ТЕМА 6. ЕВОЛЮЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Бухгалтерський облік має свій метод, який враховує такі елементи: рахунки, подвійний запис, документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, звітність і баланс. Розуміння саме цих елементів бухгалтерського обліку формувалось протягом тривалого часу як результат широкої наукової дискусії. Усі елементи методу органічно пов’язані між собою, їх не можна розглядати окремо, бо вони перестають виконувати свої функції в бухгалтерському обліку. Особливість методу бухгалтерського обліку полягає в тому, що сукупність його елементів забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов’язане, документально обґрунтоване, у вартісній оцінці відображення об’єктів, що обліковуються.

***Рахунки й подвійний запис***

Перші уявлення про рахунки бухгалтерського обліку належать до періоду, коли почалася реєстрація фактів господарського життя, тобто приблизно шість тисяч років тому. Із цього часу бухгалтерія існує як практична діяльність – **рахівництво**.

Саме за часів існування первісного суспільства склалися матеріальні передумови виникнення рахунків. У цей час не тільки розпочалося здійснення підрахунку основних облікових об’єктів, але й була закладена обчислювальна основа обліку. У первісному суспільстві існував господарський облік, який здійснювався тільки в кількісному вимірі. Це було пов’язано з відсутністю в первісному ладі товарно-грошових відносин.

У країнах Стародавнього світу (Стародавньому Єгипті, Стародавній Греції, Шумері й Вавилоні) ми знаходимо перші паростки виникнення бухгалтерських рахунків.

Рахунки з’явились як один із перших прийомів бухгалтерського обліку, тим не менш про них можна й потрібно говорити тільки в зв’язку з розповсюдженням подвійної бухгалтерії, яка перетворила всі рахунки в єдину замкнену систему, пов’язану подвійним записом.

Вперше визначення рахунку, застосування понять «дебет» і «кредит», пояснення подвійного запису наводяться в науковій праці Луки Пачолі – «Про рахунки та записи». Крім того, викладені в трактаті правила відкриття й закриття рахунків та запису операцій, дослідження замкненої системи рахунків із рахунком «Капітал» в центрі, запропоновані групування рахунків вплинули на подальші дослідження вчених епохи Середньовіччя та Відродження в Іспанії: *Д. дель Кастіло*; в Італії: *Д. Манчіні, А. ді Пієтро, А. Казанова, Л. Флорі, Ф. Гаратті*; у Голландії: *Я. Імпіна, С. ван Стевіна, А. де Граафа, К. Гезеля*; у Франції – *М. де ла Порта, Ж. Саварі, Б. Ф. Баррема, Е. Дегранжа*; у Німеччині: *І. Готліба, Ф. Гельвіга*.

Пояснюючи природу подвійного запису, науковці завжди розходились між собою в поглядах. Залежно від того, який аспект господарських фактів превалював у поясненні подвійного запису, виникло й декілька напрямків у теорії обліку. У кінці XIX – на початку XX ст. виникають школи бухгалтерського обліку, які по різному трактували рахунки й подвійний запис.

**Італійська школа** бухгалтерського обліку відрізнялась різноманітністю поглядів на рахунки. Прихильники **юридичного напрямку** (*Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Н. де Анастасіо, К. Белліні, Дж. Россі*) вважали, що на рахунках обліковуються права і обов’язки господарюючих суб’єктів. Усі рахунки пояснювалися як особові. Прихильники **економічного напряму** (*Дж. Кріппа, Ф. Беста*) вважали, що на всіх рахунках обліковуються матеріальні цінності, а особових рахунків не існує. Стверджували, що всі рахунки відкриваються не для окремих осіб, а, навпаки, незалежно від осіб за видами майна.

**Французька школа** (*Ж.Г. Курсель-Сенель, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Г. Фор, Ж.Б. Дюмарше, П. Гарньє*) розглядала рахунки як елементи балансу за видами засобів і процесів, без зв’язку з особами, що стоять за ними. Для цієї школи характерним є розвиток складної системи операційних рахунків. В основу системи рахунків покладено рівність між рахунками власника та рахунками третіх осіб. Вводили регулюючі рахунки до Балансу, і тим самим створили два баланси: «нетто» із регулюючими рахунками й «брутто» без них. Підкреслювали народногосподарське значення рахунків та рахівництва.

