна залучати групу експертів, які в свою чергу “виходячи зі свого досвіду і знань, визначають приблизну величину собівартості”. Отримавши необхідну інформацію, вони встановлюють способи оцінки та методи інвентаризації незавершеного виробництва, способи оцінки побічної продукції та орієнтовані норми накладних витрат. Після цього обирають формулу для розрахунку середньої, за якою визначають собівартість [19, с. 515].

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.

Наступним кроком в першому етапі дослідження варто дослідити термін “калькулювання”.

Калькулювання – це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими затратами, бухгалтерським обліком затрат на виробництво (управлінським обліком) [5, С. 67].

Більш детально розглянути результати проведених досліджень запропоновано у табл. 3, в якій наведено визначення поняття “калькулювання” в різних літературних джерелах:

Таблиця 3. Узагальнення результатів дослідження поняття “калькуляція” дослідниками за період з 1965-2009 рр.

Визначення поняття	Обчислення (визначення, розрахунок) витрат (запрат)	Обчислення (визначення) собівартості			обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу	Складання калькуляції	Метод контролю
		Всієї продукції (робіт, послуг)	Одиниці продукції (робіт, послуг)	Фактичної			
Автор							
Посібники, підручники							
Абашина А.М., Маковський А.А., Симонова М.Н., Тальє І.К.			+				
Аверчев І.В.	+						
Басманов І.А.		+					
Безруких П.С.		+					
Безруких П.С., Вербов Г.Д., Кашаєв А.Н.			+				
Безруких П.С., Кашаєв А.Н., Комиссарова І.П.			+				
Белобродова В.А., Чечета А.П., Слабинский В.Т., Вербов Г.Д.	+		+				
Вахрушина М.А.						+	
Воронова Е.Ю, Улина Г.В.	+		+				
Врублевский Н.Д.		+					
Девацук Л.Г., Ермалаєва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.В.			+				
Ивашкевич В.Б.			+				
Маргулис А.Ш.	+						
Карпова Т.П.			+				
Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М.		+	+				
Кузьминский А.Н.	+						
Литвин Б.М., Пушкар М.С., Наринський А.С.		+					+
Марченко А.К.		+					
Медведев М.Ю.	+	+					
Меркушев А.І.	+	+	+				
Мизиковский І.Е.	+	+					
Мисака Г.В., Шарманська В.М.		+					
Николаева С.А.			+				
Палій В.Ф.	+		+				
Партин Г.О.			+				
Петрова В.І.		+					
Рябкин В.І.			+				
Сопко В.В.			+				
Сумцов А.І.	+						
Тальє І.К.			+				
Белій І.Н., Папковська П.Я., Михалкевич А.П.	+	+					

*Скрипник М.І. Процес калькулювання:
визначення понять*

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6
Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А., Гаврилов Б.І.		+			
Голл Г., Шеремет А.Д.		+			
Трусов А.Д.		+			
Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., Асаул А.Н., Осор'єва І.Б.		+			
Інші матеріали (довідникові)					
Азриліян А.Н.		+			
Бутинець Ф.Ф.		+			
Кузнєцов В., Михайленко О.	+				
Наукові матеріали					
Мазуркевич Н.В., Бойко С.В.	+			+	
Романчук К.В.	+				

Проведений аналіз опрацьованої літератури дає змогу узагальнити результати та виділити наступні групи авторів, які пропонують визначення поняття “калькулювання”.

