

університету, 2009. – 260 с. 5. Мельник М.В. Ревизия и контроль : [учебник] / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; [под ред. проф. М.В. Мельник]. – М. : КНОРУС, 2007. – 640 с. 6. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/stolyar-lg-organizatsiya-vnutrishnogo-kontrolyu>. 7. Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю.М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2 (31). – С. 20–24.

УДК 457.422.6

Д. І. Кушніренко

Національний університет державної податкової служби України,
кафедра бухгалтерського обліку

ІСТОРИЧНИЙ ОГЛЯД ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕЗАВЕРШЕНЕ ВИРОБНИЦТВО

© Кушніренко Д. І., 2012

Досліджено історичний розвиток облікового відображення незавершеного виробництва та визначено передумови становлення незавершеного виробництва як сучасної категорії бухгалтерського обліку.

The article examines the historical development of accounting for work in progress. Also, the preconditions of formation work in progress as a modern category of accounting were determined.

Постановка завдання. Дослідження будь-якого об'єкта та предмета має ґрунтуватися на певній основі, що є здобуттям наукової думки та практичної діяльності попередніх поколінь. Теоретичні знання та практичний досвід щодо предмета дослідження вказують, з одного боку, на наявність проблеми, яку необхідно вирішити; з іншого – є теоретичною та практичною базою дослідження, тобто відправною точкою наукового пошуку. Це характерно для всіх наук загалом та бухгалтерського обліку зокрема. Серед категорій бухгалтерського обліку, що відображаються в інформаційній системі підприємства, особливе місце займає незавершене виробництво.

Вивчення історії становлення незавершеного виробництва як категорії обліку дає змогу не тільки виявити причини та фактори, що викликали необхідність облікового відображення незавершеного виробництва, зрозуміти сучасну концепцію обліку, але і визначити концептуальну основу подальшого дослідження з метою вдосконалення облікового відображення незавершеного виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню історії розвитку бухгалтерського обліку присвячені праці небагатьох вчених. Серед українських науковців вагомий доробок таких вчених, як Ф. Ф. Бутинець, Н. В. Гавришко, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, Є. В. Мних, М. Я. Остап'юк, М. С. Пушкар, Р. В. Романів та ін. Декілька фундаментальних праць з історії обліку належать великому російському вченому Я. В. Соколову. Серед інших зарубіжних вчених в різні часи питання історії обліку досліджували О. О. Бауер, А. М. Галаган, В. А. Маздоров, Т. М. Малькова, І. Г. Максимов, А. Ч. Літлтон, А. І. Лозинський, М. С. Помазков, Р. де Рувер, К. Ю. Циганков та ін. Зважаючи на специфічність категорії незавершеного виробництва, логічно, що особливості його облікового відображення (як, наприклад, грошових коштів, капіталу, фінансових результатів, амортизації) в працях з історії обліку окремо не розглядають. Тому дослідження має ґрунтуватися на аналізі поглядів вчених щодо об'єктів обліку, які тісно пов'язані з незавершеним виробництвом – безпосередньо процес виробництва, затрати на виробництво, готова продукція.

Метою статті є дослідження історичного розвитку облікового відображення незавершеного виробництва.

Виклад основного матеріалу. Виникнення писемного обліку традиційно пов'язують із розвитком мови, писемності, арифметики, господарської діяльності тощо. [1, с. 11; 2, с. 13; 3, с. 27]. Найперші згадки, відомі сучасникам, про здійснення обліку виробництва знайдено у Месопотамії. Так, в прядильних майстернях фіксували видавання вовняної пряжі кожній окремій робітниці. Крім того, звітність майстерні містила дані про: кількість спрямованої на виробництво вовни; кількість, тривалість та норми оплати праці жінок, зайнятих у виробництві; підсумки затрат виробництва та використаної вовняної пряжі [3, с. 32].

Разом з тим, інформації про періодичність складання, час подання звітності немає. Також невідомо, чи зіставлялися дані звітності для розрахунку залишків затрат сировини у виробництві на дату складання звітності. Тому вищеописаний приклад обліку та звітності, як видно з наявних даних, мав на меті виявити рух матеріальних ресурсів, загальну кількість затрат, а не залишки продукції в процесі обробки на звітну дату. Тому підстав відносити незавершене виробництво до інформаційних показників обліку в Месопотамії немає.