Представники **німецької школи** (*Ф. Гюглі, І.Ф. Шер, Е. Шмаленбах, Ф. Ляйтнер, М. Берлінер*) вважали основою обліку не рахунки (як дві попередні школи), а баланс, і тому наполягали, щоб факти господарського життя вивчались не від рахунку до балансу, а від балансу до рахунку. Вони поділяли всі рахунки по відношенню до балансу на активні та пасивні. Зазначали, що кореспонденція рахунків існує тільки для взаємозв’язку між частинами балансу. Створили й використовували в практиці змішані проводки. Запропонували теорії одного ряду рахунків (*М. Берлінер*), двох рядів рахунку (*Ф. Гюглі*) та трьох рядів рахунку (*Ф. Ляйтнер*), удосконалювали плани рахунків.

**Англо-американська школа** мало цікавилася теорією рахунків. Представники цієї школи (*Е.Т. Джонс, Ч.Е. Шпруг*) вважали, що набір рахунків у Головній книзі замінює всі правила й постулати, в той час як міркування про предмет і метод змушували їх утримуватися від подібних знань.

Значний внесок у розвиток категорії «рахунок» було зроблено представниками **російської бухгалтерської школи**. Для **Московської школи** (*М.С. Лунський, Р.Я. Вейцман, О.М Галаган, О.П. Рудановський, М.А. Кіпарісов, Я.М. Гальперін*) було характерним визначення рахунків як елементів балансу та уявлення про те, що система рахунків задана балансом, а вивчати облік потрібно від балансу до рахунку. Представниками цієї школи була висунута теза про незалежність інвентаря від плану рахунків.

Представники **Санкт-Петербурзької школи** (*Є.Є. Сіверс, М.О. Блатов, А.М. Вольф, Л.І. Гомберг, Е.О. Мудров, Ф.В. Єзерський, П.І. Рейнбот*) стверджували, що баланс – наслідок системи рахунків, тому вивчення фактів господарського життя слід вести від рахунку до балансу. Вони також зазначали, що баланс опирається тільки на рахунки й пов’язаний з інвентарем.

Серед радянських вчених категорія «рахунок» розглядалась в працях *П.П. Німчинова і В.Ф. Палія*.

Слід також зазначити, що історію розвитку рахунків і подвійного запису досліджували російські вчені *Я. В. Соколов, Т. М. Малькова* і українські вчені – *Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар* та ін.

Зверніть увагу на те, що серед сучасних представників української школи бухгалтерського обліку, які досліджували рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку в підручниках із теорії обліку, слід відмітити таких вчених, як *Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, М.Т. Білуха, В.В. Сопко, О.В. Лишиленко, Г.Ф. Шепітко, Н.М. Грабова, С.М. Гольцова та ін.*

# Документація

На протязі всього періоду існування обліку документ був, і залишається традиційним носієм бухгалтерської інформації.

На ранніх етапах розвитку в господарському обліку регістр не відокремлювався від первинного документу. Із часів існування країн Стародавнього Світу й до кінця XIX ст. документація господарських операцій була предметом вивчення, головним чином, торгового права.

В роботі В. Котрулі «Про торгівлю і досконалого купця» (1458 р.) та в науковій праці Л. Пачолі «Про рахунки і записи» (1494 р.), як і в торговому праві того часу, ще не існувало поняття документу, відокремленого від поняття регістр.

Таке поєднання знайшло також і законодавчу підтримку в першому кодексі торгового права – «Комерційному кодексі» (Ордоннанс, 1673 р.). Слід зазначити, що всі наступні законодавства в цій галузі були пов'язані також із веденням облікових регістрів. Про це свідчать торгові кодекси багатьох країн (Франції, Бельгії, Італії). У цей час купці використовували велику кількість облікових книг, серед яких: Інвентар, Журнал і Головна книга.

Одним із перших вчених, хто усвідомив різницю між документами й регістрами, був І.Ф. Шер. У книзі «Бухгалтерія й баланс» один із розділів має назву «Документи як основа бухгалтерії». У ньому він вперше формулює, що основою бухгалтерських записів є документи. Для відкриття записів слугують інвентаризаційні описи, для поточної реєстрації – первинні виправдні документи. І.Ф. Шер зазначав: «По суті ведення книг полягає в хронологічній й систематичної обробці документів, бо останні являються історичними джерелами бухгалтерії». Розповсюдження первинних документів зробило непотрібним Пам’ятну (чернову) книгу.

Російська школа зробила суттєвий внесок у розвиток документації. Серед російських вчених необхідно відмітити таких як: *С.М. Барац і Є.Є. Сіверс*, які у своїх облікових працях значну роль відводили виправдовуючим документам та їх класифікації.

