

УДК 657.2(091)

МОШКОВСЬКА О.А., к.е.н.

ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ

В статті розглянуті основні етапи еволюції обліку витрат в системі бухгалтерських рахунків з урахуванням особливостей етапів розвитку бухгалтерського обліку і традицій різних наукових шкіл провідних країн світу з урахуванням сучасної вітчизняної практики.

Evolution process of reflecting expenses in the system of accounts was maden in the article. The peculiarities and traditions of different national accounting schools modern native practice about this process was taken into consideration also.

Вступ. Бухгалтерський облік в своєму розвитку, як наука, пройшов три парадигми: уніграфічну, діграфічну та камеральну. Основною метою уніграфічного обліку було адекватне відображення всіх засобів, які мали місце, а також розрахунків між учасниками господарського обороту. В межах уніграфічного обліку, в основу якого була покладена ідея інформаційного відтворення господарських процесів, що базувалась на наївному натуралізмі, був відсутній єдиний вимірник, і реєстрація фактів господарського життя здійснювалась в тих самих одиницях виміру, в яких виникали самі факти. Уніграфічна парадигма, яка має тисячолітню історію, не

створювала підґрунтя для розкриття юридичного та економічного змісту фактів господарського життя.

В надрах уніграфізму зародився діграфізм, який мав за мету опосередкувати роз'єднані факти господарського життя в єдину систему, замінити концепцію наївного натуралізму ідеєю облікового реалізму. Діграфізм надавав можливість перетворювати потік фактів господарського життя в упорядковану понятійну систему. Основною метою діграфічного обліку є фіксація кожного факту господарського життя в розрізі як мінімум двох бухгалтерських рахунків з використанням єдиного грошового вимірника. Розквіт і поширення діграфічної парадигми припадає на XVI – першу половину XX ст.

Третьою парадигмою бухгалтерського обліку є камеральна, яка існувала паралельно з уніграфічною та діграфічною. Особливістю її було те, що в її розрізі у складі єдиної системи обліковувались як факти, які мали місце в реальному житті, так і ті, які тільки планувались.

Дослідник історії бухгалтерського обліку А. Шрайнерт доводив, що камеральна бухгалтерія мала місце ще в Древньому Єгипті та Індії. Прибічники камеральної бухгалтерії вважають її більш перспективною і прогресивною порівняно з уніграфізмом і діграфізмом, базуючи вищезазначене твердження на тому, що ці дві парадигми направлені в минуле, а камеральна – в майбутнє. Крім того, об'єктами обліку в уніграфічній і діграфічній парадигмах є майно, а в камеральній бухгалтерії – господарській оборот.

Рахунки бухгалтерського обліку виникли досить давно, однак велись вони в первинному вимірнику, тобто матеріальні цінності – в натуральному вимірнику, а розрахунки і каса – в грошовому. Основним недоліком тогочасної бухгалтерії було те, що одне не зводилось до іншого.

Історія виникнення і становлення бухгалтерського обліку як науки були об'єктом дослідження багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених як близького, так і далекого зарубіжжя, зокрема, Й.Я. Даньківа, М.Р. Лучка, Т.М. Малькової, М.Р. Метьюса, М.Я. Остап'юка, М.Х.Б. Перери.

Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні була темою дисертаційного дослідження Ярошовець Н.В.

Найсуттєвіші досягнуті результати як в системі рахункознавства, так і рахунковедення детально проаналізовані і викладені в одноосібній монографії Я.В. Соколова [8].

Питання обліку витрат в сучасних умовах господарювання постійно розглядаються в працях провідних вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, Ю.С. Цал – Цалка, М.Г. Чумаченка.

Облікові аспекти витрат з урахуванням галузевих особливостей були об'єктом дисертаційних досліджень І.Р. Гавришків, В.І. Довбуш, В.В. Дубової, О.В. Князевої, Т.Я. Концулич, А.П. Сави, Є.В. Шляхова.

Проте детально еволюційний шлях виникнення і відтворення в системі бухгалтерських рахунків витрат з урахуванням традицій наукових шкіл провідних країн світу і вітчизняного досвіду детально не розглядався, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Постановка задачі. Метою статті є вивчення і здійснення критичного аналізу генезису відтворення в системі бухгалтерських рахунків витрат з урахуванням напрацювань провідних національних наукових шкіл, а також накопиченого вітчизняного досвіду на етапі побудови в Україні ринкових умов господарювання.