Відомо, що в античних країнах вже застосовували норми виробітку, відрядні розцінки, норми непрямих затрат (Греція); зіставлення всіх доходів і витрат для визначення результатів господарської діяльності (Рим) [3, с. 40–46]. Проте інформації про порядок віднесення залишків затрат за незавершеною продукцією до активів чи витрат господарства немає. Тому немає і реальних підстав вважати незавершене виробництво одним із показників обліку в країнах у той час.

В інших країнах Давнього світу: Єгипті, Фінікії, Іудеї, Персії, Індії та Китаї дані про наявність обліку виробництва, які можна було б використати для аналізу віднесення незавершеного виробництва до категорій обліку, також відсутні [1, с. 22–43; 4, с. 25–31]. Це пов'язано із застосуванням простих (уніграфічних) записів, незначними обсягами виробництва, неусталеністю системи обліку затрат виробництва та періодичності подання звітності.

Одну із вищезазначених проблем було вирішено із появою у XIII–XIV ст. подвійного (диграфічного) запису, про що свідчать, зокрема, облікові книги флорентійських компаній 1296–1300 рр., муніципальні записи в м. Генуя 1340 р., праці В. Котрульї “Про торгівлю і досконалого купця” (1458) та Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи” (1494) [2, с. 37–38.]. Проте автори перших відомих нам видань з бухгалтерського обліку (В. Котрульї, Л. Пачолі) описували методику використання подвійного запису в торгівлі. Сферу застосування подвійного запису на виробництво було поширено пізніше в працях А. Казанови (1558) для суднобудування, Д. А. Москеті (1610) для промисловості, Б. Вентурі (1655) – сільського господарства [4, с. 47–48.]. Крім того, внесок представників середньовічної Італії у розвиток питань обліку виробництва – це опис калькулювання продукції суднобудування (А. Казанова, 1558) та перші зразки обліку затрат за центрами відповідальності (ді Піетро, 1755 р.) [3, с. 78]. Проте невідомою залишилася мета калькуляції за А. Казановою, а виробничий облік ді Піетро мав на меті фіксування руху матеріалів за відповідальними особами. Зважаючи на вищевикладене, можемо констатувати відсутність незавершеного виробництва серед інформаційних показників обліку в працях італійських авторів того часу.

Як відомо, у XVIII ст. у Великій Британії відбулася так звана “промислова революція”, що закономірно підвищило інтерес до обліку виробничих процесів. Так, Р. Норт (1714) в обліку сільського господарства не тільки вводить рахунки “Рослинництво” та “Тваринництво” для фіксації затрат, а також вказує на необхідність виведення сальдо кінцевої вартості залишків за цими рахунками. Надалі такі суми списують на рахунок “Збитки і прибутки” (рис. 1) [3, с. 92].

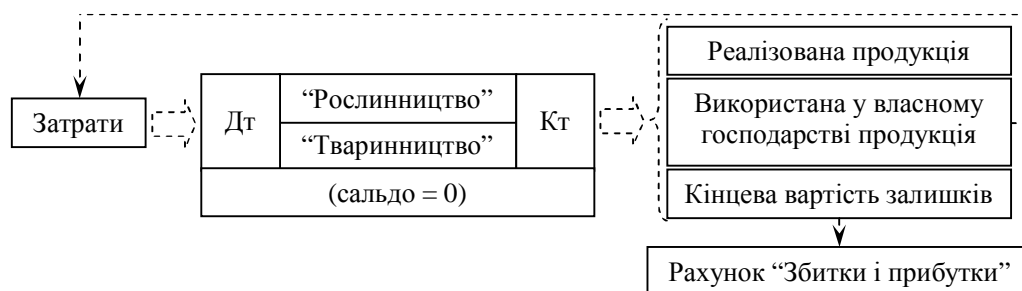


Рис. 1. Схема обліку затрат виробництва за Р. Нортом (складено автором на основі [3, с. 92])

Описану методику обліку, зважаючи на виведення залишків затрат на рахунку “Виробництво”, можна вважати такою, що містить незавершене виробництво серед інформаційних показників обліку. Великим досягненням Р. Норта є виведення кінцевої вартості залишків затрат у виробництві, недоліком – віднесення такої суми одразу на фінансові результати, тобто визнання витратами звітнього періоду.