О.П. Рудановський звернув увагу на необхідність скорочення строків представлення до бухгалтерії виправдовуючих документів. Зазначав, що будь-яка затримка встановлених строків порушує інтереси підприємства. Він першим звернув увагу на той факт, що обліковується не сама господарська діяльність, а тільки інформація про неї.

Питання документації досліджувались також в працях Р.Я. Вейцмана, М.А. Кіпарісова, О.М. Галагана, М.О. Блатова. В радянські часи проблеми документації також вивчали В.Г. Макаров [29], В.Ф. Палій [39], Г.Г. Жуйков. Зверніть увагу на те, що документація як елемент методу бухгалтерського обліку розглядається в підручниках таких відомих сучасних українських вчених, як: М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [7], Т.А. Бутинець [3], С.М. Гольцова [15], В.Г. Горєлкін, Н.М. Грабова [17], Г. Кім, В.В. Сопко [52], М.В. Кужельний [24], В.Г. Лінник [24], Л.М. Герасим, Г.П. Журавель, Г.Ф. Шепітко [59].

# Інвентаризація

Оскільки інвентаризація є складовим елементом методу бухгалтерського обліку, її здебільшого розуміють значно ширше – як засіб, за допомогою якого виявляють все те, що не підлягає щоденному обліку, тобто як засіб приведення у відповідність даних поточного обліку з фактичною наявністю майна, коштів, фінансових зобов’язань.

Інвентаризація є одним із перших прийомів бухгалтерського обліку й має свою давню історію. У країнах Стародавнього світу (Стародавньому Єгипті, Китаї, Стародавній Греції) саме інвентаризація була основним обліковим прийомом.

В епоху Середньовіччя та Відродження питанням інвентаризації приділялась достатня увага. У трактаті Л. Пачолі «Про рахунки та записи» (1494 р.), перша частина якого іменується «Інвентарем», розповідається, що таке «інвентар» і як слід складати купцям «інвентаризаційний опис».

А. ді Пієтро – представник італійської бухгалтерської думки XVI ст. і послідовник Л. Пачолі запропонував вчення про інвентаризацію, вперше класифікував інвентаризацію на переоблік нерухомого, рухомого майна й цінних речей.

Й. Готліб – представник німецької бухгалтерської думки XVI ст., пропонував замість складання опису (відомості або книги майна) виконувати записи про натуральні залишки прямо в товарних книгах, в кредит відповідних рахунків. Оскільки на цих рахунках показувався рух товарів, то такий порядок дозволяє бухгалтеру відразу, автоматично, виконувати функції, які забезпечувала порівняльна відомість.

Вчені різних світових шкіл бухгалтерського обліку досліджували проблеми інвентаризації. Наприклад, П. де Альвізе – представник італійської школи, послідовник економічного напряму в Італії, в 1934 р. надав повну класифікацію інвентаризації, виділив такі класифікаційні ознаки щодо інвентаризації: за обсягом (повні, часткові); за належністю (майно на підприємстві, поза підприємством); за метою (вступні, подальші, при передачі цінностей, ліквідаційні); за послідовністю (від об’єкта до регістру, від регістру до об’єкта); за суб’єктом (ординарні – за ініціативою власника і екстраординарні – за ініціативою зовнішніх органів: судових, фінансових); за використанням даних (інформативні – вирішують економічні задачі, доказові – юридичні); за формою описів (усні, письмові, на механічних носіях).

Е.П. Леоте та А. Гільбо – представники французької школи брали за основу експериментальну оцінку, допускали в книжковому інвентарі переоцінку лише на основі угод, на особливих рахунках порядку та методу, тобто вимагали резервування переоцінок. Вчені вимагали дотримуватися принципу перманентності інвентарю, при використанні якого вплив суб’єктивізму в оцінці завершується в момент укладання угоди й не може проявитися в новій угоді взагалі. Проте принцип перманентної оцінки заперечувався не лише практиками, які вважали такий облік практично не здійсненним, але й представниками італійської бухгалтерської школи, зокрема Ф. Бестою, який вважав таку оцінку небезпечною та такою, що дозволяє зберегти в балансі первинну вартість, яка далеко відступала від дійсності.

Німецька вчені ХХ ст. (*Ф. Гюглі, Е. Шмаленбах, І.Ф. Шер, Г. Нікліш, А. Кальмес, Г. Хольцер, В. Ле-Курт*) дотримувались принципу необмеженості в праві оцінки, допускали та визнавали різні методи оцінки, подібно до італійської школи. Поряд з книжковим інвентарем, що підлягає обліку, німецька школа ставила завжди не книжковий (поза обліковий, натуральний) інвентар, який міг вимагати будь-якого відступу від книжкового за даними суб’єктивної натуральної оцінки.