Результати дослідження. Витрати – це необхідна складова будь – якої діяльності. Традиційно витрати розподіляються на витрати виробництва і витрати обігу. Л. Пачолі в свій час виділяв три підстави (критерії) для класифікації витрат: по відношенню до підприємства, товару і господарського процесу. З урахуванням вищезазначеного всі витрати розподілялись на:

- торгові і домашні;
- прямі і непрямі;
- звичайні і надзвичайні.

Прямі витрати Л. Пачолі прямо відносив на рахунки товарів, непрямі – на рахунок торговельних витрат. Значно випереджуючи свій час, Л. Пачолі підкреслював, що витрати не повинні сальдуватись доходами.

На шляху становлення бухгалтерського обліку як науки вагомий внесок в методологію обліку витрат здійснили представники Франції, Німеччини та Великої Британії. Так, Ж.С. Кіне (1817 р.) пропонував для обліку витрат, пов'язаних з виготовленням кожного окремого

різновиду продукції, відкривати аналітичні рахунки в розрізі рахунку Виробництво.

Його співвітчизник Л.Ф. де Казо (1824 р.) використовував в обліку сільськогосподарського виробництва чотири рахунки, зокрема по дебету рахунків Поле і Стадо обліковувались всі витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності в сфері рослинництва і тваринництва. Всі кредитові оберти по вищезазначеним рахункам переносились в дебет рахунку Урожай. Залишки готової продукції після цього переносились на рахунок Збитків і прибутків.

Аналогічна система обліку витрат була запроваджена в обліковій практиці в маєтку лорда Роджера Норта (1714 р.), який для обліку витрат сільськогосподарського виробництва використовував два рахунки: Рослинництво і Тваринництво, які кредитувались на вартість реалізованої продукції, використаної у власному господарстві або на кінцеву вартість залишків.

Яскравий представник італійської бухгалтерської наукової школи Л. Флорі підкреслював, що витратами є не виплати грошових коштів, а зобов'язання їх сплатити. У зв'язку з вищезазначеним Флорі вбачав завдання обліку в правильному розподілі витрат і доходів між фінансовими періодами.

Інший представник італійської наукової школи А. Замбеллі запропонував використання в обліковій практиці рахунків для резервування, тобто фактично рахунків витрат, які зменшують доходи в процесі визначення фінансового результату.

Джино Дзаппа (1879 – 1960 р.р.) – останній яскравий представник Ломбардського напрямку класичної італійської школи, вивчаючи співвідношення між витратами і доходами, дійшов висновку, який ввійшов в історію бухгалтерського обліку як постулат: „З бухгалтерської точки зору доходи підприємства не викликають сумніву, а витрати – сумнівні”. Таке твердження щодо витрат пов'язано з тим, що їх величина залежить від засад облікової політики, затвердженої адміністрацією підприємства.

В. Рігер (1928 р.) – представник німецької наукової школи ХХ ст. в межах її динамічного напрямку під затратами розумів тільки грошові кошти фактичного або абстрактного порядку. З вищезазначеного твердження випливає третє правило Рігера: кожна господарська операція містить два елементи: прибуток і збиток.

Його співвітчизник В. Томс, автор кінетичної бухгалтерії, вважав доцільним з метою ведення бухгалтерського обліку використовувати п'ять головних рахунків, виокремлюючи серед них рахунок витрат.

Значний внесок в розвиток вчення про затрати здійснив Ж.Г. Курсель – Сенель, представник французької наукової школи на етапі становлення бухгалтерського обліку як науки.

Представник юридичного напрямку французької наукової школи ХХ ст. Б. Коласс вважав, що класифікація фактів господарської діяльності є наслідком класифікації рахунків, які він розподіляв на три групи:

- активів;
- доходів;
- витрат.

Представник цього ж напрямку французької бухгалтерської школи ХХ ст. Габріель Фор (1910 р.) вважав, що в лівій частині будь – якого бухгалтерського рахунку обліковуються все, що надходить, і витрати, пов'язані з цим процесом, а праворуч – все, що відпускається, і доходи, які при цьому виникають. Його співвітчизник, однодумець П'єр Гарньє (1958 р.) розподіляв всі бухгалтерські рахунки на дві категорії:

- балансові рахунки (рахунки майна: активні і пасивні);
- рахунки управління (результативні: витрат і доходів).