Важливою в розвитку обліку незавершеного виробництва є думка Е. Т. Джонса (1766–1838) про необхідність щомісячного складання балансу. На нашу думку, скорочення періодичності складання балансу допомогло зрозуміти необхідність виділення незавершеного виробництва в окремий обліковий показник.

Дж. Додсон (1750) описує техніку обліку виробництва з використанням рахунків “Майстри”, що дебетуються на суму (та кількість) виданих матеріалів з наступним дебетуванням рахунка “Готова продукція” при здаванні виробленого взуття (із кредиту рахунка “Майстри”) [3, с. 92]. Зважаючи на такий характер кореспонденції рахунків, можемо зробити висновок, що сальдо за рахунками “Майстри” відображало вартість незавершеної продукції підприємства (зокрема щодо матеріальних затрат).

Внесок Р. Гамільтона (1788) у розвиток обліку незавершеного виробництва полягав у тому, що він вперше настоював на веденні обліку за переділами, що полегшувало прийняття рішень про доцільність вироблення окремих напівфабрикатів за наявності альтернативи у вигляді їх придбання на стороні. Пізніше Ч. Бебідж (1832) вказав на необхідність розрахунку затрат за кожним виробничим процесом [3, с. 92–93]. Розрахована вартість напівфабрикату за кожним переділом (за Р. Гамільтоном) чи процесом (за Ч. Бебіджем) і була сумою незавершеного виробництва на підприємстві.

Ф. В. Кронгельм (1818). розподіляє облік на виробничий та власне бухгалтерський. Виробничий облік містив лише рахунки “Матеріали”, “Виробництво” та “Готова продукція”. Облік в межах виробничої його складової вели без використання подвійного запису – тільки в натуральних показниках, при цьому “дебетове сальдо в натуральному вимірі по рахунку “Виробництво” вказувало на незавершене виробництво та можливі втрати” [3, с. 93]. Ф. В. Кронгельм вважав, що подвійний запис не може розкрити внутрішньовиробничі процеси. Варто зазначити, що у межах власне бухгалтерського обліку для відображення руху затрат матеріалів використовували рахунок “Товари”, дебетове сальдо якого показувало вартість матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції та суму фінансового результату.

У цей час у Франції науковці почали вважати облік функцією управління. Зокрема, Ж. Саварі (1622–1690) у творі “Досконалий купець” (1675) висловлює думку про приналежність обліку до складових управління підприємством [5, с. 108–111]. Рахунок “Виробництво” згадується у працях А. Коррона (1754) та Ж. С. Кіне (1817). Перший пропонував відкривати аналітичні рахунки за кожним робітником, другий – за видами готової продукції [3, с. 98]. Сальдо за рахунком “Виробництво” відображало вартість незавершеного виробництва. Разом з тим, Е. Дегранж (1795) не передбачав обліку виробництва. Облік в Е. Дегранжа обмежувався п’ятьма рахунками: “Каса”, “Товари”, “Документи до отримання”, “Документи до оплати”, “Збитки і прибутки” [2, с. 46–47].

Науковці інших країн XV–XVIII ст., які досліджували бухгалтерський облік (Іспанія, Німеччина, Нідерланди), помітного внеску в теорію та практику обліку виробництва не зробили. Рахунок “Виробництво” при здійсненні класифікації рахунків не виділявся [3, с. 79–88].

Отже, у XV–XVIII ст. у країнах Європи, зокрема Великій Британії та Франції, було істотно розвинуто методики обліку виробничих процесів; завдяки цьому сформована інформація про незавершене виробництво стає самостійним показником облікової системи підприємства.