Російські вчені також багато уваги приділяли дослідженню категорій «інвентар» та «інвентаризація».

Л.І. Гомберг – автор вчення **економології** (наука про відкриття та ведення рахунків), в якому він визначив та систематизував бухгалтерські категорії та економічні процеси. Один із розділів вчення про економологію присвятив інвентаризації. Він писав, що мета інвентаризації – встановити «хозяйственную силу предприятия».

М.С. Лунський, який очолював московську школу, ввів в теорію обліку такі категорії як «суттєве» і «належне». Категорії «суттєве» відповідає інвентар, «належне» – баланс. Він зводив інвентар до балансу, і будував баланс на інвентарі, перетворюючи належне в суттєве.

У той час Є.Є. Сіверс, який очолював Петербурзьку школу, визнавав автономне значення цих двох категорій.

О.П. Рудановський виступав проти віднесення інвентаризації до методів бухгалтерського обліку. У своїх ранніх розробках до елементів методу бухгалтерського обліку він відносив реєстрацію, систематизацію й координацію. Але в подальших своїх працях вчений виділяв такі елементи методу: систематизація, координація, оцінка.

П.І. Савічев приділив увагу інвентаризації незавершеного виробництва. Питання інвентаризації досліджували також відомі українські вчені: Ф.Ф. Бутинець, Ю.С. Цал-Цалко, Л.Л. Гайдай, О.А. Шпіг, С.В. Бардаш. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку розглядається в багатьох підручниках з теорії обліку таких авторів, як Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.М. Грабова, О.В. Лишиленко, Г.Ф. Шепітко, М.В. Кужельний і В.Г. Лінник, С.М. Гольцова.

***Оцінка***

Перші уявлення про оцінку пов’язані з системою облікових регістрів Стародавнього Риму. Давньоримський архітектор Вітрувій при оцінці споруд у будівництві планував щоденно зменшувати їх вартість на одну вісімдесяту частину первісної вартості. Таким чином, при продажу будівель розраховували рівномірний (прямолінійний) знос.

В епоху Середньовіччя використовувалися різні види оцінки. У трактаті «Про рахунки та записи» (1494 р.) Л. Пачолі існують дві протилежні рекомендації щодо оцінки: оцінка за продажними максимально високими цінами і за собівартістю. Застосування оцінки за продажними максимально високими цінами призводило до систематичного завищення величини капіталу й зменшення суми прибутку, що відображався в звітах. Оцінку за собівартістю Л. Пачолі пропонував застосовувати в поточному обліку. Саме в цей період формується поняття оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку.

У XIX ст., коли зароджуються школи обліку, проблеми оцінки цікавили багатьох вчених бухгалтерського обліку.

Представники італійської школи, які досліджували економічні аспекти обліку (*Дж. Кріппа, Ф. Беста, Р.П. Коффі*), визначали оцінку головним фактором обліку, вимагали проведення оцінки за поточними ринковими цінами.

Французька школа дотримувалася лише експериментальної оцінки, що ґрунтувалася на даних фактичних зовнішніх угод. Вчені вимагали відокремлення обліку від впливу суб’єктивізму оцінок, збереження оцінки первинних угод аж до нових угод. Представники французької школи (*Е.П. Леоте та А. Гільбо*) допускали в книжковому інвентарі переоцінку лише на основі угод, на особливих рахунках порядку та методу, тобто вимагали резервування переоцінок. Пропонували всі цінності оцінювати тільки за собівартістю.

Для німецької школи був характерний суб’єктивістський підхід щодо оцінки. Представник німецької школи *В. Ле-Кутр* зазначав, що не може бути єдиної оцінки всіх об’єктів, в залежності від ролі об’єкта в господарстві, його цінності для підприємства може мінятися і оцінка (наприклад, для основних засобів пропонується ціна придбання, для товарів – поточні ринкові ціни, для готової продукції – собівартість; а в необхідних випадках можливі експертні оцінки). Інший представник німецької школи *І. Крайбіг* також розвивав суб’єктивну оцінку і вважав, що кожна стаття балансу повинна оцінюватися за тими принципами, які в найбільшій мірі підходять для неї. Пропонував основні засоби, сировину та матеріали оцінювати за собівартістю, товари та предмети, що призначені для реалізації, – за продажною ціною.