Вчений підкреслював, що рахунки витрат і доходів відтворюють рух засобів, а не самі засоби. У зв'язку з вищезазначеним, ці рахунки фігурують в обліку тільки протягом звітного періоду, тобто до етапу визначення фінансового результату.

В свою чергу П. Гарньє витрати розподіляв на нормальні і ненормальні.

Як свідчать проведені дослідження на державних мідних копалинах в дореволюційній Росії вівся облік витрат в дореформений період Петра I (862 – 1700 р.р.).

В період поширення подвійного запису в Російській імперії епохи Петра Великого для обліку товарів, які реалізовувались в інших місцях, використовувався рахунок „Вояж”, по дебету якого обліковувались вартість відпущених фактору товарів, а також всі витрати, пов'язані з їх реалізацією на сторону.

Витрати по ремонту обліковувались по дебету рахунку „Отримувачі” і кредиту рахунку „Каса”. Вищезазначений рахунок

„Отримувачі” закривався рахунком „Бариші і наклад”. На цей же рахунок списувались витрати по асикуранції (страхуванню).

Своєрідною була класифікація витрат обігу, відповідно до якої вони розподілялись на:

- торгові;
- домові.

Торгові витрати обліковувались по дебету рах. „Товари” з виокремленням товарів, яких вони стосувались.

В науковій літературі того часу з’явилась думка, що не всі витрати є витратами обігу. Останню категорію формують витрати, які пов’язані з придбанням і реалізацією товарів.

За думкою російського вченого Х.А. Шлепера торговельні витрати розподіляються на необхідні і випадкові.

В XVIII ст. витрати по ремонту основних засобів включались до складу їх балансової вартості, що створювало умови для фіктивного збільшення капіталу, і було об’єктом критики з боку перевіряючих структур Сенату.

Серед представників російської дореволюційної наукової бухгалтерської школи, які зробили значний внесок у розвиток облікового процесу, зокрема обліку витрат, слід зазначити К.І. Арнольда, І. Ахматова, А.М. Вольфа, П.І. Рейнбота, С.Ф. Іванова, Е.Е. Фельдгаузена.

Так, К.І. Арнольд, пропонував витрати, пов’язані з придбанням товарів, а також готову продукцію обліковувати по дебету одного рахунку „Товари”, ототожнюючи тим самим промисловий облік і торговий. Проте витрати, пов’язані з нарахуванням заробітної плати працівникам, він визначав як збитки і пропонував для їх обліку використовувати спеціальний рахунок Делькредере.

Інший російський вчений дореволюційного періоду І. Ахматов виокремлював серед шести синтетичних рахунків (рахунків першого класу) рахунки витрат.

В 1809 р. в Петербурзі вийшла в світ його праця „Італійська або дослідницька бухгалтерія”, де значна увага була приділена питанням фабричного рахівництва. Зокрема, автором було запропоновано використання спеціального рахунку „Витрати на виробництво”, в розрізі якого передбачалось ведення особистих рахунків на кожного робітника. За думкою вченого кожен з вищезазначених аналітичних рахунків дебетувався на вартість виданих робітнику матеріалів. З

кредиту таких рахунків в дебет рахунку „Готові вироби” списувалась готова продукція. „Вузьким” місцем в запропонованому варіанті оприбуткування готової продукції власного виробництва було те, що не передбачалась її вартісна оцінка. Т.ч., це був своєрідний варіант обліку витрат за центрами відповідальності. Оригінальним в запропонованому варіанті обліку витрат є те, що рахунок „Витрати на виробництво” міг мати кредитове сальдо. Такий варіант сальдо міг мати місце, якщо купець мав витрати за будь – яку третю особу, а потім був отриманий платіж, величина якого перевищувала суму витрат, то на суму витрат вищезазначений рахунок дебетувався, а на суму отриманого платежу – кредитувався. Т.ч., запропонований І. Ахматовим до використання рахунок „Витрати на виробництво” був своєрідним попередником рахунку „Реалізація”, по дебету якого обліковуються витрати, а по кредиту – доходи.