Таблиця 4. Групи авторів, що досліджували поняття “калькулювання”

№ з.п.	Група авторів	Визначення калькулювання
1.	Мазуркевич Н.В., Бойко С.В., Романчук К.В., Аверчев І.В., Белобородова В.А., Чечета А.П., Слабінський В.Т., Вербов Г.Д., Воронова Є.Ю., Уліна Г.В., Маргуліс А.Ш., Кузмінський А.Н., Медведєв М.Ю., Меркушев А.І., Мізіковський І.Е., Палій В.Ф., Сумцов А.І., Бєлий І.Н., Папковская П.Я, Михалкевич А.П., Кузнєцов В., Михайленко О.	Обчислення (визначення, розрахунок витрат)
2.	Проф. Бутинець Ф.Ф., Абашина А.М., Макаковський А.А., Симонова М.Н., Тальє І.К., Басманов І.А., Безруких П.С., Вербов Г.Д., Кашаєв А.Н., Комісарова І.П., Белобородова В.А., Чечета А.П., Слабінський В.Т., Воронова Є.Ю., Уліна Г.В., Врублевський Н.Д., Деващук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.В., Івашкевич В.Б., Карпова Т.П., Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М., Кузьмінський А.Н., Литвин Б.М., Пушкар М.С., Наринський А.С., Марченко А.К., Медведєв М.Ю., Меркушев А.І., Мізіковський І.Е., Мисака Г.В., Шарманська В.М., Ніколаєва С.А., Палій В.Ф., Партін Г.О., Петрова В.І., Рябкін В.І., Сопко В.В., Бєлий І.Н., Папковская П.Я, Михалкевич А.П., Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А., Гаврилов Б.І., Голл Г., Шеремет А.Д., Трусов А.Д., Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., Асаул А.Н., Осор'єва І.Б., Азриліян А.Н.,	Обчислення (визначення) собівартості продукції (робіт, послуг)
3.	Вахрушина М.А.	Складання калькуляції
4.	Мазуркевич Н.В., Бойко С.В.	Обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу
5.	Литвин Б.М., Пушкар М.С., Наринський М.С.	Метод контролю

В ході дослідження було встановлено наступні групи.

Автори першої групи, зокрема Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко, І.В. Аверчев, В.А. Белобородова, А.П. Чечета, В.Т. Слабинский, Г.Д. Вербов, Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина, А.Ш. Маргулис, А.Н. Кузьминский, М.Ю. Медведев, А.І. Меркушев, І.Е. Мизиковский, В.Ф. Палій, А.І. Сумцов, І.Н. Бєлий, П.Я. Папковська, А.П. Михалкевич, В. Кузнєцов, О. Михайленко, К.В. Романчук пов'язують калькулювання з розрахунком та обчисленням витрат. Як вже зазначалося вище, дані автори зводять сутність калькулювання до звичайних арифметичних дій, а також ототожнюють поняття як "витрати" та "собівартість". На нашу думку визначення подане авторами не повністю розкриває змісту поняття.

Друга група вчених, таких як проф. Ф.Ф. Бутинець, А.М. Абашина, А.А. Макаковський, М.Н. Симонова, І.К. Тальє, І.А. Басманов, П.С. Безруких, Г.Д. Вербов, А.Н. Кашаєв, І.П. Комісарова, В.А. Белобородова, А.П. Чечета, В.Т. Слабінський, Є.Ю. Воронова, Г.В. Уліна, Н.Д. Врублевський, Л.Г. Девашук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, О.В. Рудинська, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева, А.Н. Кузьминський, Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, А.С. Наринський, А.К. Марченко, М.Ю. Медведев, А.І. Меркушев, І.Е. Мізіковський, Г.В. Мисака, В.М. Шарманська, С.А. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Г.О. Партін, В.І. Петрова, В.І. Рябкін, В.В. Сопко, І.Н. Бєлий, П.Я. Папковская, А.П. Михалкевич, С.І. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк, Б.І. Гаврилов, Г. Голл, А.Д. Шеремет, А.Д. Трусов, В.Г. Лебедєв, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, І.Б. Осор'єва, А.Н. Азриліян, розглядають калькулювання як обчислення або визначення собівартості продукції чи її одиниці. На нашу думку визначення є неточним. Так, Анджан К.Я. стверджує, що під поняттям калькулювання не можна розуміти лише сукупність прийомів, які використовуються для обчислення собівартості одиниці продукції. Калькулювання – ширше поняття, яке включає визначення об'єму незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду, кількості отриманої продукції, супутньої та побічної продукції, а також відходів виробництва, браку та порядок оцінки незавершеного виробництва, побічної продукції, відходів, браку та ряд інших розрахунків. Тому доцільно використовувати визначення, запропоноване Н.В. Мазуркевич та С.В. Бойко, які вважають, що калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу (рис. 2).