Видатний німецький вчений *І.Ф. Шер* зазначав, що проблема оцінки розглядається в літературі як одна з найважливіших проблем всієї балансової справи. Він вважав правильним застосовувати оцінку за поточними цінами. Однак рекомендував оцінку за принципом мінімальних цін (якщо собівартість вище продажної ціни, то обирається остання, якщо продажні ціни вище собівартості, то вона й служить для оцінки). Хоча зазначав, що подібна оцінка, а також створення багато чисельних резервів призводили до появи прихованих джерел.

*Е. Шмаленбах* запропонував динамічний баланс, основну роль якого бачив у відображенні результатів і виявленні прибутку. Допускав оцінку основних засобів за ціною придбання, матеріалів і готової продукції – за нижчою ціною.

*Ф. Ляйтнер* запропонував класифікацію методів оцінки, згідно з якою ціни поділяв на абсолютні (поточні й продажні, останні можуть бути договірними й ринковими) і відносні (облікові, номінальні, калькуляційні, прейскурантні, за середніми цінами, за собівартістю). Перші засновані на суто абсолютних даних, другі вводяться штучно з метою успішного функціонування бухгалтерського обліку.

Вв англо-американській школі в другій половині XIX ст. вчені *А.Ч. Літтлтон, Р. де Рувер, Б.С. Ямей* застосовували переважно принцип інвентарної оцінки (переоцінки цінностей) та балансовий метод. Але в кінці XIX ст. – на початку XX ст. виникла необхідність подальшого вирішення проблеми оцінки, стала застосовуватися оцінка за ринковою вартістю.

Серед представників цієї школи слід відмітити також *Ф. Пікслея*, який виступав за оцінку за собівартістю. Він підкреслював, що незмінність оцінки (перманентність інвентарю) призводить до утворення прихованих резервів, але це виправдано двома причинами: 1) не можна вважати фінансовим результатом те, що не виявлено в грошах; 2) підприємство має користуватись фінансовою автономією.

*І. Фішер* вперше чітко визначив ідею **бухгалтерського номіналізму** – оцінку за собівартістю. Зазначав, що всі об’єкти бухгалтерського обліку повинні бути виражені в грошовому виразі однакової купівельної сили, а засобами переоцінки повинні бути індекси цін. Отже, передбачалась постійна переоцінка цінностей, відображених в обліку.

*Е. Купер* дав найбільш повне теоретичне обґрунтування принципу інвентарної оцінки (переоцінки цінностей). Розглядав прибуток як приріст активу, після того як його вартість одержить справедливу й несуперечливу закону оцінку. Таким чином, трактував прибуток як такий, що не випливає з бухгалтерських документів, а пояснювався як реальний приріст багатства – власності підприємства.

*Г. Свіней* стверджував, що оцінка залежить від цілей господарської діяльності підприємства. Зазначав, що неважливо, скільки заплатили за той чи інший предмет тепер або в минулому. Вважав важливим те, яка ефективність використання цього предмета в майбутньому. Для цього рекомендував використовувати штучно визначену ціну виробництва.

Засновник російської школи *К.І. Арнольд* пропонував оцінку за поточними цінами. Він виступав проти оцінки товарів за купівельними цінами або за собівартістю.

*Е.О. Мудров і О.П. Рудановський* відстоювали метод оцінки за собівартістю як єдиний правильний метод у бухгалтерському обліку.

*Л.І. Гомберг* пов’язував оцінку із цілями обліку. Дав одну з перших класифікацій видів оцінок (первісна, ринкова, відновлювальна, номінальна, експертна, pro memorie (для пам’яті), залишкова, правова). Зазначав, що єдино правильною може бути оцінка матеріальних цінностей за їх собівартістю.

*І.Р. Ніколаєв* зазначав, що ні оцінка за поточними ринковими цінами, ні оцінка за ціною придбання (собівартістю) точного уявлення про майновий стан господарства на даний момент часу дати не можуть. Стверджував, що при застосуванні мінімальної (найменшої) оцінки можна одержувати баланс, який перекручує дійсність.

Питання оцінки активів широко обговорювалися й у радянському бухгалтерському обліку, в якому застосовували оцінку майна за первісною вартістю (фактичною собівартістю). Оцінка за собівартістю розвивалася в бухгалтерському обліку з кінця XIX і до початку XX ст.