Наступний етап, що припадає на XIX – поч. XX ст., характеризується розвитком бухгалтерського обліку як науки. Саме в цей час формуються національні бухгалтерські школи: італійська, французька, німецька, англо-американська, російська. Становлення бухгалтерського обліку як науки привело до появи різних поглядів на предмет обліку, проте процес виробництва був невід’ємною складовою господарської діяльності підприємства, а тому належав до об’єктів обліку. Вартими уваги є найцікавіші погляди на проблему обліку незавершеного виробництва протягом XIX – поч. XX ст. Так, Дж. Россі (1845–1921) предметом обліку вважав господарські операції, які

поділялися на економічні, юридичні та адміністративні. Виробництво було однією із трьох складових економічних операцій [3, с. 125]. У представників французької школи бухгалтерського обліку Е. П. Леоте та А. Гільбо (1819–1895) затрачені засоби (незавершені процеси) є однією зі складових активу балансу, що прямо вказує на віднесення незавершеного виробництва до категорій обліку. Л. Сей (1826–1896) та Ж. Г. Курсель-Сенель (1813–1892) досліджують питання калькуляції та формування собівартості готових виробів [5, с. 72–77].

У німецькій школі облік чітко розмежовували на торговельний та виробничий, обов'язково використовуючи рахунок "Виробництво". За Юстом (1922) рахунок "Виробництво" є одним з найважливіших, оскільки його сальдо характеризує вартість діючого майна [3, с. 159]. Тобто одним з найважливіших показників обліку є саме незавершене виробництво, що розглядається не як залишок затрат, а саме як майно, що має відповідну вартість.

Пейзер та Штраух, а також Стефан в класифікації рахунків використовують рахунок "Матеріали у виробництві". Шибе та К. Одерман вперше ґрунтовно описують методику обліку на рахунку "Виробництво": за дебетом відображалися затрати підприємства, за кредитом – грошові надходження від реалізації продуктів виробництва. Тобто такий рахунок трактувався як результативний [3, с. 172–173]. Водночас Лілієнталь наводить методику виробничого обліку, відповідно до якої за дебетом рахунку "Виробництво" фіксували всі затрати, а потім з кредиту рахунку "Виробництво" в дебет рахунку "Готова продукція" списували собівартість виробленої продукції. Тобто кінцеве сальдо за рахунком "Виробництво" відображало вартість незавершеного виробництва (рис. 2).

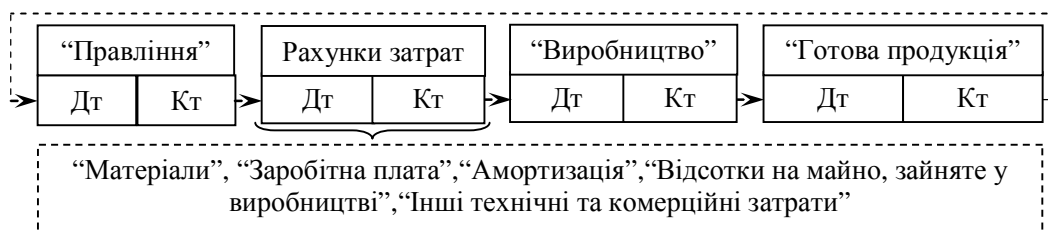


Рис. 2. Методика обліку на рахунку "Виробництво" в межах виробничої бухгалтерії, яку описав Лілієнталь (складено автором на основі [3, с. 173])

Незважаючи на відмінності в методиках виробничого (див. рис. 2) та торговельного обліку (рис. 3), що описав Лілієнталь, залишок дебетового сальдо на рахунку "Виробництво" характеризував обсяги незавершеного виробництва.



Рис. 3. Методика обліку на рахунку "Виробництво" в межах торговельної бухгалтерії, яку описав Лілієнталь (складено автором на основі [3, с. 173])

Про необхідність використання рахунків виробництва згадано також у працях інших німецьких авторів, які йдуть далі і розвивають теорію калькуляції: А. Кальмес – обґрунтовує умовність показника собівартості, Р. Фішер – виділяє в теорії калькуляції категорії носія, видів та місць затрат [3, с. 176–177].