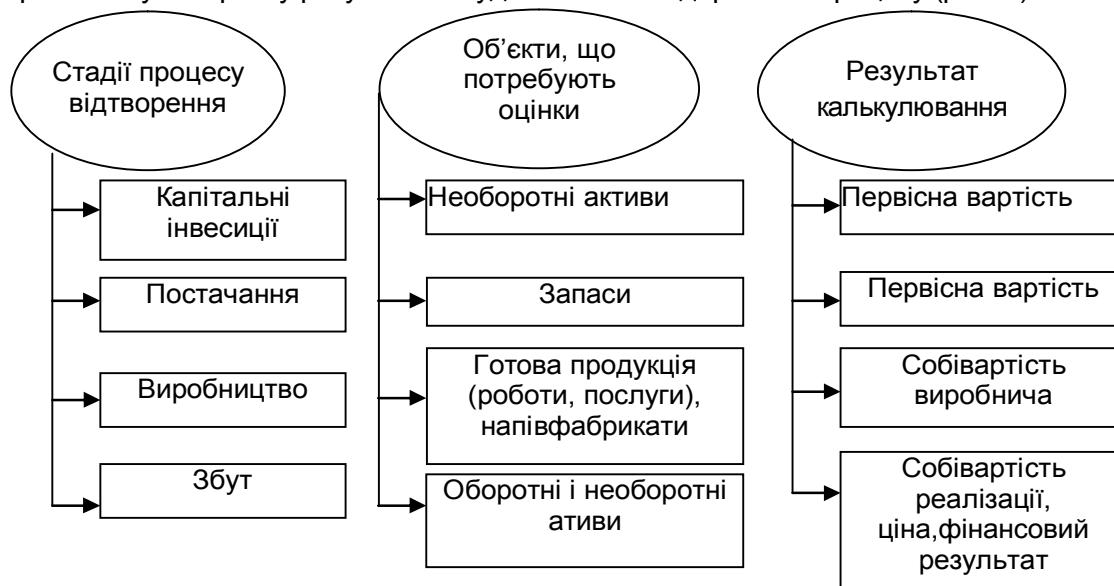


Рис. 2. Калькулювання на різних стадіях процесу відтворення

Так, на сучасному етапі калькулювання має особливе значення в кожному процесі господарської діяльності підприємства. В процесі придбання засобів, необхідних для нормального функціонування підприємства потрібно обрати найбільш оптимальний варіант придбання певного виду активу. В процесі реалізації калькулювання повинно забезпечити достовірною інформацією управлінський персонал щодо собівартості та ціни активу, що реалізовується.

На думку М.А. Вахрушиної калькулювання слід розглядати як складання калькуляції. На нашу думку це є недоцільним, оскільки автор занадто звужує зміст даного поняття.

Методом контролю вважають калькулювання Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, М.С. Наринський.

В ході дослідження було виявлено, що неоднозначність підходів вчених та авторів до трактування понять “калькуляція” та “калькулювання” зумовлена історичними умовами розвитку економічної науки (рис. 3.).



Рис. 3. Еволюція поглядів щодо сутності понять “калькуляція” та “калькулювання”

Таким чином, термін калькуляція почали вживати ще у кінці XIX ст., а разом з ним і термін “калькуляційна книга”, в якій і оформлювалися калькуляційні розрахунки [6, с. 67].