Поряд з оцінкою майна за фактичною собівартістю в поточному бухгалтерському обліку використовувались облікові ціни, зокрема планова собівартість, прейскурантні ціни, фактурні ціни постачальників. Це зазначають у своїх підручниках із бухгалтерського обліку такі вчені: В. Макаров [29], Т.С. Мітюшкін [35], Н. Чембер [56], В. В. Сопко [52], В. Ф. Палій [39] та ін.

Питанням еволюції оцінки приділяли увагу такі вчені, як Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, М.С Пушкар, Н.М. Малюга та ін. Сучасні проблемні питання оцінки досліджуються в роботах багатьох російських вчених: В.В. Григор'єва [18], А.П. Ковальова [21], А.Н. Козирєва [22]. Їх теоретичні розробки характеризуються важливістю запропонованих рішень для практичної діяльності.

Сьогодні в України застосовуються в основному такі види оцінки: за первісною вартістю; за чистою вартістю реалізації (П(С)БО 10); за приведеною вартістю; за справедливою вартістю (П(С)БО 7, 8, 9, 30, 32).

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку розглядається в сучасних підручниках із теорії бухгалтерського обліку та інших наукових працях багатьох українських вчених.: Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги, О.С. Бородкіна, А.М. Герасимовича, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, Л. Янчевої, С.М. Гольцової.

***Калькуляція***

Необхідність в обліку і контролі витрат виникла ще в Стародавньому світі. У Стародавньому Єгипті та Вавилоні здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом. Особливістю обліку витрат було те, що при будівництві храмів і пірамід враховувалися тільки предмети споживання – продукти, тобто розраховувалося, скільки видано продуктів людям, що були зайняті на будівництві. Облік здійснювався в натуральному вимірнику. Хоча калькуляції в ті часи ще не було, усе ж таки облік витрат здійснювався на господарському й державному рівнях.

Перший крок у розвиток теорії калькуляції належить французьким вченим. Так, наприклад, відомий французький вчений *Ж. Саварі* (XVII ст.) розробив перші описи методики складання торговельних калькуляцій.

Видатний французький вчений *Л. Сей* (XIX ст.) наполягав на максимально детальному обчисленні собівартості. Стверджував, що кожний продукт має «свою ціну» – собівартість.

Представник французької бухгалтерської школи XIX ст. *Ж.Г. Курсель- Сенель* розробив вчення про облік витрат і калькуляцію. Уперше сформував відмінності між обліком витрат і розрахунком собівартості. Підкреслював, що метою обліку витрат є розрахунок собівартості, до якої включав прямі і непрямі витрати.

Калькуляція як прийом обліку виникла разом із подвійною бухгалтерією й розвивалась зі зростом народного господарства. Однак відповідне визнання як елемент методу отримала тільки в XX ст.

Найбільший внесок у розвиток калькуляції зробили вчені англо-американської, німецької та російської шкіл.

Представник англо-американської школи *Р.Н. Антоні* вказував, що калькуляція може проводитися:

1) за центрами відповідальності – для контролю за технологічними процесами і діяльністю осіб, зайнятих у них;

2) за видами виробів (повна собівартість) – для калькуляції цін;

3) за видами виробів (часткова собівартість) – для контролю за використанням вільних виробничих потужностей.

Американський вчений *Ч. Гаррісон* теоретично узагальнив і втілив у бухгалтерський облік систему «**стандарт-кост**», що передбачає попередню калькуляцію й жорстке нормування майбутніх витрат.

Представник німецької школи *А. Кальмес* займався розробкою теорії калькуляції. Зазначав, що суть бухгалтерії зводиться до нарахування собівартості, прагнув обчислювати собівартість кожного предмету, який знаходиться на підприємстві. Розподіляв все виробництво на основне й допоміжне. Виділяв витрати комерційного відділу, які не включались до собівартості й загальні витрати, які були частиною собівартості основної продукції.

Німецький вчений *І.Ф. Шер* вважав калькуляцію однією з важливих складових частин бухгалтерії. Сформулював такі правила:

1) необхідне суворе розмежування між виробничими і збутовими витратами: перші входять до напівфабрикатів і готових виробів, останні – тільки до реалізованої продукції;

2) всі калькуляції діляться на попередні, фактичні і наступні;

3) чим більша частка прямих витрат, тим точніша калькуляція;

4) непрямі витрати повинні розподілятися пропорційно раніше визначеній базі.

Визначав, що розподіл надає кінцевій калькуляції приблизний характер. Вважав, що цю приблизність можна звести до мінімуму шляхом вибору спеціальної бази для кожного виду витрат. Розробив методику поділу витрат на постійні й змінні, а також прийом, який назвав «мертвою точкою», що дозволяє встановити момент (дату), з якої підприємство окуповує свої витрати й починає одержувати прибуток.