Істотний внесок в методологію обліку виробництва зробив І. Ф. Шер (1846–1924). Він обґрунтовує, зокрема, розподіл затрат на виробничі та збутові та наводить рекомендації щодо розподілу непрямих затрат. Актив балансу за І. Ф. Шером треба складати за зниженням ліквідності. При цьому рахунки виробництва мають найменший рівень ліквідності (навіть порівняно з основними засобами). Метою обліку І. Ф. Шер вважає виведення чистого майна, що підкріплює висновком: "Сутність кожного рахунка виражається не в обороті, а в його сальдо" [5, с. 132].

Оскільки І. Ф. Шер вважав основою обліку баланс, а рахунки – похідними від нього, можемо зробити висновок, що сальдо за рахунком “Виробництво” також в його розумінні відображало вартість певного майна підприємства.

Істотно відрізнялися від інших погляди Е. Шмаленбаха (1873–1955). Рух капіталу за Е. Шмаленбахом відбувався за основним та зустрічним напрямками. Ресурси фази, яка відображає здійснення матеріальних затрат за відсутності матеріальних результатів, вчений відносив до пасиву балансу [3, с. 310]. Фактично незавершене виробництво у динамічній теорії балансу Е. Шмаленбаха належить не до активів, а до пасивів. Таке трактування незавершеного виробництва є скоріше винятком, ніж закономірністю у бухгалтерському обліку XIX–XX ст.

Аналогічно до Дж. Додсона, І. Ахматов (1809) в Росії описував ведення в межах виробничого обліку рахунків “Затрати” за кожним робітником, який дебетувався на суму виданих матеріалів, а кредитувався на суму готових виробів. Різниця полягала у тому, що рахунок “Затрати” був результатним, оскільки міг мати кредитове сальдо, якщо суми отриманого платежу перевищували затрати. Е. О. Мудров припускав можливість ведення промислового обліку за двома схемами: з виділенням в окремий цикл обліку виробництва та без такого виділення. М. Ємельянов (1840) пропонує використовувати калькуляційний рахунок “Вироблення товарів”. Рахунки “Виробництва” С. Ф. Іванов трактує як перехідні між рахунками “Матеріали” та “Готова продукція”. Рахунок “Виробництво” описується також і в працях Є. Є. Сіверса (1852–1917), а К. Г. Щетігін-Какуєв (1889) виробництво відносив до складових предмета фабричного обліку [3, с. 240–268]. Прямо на необхідність “мати можливість показати не тільки кількість виробленого матеріалу, але й кількість залишеного у виробництві, а головне – вартість і того, і іншого” вказує російський вчений С. Ф. Іванов (1872) [3, с. 250].

Як бачимо, протягом XIX – поч. XX ст. зміцнюється статус виробничих процесів як об’єктів теорії та практики бухгалтерського обліку. Це відбувалося поступово і характеризувалося пошуком найкращої моделі відображення нових (не описаних до цього в торговельній бухгалтерії) фактів господарського життя в загальну систему бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання. Істотним досягненням на цьому етапі є виділення незавершеного виробництва в окрему категорію бухгалтерського обліку.

В літературних джерелах [1, с. 475–481; 2, с. 80–130; 4, с. 109–222; 6, с. 344–358; 7; 8], що описують історію становлення бухгалтерського обліку на теренах України, здебільшого наводиться загальна інформація про розвиток правової та податкової систем; окремих галузей господарства (що має швидше статистичний характер); вказується періодизація друкованих видань з обліку українськими авторами (які описували переважно облік у торговельних та фінансових закладах). На жаль, така інформація не може слугувати базою для формування висновків про специфіку обліку виробничих процесів загалом та незавершеного виробництва зокрема. Можемо припустити, що на той час теорія і практика облікового відображення незавершеного виробництва на території України істотно не відрізнялася від країн Європи, оскільки “розвиток бухгалтерського обліку до 1917 р. відбувався у загальноєвропейському контексті, його методологія і організація ґрунтувалася на принципах, які виробила наукова думка провідних на той час країн, особливо Німеччини” [9, с. 13].