„Нові” люди дореволюційного етапу розвитку російської бухгалтерської школи С.Ф. Іванов та Е.Е. Фельдгаузен приділяли особливу увагу розробці принципів промислового обліку. Вважаючи важливим здійснювати облік витрат виробництва, в 1872 р. С.Ф. Іванов підкреслював необхідність обліку не тільки використаного матеріалу, але й кількість того, що залишився на складі, а ще головніше – вартість і одного, і другого одночасно. Він висунув завдання створення рахунків виробництва, які з часом отримали назву калькуляційних. Крім того, С.Ф. Іванов вважав, що рахунки виробництва є проміжними рахунками між рахунком сирих матеріалів і рахунком готових виробів. За його думкою загальні витрати слід обліковувати на окремому рахунку без розподілу їх на окремі різновиди готової продукції, тобто був передбачений варіант включення до собівартості продукції тільки прямих витрат.

Член російського кола „Рахівництво” А.М. Вольф запропонував на сторінках дореволюційного наукового журналу „Рахівництво”, що виходив в світ протягом 1888 – 1904 р.р., використовувати рахунок „Реалізація”, по дебету якого обліковувались витрати.

Протягом перших років встановлення Радянської влади були зроблені спроби відійти від традиційних методів ведення бухгалтерського обліку, які вважались контрреволюційними, і започаткувати новий, так званий „непередбачуваний” облік. Розробниками його методологічних засад були П. Амосов та О. Савич, які апробували вищезазначену облікову концепцію в межах

революційного Петрограду. Облік вівся тільки в натуральних показниках, і на практиці перетворився в нікому не потрібну трудомістку процедуру, яка вимагала утримання значного штату облікових працівників. Інформація, отримана за результатами подібного обліку, не давала можливості для узагальнення, здійснення аналізу, як на макро-, так і на мікрорівні. В колишньому СРСР повернулись до загальноприйнятих засад бухгалтерського обліку тільки на етапі НЕП.

За часів планової економіки облік витрат, які включались до складу фактичної виробничої собівартості, здійснювався по дебету рахунків „Основне виробництво” та „Допоміжне виробництво”. Готова продукція за фактичною виробничою собівартістю оприбутковувалась на склад по дебету рахунку „Готова продукція” з кредиту вищезазначених рахунків. Позавиробничі витрати, які були пов’язані зі збутом готової продукції власного виробництва, на промислових підприємствах обліковувались на окремому рахунку „Позавиробничі витрати”. З метою визначення фінансового результату фактична виробнича собівартість реалізованої продукції, а також позавиробничі витрати пропорційно обсягам реалізації списувались щомісячно в дебет рахунку „Реалізація” з кредиту рахунків „Готова продукція” і „Позавиробничі витрати” відповідно.

В країнах з розвинутими ринковими відносинами, де протягом значного проміжку часу існує чіткий розподіл відтворення облікової інформації в межах фінансового і управлінського обліку, облік витрат в системі бухгалтерських рахунків фінансового обліку здійснюється в розрізі елементів витрат із застосуванням окремого класу рахунків з поглибленою деталізацією різновидів витрат на етапі здійснення комерційної діяльності компанії. В кінці звітної періоду (фінансового року), початок і закінчення якого кожна компанія обирає самостійно з урахуванням особливостей технологічного процесу, специфіки організації її діяльності, рахунки витрат закриваються рахунком „Фінансові результати” з метою їх визначення.

Розвиваючи ідеї Е. Шмаленбаха щодо трактування поняття „актив”, провідний американський бухгалтер – вчений ХХ ст. Р. Ентоні визначив суть принципу відповідності, за яким: актив – це витрати, які повинні стати доходами в майбутньому. У зв’язку з вищезазначеним в системі бухгалтерського фінансового обліку

витратами визнаються не виплата грошових коштів, а виникнення або здійснення прав на ці виплати.

Головною особливістю організації бухгалтерського обліку в США та інших розвинутих країнах світу є розподіл його на фінансовий і управлінський. Виникнення управлінського обліку пов'язано із поширенням і зростанням корпорацій, необхідністю впровадження виробничого нормування, змінами в системі правових та економічних відносин. Академік М.Г. Чумаченко до вищенаведеного переліку додав збільшення кількості та розмірів монополій, появу активів, збільшення витрат на НДР та на реалізацію продукції, товарів, робіт і послуг, наявність інфляції [10].