Історія радянської калькуляції пов’язана з розповсюдженням нормативного обліку. Основними джерелами формування радянського нормативного обліку були ідеї *А.П. Рудановського* про нормування собівартості й система стандарт-кост, що узагальнена американським вченим *Ч. Гаррісоном* та впроваджена російськими бухгалтерами в теорію і практику обліку. Найбільш вагомий внесок в розвиток теорії калькуляції в цей період зробили *Р.Я. Вейцман* (ототожнив поняття планова та нормативна собівартість), *М.Х. Жебрак* (пропонував організувати та вдосконалити синтетичний облік в умовах застосування нормативного методу обліку витрат), *В.І. Стоцький* (розробив класифікацію калькуляцій, поділив витрати на прямі та непрямі, основні та накладні).

Зверніть увагу на те, що в другій половині XX ст. праці багатьох російських вчених були присвячені питанням застосування господарського розрахунку, обліку витрат і калькулюванню собівартості готової продукції в різних галузях народного господарства. Серед них такі: А.Ф. Аксененко, Е.К. Гільде, М.І. Баканов, П.С. Безруких, І.О. Ламикін, О. Д. Ларіонов, А.Ш. Маргуліс, П.П. Новиченко, В.Ф. Палій, М.З. Пізенгольц, Й.І. Поклад, О.Д.Трусов.

Слід з’ясувати те, що представники української школи в XX ст. також достатньо уваги приділяли питанням калькуляції. Найбільша кількість наукових праць була присвячена проблемним питанням калькуляції собівартості продукції сільськогосподарських підприємств.

Крім того, наприкінці XX – на початку XXI ст. також вийшло багато наукових робіт, присвячених проблемам обліку витрат і калькуляції, серед яких наукові праці Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопка, Л.К. Сука, А.М. Герасимовича, Б.М. Литвина, Л.В. Нападовської, С.В. Голова.

***Звітність і баланс***

В Стародавньому Єгипті, Шумері та Вавилоні поточний облік завершувався складанням звітності. Звіти складали за певний проміжок часу (місяць, півріччя, рік, декілька років) за різноманітними показниками: збір зерна, кількість продуктів та інших цінностей на державних складах, доходи господарства, використання робочої сили тощо. Дані у звітах наводились у натуральних вимірниках. Звітність мала публічний характер. Характерною особливістю звітності була її деталізація. За структурою звіти нагадували прибутково-видаткові рахунки. Метою складання звітності був контроль державних ресурсів та їх розподіл. Уся звітність надавалась у вищі державні органи.

Перші уявлення про баланс пов’язані з балансом державного господарства – книгою «бреваріум», яку складали в Cтародавньому Римі в I-II ст. до н.е. Так називали регістр бюджетного обліку, у якому відображались кошторисні асигнування та їх виконання як в масштабі всієї держави, так і в окремих провінціях.

Слід з’ясувати, що в епоху Середньовіччя термін «баланс» вперше з’явився в працях В. Котрулі «Про торгівлю і досконалого купця» (1458 р.) і Л. Пачолі «Про рахунки та записи» (1494 р.). В. Котрулі вимагав складати баланси хоча б кожні сім років. У свою чергу Л. Пачолі запропонував щорічне складання балансу і трактував його двояко: як «бланк» (лист) і як технічний прийом. Баланс являв собою «складений в довжину папір, на якому перераховані з правого боку всі довірителі, а з лівого – всі боржники...». Л. Пачолі також зазначав, що баланс є наслідком подвійного запису.

Ідеї, викладені в «Трактаті», вплинули на розвиток обліку в інших країнах, були розвинені та доповнені вченими.

Так, *А. ді Пієтро* (XVI ст.) трактував баланс як рахунок, яким закриваються всі рахунки Головної книги. Пропонував нову Головну книгу також починати з рахунку «Баланс».

*А. Казанова* (XVI ст.) зазначав, що не рахунок є частиною балансу, а навпаки, баланс є рахунком, який подається в системі рахунків. Запропонував вести рахунки вступного і заключного балансу.

*Д.А. Москетті* (кінець XVI ст. – початок XVII ст.) негативно оцінив запропонований Казановою рахунок «Баланс» й визначив баланс як компендіум рахунків.