Протягом XX ст. виробничі процеси є складовою системи бухгалтерського обліку у всіх провідних країнах. Теорія та практика обліку розвивалася у напрямку обґрунтування побудови найраціональнішої номенклатури затрат виробництва (Німеччина); обґрунтування різниці між бухгалтерською та технічною собівартістю (Франція); виникнення систем обліку стандартних затрат, прямих затрат, затрат за центрами відповідальності (США); формування принципів бухгалтерського обліку (США); розвиток системи нормативних затрат (СРСР) тощо. Сьогодні залишок дебетового сальдо за рахунками, що призначені для відображення виробничих процесів, розкрито в сукупності оборотних активів балансу підприємства (окремою статтею або у складі запасів) у різних країнах світу – англосаксонської, континентальної та південноамериканської моделей бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, виробничі процеси були об’єктом обліку ще у Давньому світі. Якщо на початкових етапах це відбувалося за допомогою простих

(уніграфічних) записів, то з розвитком промислового виробництва виникла необхідність фіксувати зміни вартості майна в процесі його використання. Наслідком цього стало активне застосування подвійного запису в промисловості. Пошук раціональних методик відображення нових господарських операцій виробничих процесів, розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку (в частині бухгалтерського балансу, рахунків, затрат, калькулювання) приводить до того, що рахунок “Виробництво” стає невід’ємною складовою системи рахунків на підприємствах, а залишки дебетового сальдо за цим рахунком – важливим інформаційним показником.

Фактори, що сприяли розвитку і зрештою сформували методологію та методику облікового відображення незавершеного виробництва в сучасному вигляді, тісно взаємопереплетені, їх характер зв’язку – синергетичний. До основних причин варто віднести:

– виникнення та розвиток подвійного (диграфічного) запису в бухгалтерському обліку. Це уможливило ефективне відображення змін вартості майна в процесі його використання;

– стрімкий розвиток промислового виробництва. Система бухгалтерського обліку є відзеркаленням економічних, зокрема виробничих процесів та відносин, що склалися на певний період часу історичного розвитку суспільства. В середині XVIII ст. з розвитком промисловості виробничі процеси стали одним із головних об’єктів теорії та практики бухгалтерського обліку, внаслідок чого відбулося диференціювання рахунка “Товари” на рахунки “Матеріали”, “Виробництво”, “Готова продукція”;

– зменшення тривалості звітного періоду. Складаючи баланс раз на рік, суму залишку затрат у виробництві списували на рахунок фінансових результатів, вона не була відчутною. З розвитком ідей про необхідність щомісячного (і частішого) складання балансу віднесення суми сальдо рахунка “Виробництво” щомісяця на витрати підприємства під час визначення фінансового результату істотно збільшувало суму загальних витрат та викривляло справжню вартість майна підприємства. Це пришвидшило розуміння того, що необхідно відокремити сальдо рахунка “Виробництво” від витрат підприємства з капіталізацією у активах підприємства;

– розвиток теорії калькулювання. Основною метою калькулювання є виокремлення із загальної суми затрат виробництва тієї частини, що відноситься до собівартості готової продукції. Разом з тим, в ході калькулювання здійснюється грошова оцінка як готової, так і незавершеної продукції.

Отримані результати можна використати для обґрунтування сутності незавершеного виробництва як категорії бухгалтерського обліку та елемента фінансової звітності в сучасних умовах господарювання.

1. Бутинець Ф. Ф. *Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]; в 2-х частинах. Ч. I: – [2-ге вид., доп. і. перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.* 2. Пушкар М. С., Гавришко Н. В., Романів Р. В. *Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посіб. – Тернопіль: Карт-Блани, 2003. – 223 с.* 3. Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.* 4. Остап’юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. *Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. – [2-ге вид., виправл. і доповн.]. – К.: Знання, 2009. – 278 с. – (Вища освіта XXI століття).* 5. Бутинець Ф. Ф. *Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]; в 2-х частинах. Ч. II: – [2-ге вид., доп. і. перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.* 6. Швець В. Г. *Теорія бухгалтерського обліку: підруч. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2008. – 535 с.* 7. Даньків Й., Остап’юк М. *Історія становлення обліково-правової культури України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 34–39.* 8. Швець В. *З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина XIX ст. – початок XX ст.) // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 7. – С. 28–31.* 9. Пушкар М. С. *Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): моногр. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.*