Розробниками управлінського обліку були інженери та технологи, проте сучасну інтерпретацію він отримав завдяки працям відомого американського бухгалтера Р. Ентоні.

Традиційно виділяють три функції управлінського обліку:

- планування та координування майбутнього розвитку підприємства;
- оперативне планування;
- оперативний контроль і оцінка результатів роботи підприємства.

Трьом вищезазначеним функціям відповідають три розділи управлінського обліку:

- облік затрат;
- оперативний аналітичний облік;
- центри відповідальності.

Залежно від обраного варіанту організації облікового процесу в системі бухгалтерського фінансового і управлінського обліку можливі на практиці використання двох різновидів рахунків для обліку затрат з метою управління:

- з використанням рахунків – екранів;
- з використанням окремого блоку рахунків.

На підприємствах колишніх країн соціалістичного табору відповідна увага приділялась обліку затрат і калькулюванню, а також проблемним питанням виокремлення калькуляційної бухгалтерії. На систему обліку затрат значний вплив мав радянський нормативний метод. Активним його пропагандистом на теренах колишньої НДР був Е. Купфернагель, який пов'язував нормативний облік з моделюванням, яке повинно було забезпечити формування підґрунтя

для аналізу господарських процесів і затрат. Вищезазначений німецький вчений зробив вагомий внесок в розробку рекомендацій щодо організації обліку за центрами відповідальності та за центрами затрат. В практиці роботи німецьких підприємств було започатковано доведення до кожного робочого місця повного обсягу затрат (нормативу), а також здійснювалось заповнення спеціальних прибутково – видаткових книг, які були аналогом особистих рахунків ефективності за часів радянської планової економіки. Таке дроблення стало причиною того, що затрати обліковувались поза системою бухгалтерських рахунків. Визначальним є досвід УНР на етапі перебудови бухгалтерського обліку, який передбачав перехід до фіксації затрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

На етапі становлення ринкових відносин в Україні в межах діючого Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування, затверджених Наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р., кожний суб'єкт господарювання має право самостійно обрати бухгалтерські рахунки щодо обліку витрат, застосовуючи або рахунки 8 або 9 класів. Крім того, можливий варіант використання для обліку витрат рахунків 8 і 9 класів одночасно. Облік витрат виробництва здійснюється в розрізі активного рахунку 23 „Виробництва” з можливою деталізацією залежно від типів виробництв, що мають місце на конкретному підприємстві. Оприбуткування на склад готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю здійснюється по дебету рахунку 26 „Готова продукція” з кредиту рахунку 23 „Виробництво”. Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції дебетується по рахунку 901 „Собівартість реалізованої готової продукції” з кредитом рахунку 26 „Готова продукція”. Інші витрати діяльності обліковуються по дебету активних рахунків 9 класу з щоквартальним їх закриттям з метою визначення фінансового результату.

Висновки. Проведені дослідження дали можливість дійти наступних висновків:

1. Облік витрат в системі бухгалтерських рахунків пройшов значний еволюційний шлях;
2. Протягом значного проміжку часу облік витрат здійснювався на рахунку „Товари”, а з виокремленням промислового обліку – на рахунку „Виробництво”;

3. В сільськогосподарському виробництві використовувались специфічні рахунки: Поле, Стадо, Урожай, Рослинництво. Тваринництво;

4. В країнах з розвинутими ринковими відносинами облік витрат здійснюється в розрізі елементів витрат з їх поглибленою деталізацією;

5. В межах діючого вітчизняного Плану рахунків облік витрат з урахуванням особливостей кожного суб'єкту господарювання може здійснюватись як в розрізі 8, так і 9 класів рахунків, або з використанням двох вищезазначених класів одночасно. Облік витрат виробництва здійснюється в розрізі активного рахунку 23 „Виробництво”. Інші витрати діяльності обліковуються в розрізі активних рахунків 9 класу.

Список літератури: 1. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально – практичний посібник/За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ „Баланс – Клуб”, 2000. – 768 с. 2. Бухгалтерский учет в промышленности: Учебник/П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, А.Н. Кашаев и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 2 – е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 263 с. 3. Голова С.Ф. Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. - К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с. 4. Нидлз Б. И др.. Принципы бухгалтерського учета/Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – 2 – е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с. 5. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с. 6. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. 7. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 276 с. 8. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 9. Цал – Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с. 10. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 315с.

Поступила в редколегію 07.10.08