З часом у розумінні форми, в якій наводиться розрахунок собівартості почали використовувати поняття “калькуляція”, тим самим відкидаючи термін “калькуляційна книга”. Відбулося поступове розширення поняття калькуляція та одночасно заплутування його розуміння. В 50-х рр. з’являється новий термін

“калькулювання”, який повинен був припинити непорозуміння між вченими, проте це навпаки посилило незгоду між ними. Так, у деяких авторів поняття “калькуляція” і “калькулювання” виступають як синоніми (І.О. Ламікін, З.В. Кір’янова, Г.І. Моїсеєнко, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Б.А. Титов, П.С. Безруких, М.І. Вейсман, О.Ф. Галкін, М.В. Дембінський, І.І. Поклад), а у інших є різними поняттями (А.І. Сумцов, колектив авторів за ред. Б.І. Гаврилова, В.І. Петрова, В.І. Стоцький, Д.В. Писарев, П.Г. Войтехов, Р.Я. Вейцман, І.А. Басманов, О.С. Наринський, І.Є Давидович) [5, С. 67].

Висновки та пропозиції. Таким чином, 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. Основними проблемами у трактуванні понять “калькуляція” і “калькулювання” є, по-перше, спроба визначити термін, приділяючи більше уваги меті, а не сутності поняття; по-друге, обмеження поняття лише процесом виробництва; по-третє, ототожнення “калькуляції” та “калькулювання”.

Так, у ході проведеного дослідження було встановлено, що калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу (в широкому розумінні) та обчислення собівартості одиниці продукції, послуги, роботи (в вузькому розумінні). Калькуляцію слід вживати у значенні форми внутрішнього документу, в якому здійснюється калькулювання і подаються його результати.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Басманов И.А.* Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – Минск: Финансы, 1970
2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособие ВЗФЭИ] / М.А. Вахрушина – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 359 с.
3. *Вейцман Р.Я.* Краткий учебник счетоводства / Р.Я. Вейцман, 1936
4. *Врублевский Н.Д.* Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
5. *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
6. *Давидович І.Є.* Управління витратами: [навчальний посібник]. / І.Є Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
7. *Кирейцев Г.Г.* Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
8. *Кирьянова З.В.* Теория бухгалтерского учета / З.В. Кирьянова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 192 с.
9. *Краснова Л.П.* Бухгалтерский учет: [учебник] / Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева. – М.: Юристъ, 2001.–550 с.
10. *Кузьминский А.Н.* Теория бухгалтерского учета: учебник / А.Н. Кузьминский. – К.: Вища шк., 1990.–311 с.

11. Литвин Б.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве / Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, А.С. Наринский. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 125 с.
12. Мазуркевич Н.В. Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання / Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко // Вісник Житомирського інженерно–технологічного інституту / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2002. – № 18. – С. 58–64
13. Медведев М.Ю. Основы калькулирования. Просто на 100% / М.Ю.Медведев. – М.: Эксмо, 2008. – 128 с.
14. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве / А.С. Наринский. – М., 1976
15. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987
16. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И.И. Поклад – М.: Финансы, 1966. – 255 с.
17. Прокофьев И.М. Основы калькуляции сельскохозяйственной продукции в совхозах / И.М. Прокофьев – М.: “Сельхозгиз”, 1940. – 172 с.
18. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико–методологічні аспекти): [монографія]. М.С. Пушкар – Тернопіль: Економічна думка, 1999
19. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
21. Соколов Я.В. Калькуляция: надо ли? / Соколов Я.В.
22. Теория бухгалтерского учета / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др. Под общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. школа, 1979. – 272 с.
23. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп.] – В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; Под общ. ред. Г.А Краюхина – СПб: Издательский дом “Бизнес–пресса”, 2003. – 256 с.
24. Филимонов Н.Г. Промышленное счетоводство / Н.Г. Филимонов. – М.: Изд-во “Экономическая жизнь” – 1925
25. Философский словарь / Фролов. М: изд–во полит., литературы, 1981