Цікавим був погляд іспанського вченого *Д. дель Кастіло* (XVI ст.) на категорію «баланс». Визнаючи предметом бухгалтерії договори, трактував баланс як такий, що включав всіх осіб, з якими були укладені договори, і відображав обсяг прав і вимог, які випливають із цих договорів.

Серед французьких вчених, що значно вплинули на розвиток цієї категорії, слід назвати таких вчених XVII ст., як *Ж. Саварі і Р. Делапорт*.

Ж. Саварі поділяв кінцевий баланс на інвентарний і конкурсний. Інвентарний передбачав оцінку за собівартістю, а конкурсний – за продажними цінами на день складання балансу. Він також зазначав, що баланс випливає з інвентарю, і разом вони повинні служити засобом для переоцінки майна, вимог і зобов’язань.

*Р. Делапорт* розрізняв два види балансу:

1) Bilan, який представляв собою перевірочний баланс тільки оборотів по рахунках без відображення сальдо рахунків тут; при цьому ніяких записів у Головній книзі не робилось

2) Balance, який ототожнювався з інвентарем, складався при закритті рахунків і записувався по Головній книзі.

В XVIII ст. ще не існувало оборотних відомостей. Їх заміняли пробні баланси, у яких порівнювалися обороти по дебету й кредиту Головної книги. *Б.Ф. Баррем* запропонував форму пробного балансу, в якій назва рахунків вказувалася по середині таблиці, а суми дебетових і кредитових оборотів наводились зліва і справа. Пробний баланс, так саме як і інвентарний баланс, пропонував складати в кінці кожного місяця.

У кінці XIX ст. формуються різні світові школи бухгалтерського обліку, які трактували баланс по-різному.

Світові бухгалтерські школи мали різні погляди на баланс як елемент методу. Представники італійської школи трактували баланс як рівність прав і обов’язків господарюючих суб’єктів. Вчені французької школи стверджували, що баланс – це рівність доходів і витрат. Не дивлячись на це, вчених цих двох шкіл поєднувала думка про те, що баланс є наслідком подвійного запису, і він заданий системою рахунків. Представники німецької школи вважали, що основою обліку є не рахунки, а баланс, і тому стверджували, що облік починається з балансу, з якого випливають рахунки. Усередині німецької школи тривали дискусії серед прихильників статичного, динамічного й статико-динамічного балансу. Представники англо-американської школи не пов’язували баланс із рахунками, а трактували його як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом, розглядали баланс як засіб обчислення прибутку.

Значний внесок у розвиток категорії «баланс» було зроблено вченими російської бухгалтерської школи*.* Засновник російської школи К.І. Арнольд трактував баланс як об’єктивно існуюче майнове співвідношення, рівновагу між власним майном і кредиторською заборгованістю. Усередині російської школи існували різні погляди на бухгалтерський баланс як елемент методу. Представники московської школи (М.С. Лунський, Г.А. Бахчисарайцев, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган) стверджували, що вивчати факти господарського життя необхідно від балансу до рахунку і від рахунку до документа. На їх думку, баланс – це перетворений інвентар. Крім того, вони наполягали на тому, щоб баланс відображав тільки майно, що знаходиться у власності підприємства. Представники петербурзької школи (Є.Є. Сіверс, А.М. Вольф, О.І. Гуляєв, М.О. Блатов) стверджували, що баланс є наслідком ведення рахунків і основою для складання балансу є рахунки. Зазначали, що баланс не залежить від інвентарю. Вчені цієї школи пропонували відображати в балансі все майно підприємства, зокрема й те, що не знаходиться у власності підприємства, а тільки перебуває в його володінні (орендовані основні засоби; товари, прийняті на комісію тощо).

Крім того, проблеми радянського балансового обліку розглядали в своїх працях В.Г. Макаров, А.О. Афанасьєв, М.В. Дмитрієв, С.О. Щенков.

Історичні аспекти категорії «баланс» досліджували такі російські вчені: В.Ф. Палій [39], Я. В. Соколов, Т. М. Малькова [31] а також українські вчені Ф.Ф. Бутинець [5], М.С. Пушкар [44], Н.В. Гавришко [44], Р.В. Романів [44] і Л.В. Чижевська [57] та інші.

Баланс і звітність як елементи методу бухгалтерського обліку розглядаються в багатьох підручниках з теорії обліку таких українських вчених: М.Т. Білухи [1], Ф.Ф. Бутинця [7], С.М. Гольцової [15], О.В. Лишиленка [26], М.В. Кужельного [24], В.Г. Лінника [24], Г.Ф. Шепітка [59] та інших.