

ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ ДОХОДІВ

О.А.Мошковська, кандидат економічних наук
Київський національний торговельно-економічний університет

У статті розглянуто основні етапи еволюції обліку доходів в системі бухгалтерських рахунків з урахуванням особливостей окремих етапів розвитку бухгалтерського обліку і традицій різних наукових шкіл провідних країн світу, включаючи сучасну вітчизняну практику.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облік доходів, етапи еволюції обліку доходів, бухгалтерські рахунки.

У ринкових умовах будь-який суб'єкт господарювання прагне до постійного підвищення доходності і рентабельності своєї діяльності.

Бухгалтерський облік, маючи глибокі історичні корені, як в розрізі рахункознавства, так і рахунковедення, не завжди сприяв відтворенню відповідним чином отриманих доходів. Так, в розрізі камеральної бухгалтерії здійснювалась реєстрація надходження і виплат грошових коштів, тобто доходи і витрати фактично були запрограмовані. В розрізі простої парадигми вівся облік всього майна, включаючи касу, а доходи і витрати стали реальними. І тільки в межах подвійної бухгалтерії доходи стали основою для визначення фінансового результату в розрізі бухгалтерських рахунків з урахуванням особливостей обліково-методологічних засад кожного суб'єкта господарювання.

Історія розвитку бухгалтерського обліку розглядалась і досліджувалась в працях як вітчизняних вчених-економістів, так і закордонних, включаючи близьке і далеке зарубіжжя: Й.Я.Даньківа, С.М.Каза, М.Р.Лучка, Т.М.Малькової, М.Р.Метьюса, М.Я.Остап'юка, М.Х.Б.Перерери, М.Г.Чумаченка. Проте не систематизовано в еволюційному аспекті облік доходів в розрізі бухгалтерських рахунків з урахуванням особливостей різних світових наукових шкіл, а також вітчизняного досвіду пореформеного періоду, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Як свідчать проведені дослідження [3], своєрідний облік доходів здійснювався за античних часів і в епоху середньовіччя. У Вавілоні (Месопотамія), де облік вівся на спеціальних глиняних табличках (таблетках), дослідники знайшли запис: „Він продав”, який, за змістом господарської операції, припустимо трактувати як дохід. В Афінах (стародавня Греція) призначались спеціальні чиновники і контролери, які повинні були, виконуючи свої професійні обов’язки, регулярно складати звіти про державні доходи і витрати. В ієрусалимському храмі діяла спеціальна інструкція щодо порядку обліку пожертвувань, які певною мірою можна вважати доходами.

У древньому Римі основною функцією обліку була контролююча. В системі промислового виробництва окремо вівся облік доходів, які були базою для визначення фінансового результату в цілому по підприємству.

За часів правління Карла Великого (кінець VIII-початок IX ст.) в середньовічній Франції був виданий капітулярій, в окремих частинах якого був визначений порядок складання і подання звіту про доходи в сільськогосподарському виробництві, облік яких здійснювався в окремому реєстрі. В цей же час французькі купці для обліку доходів вели спеціальну книгу, що давало можливість на практиці не використовувати спеціальний рахунок „Товари”.

У середньовічній Європі були поширені спеціальні трактати, які визначали правила ведення обліку і складання звітності. Враховуючи вимоги вищезазначених вказівок, основну увагу слід було приділяти правильності обліку і відтворення у звітах цін, у зв’язку з тим, що мали місце непоодинокі випадки зменшення сум виручки (доходу).

Протягом XV-XVIII ст. подвійна бухгалтерія була визнана в Європі. Італійський вчений XVIII ст. Піетро Паоло Скалі (1755 р.) класифікував всі рахунки на чотири групи, виділяючи серед них власні рахунки. До складу вищезазначених рахунків належали рахунки капіталу, прибутків і збитків, результатів. У розрізі останніх вівся облік виручки (доходів). Проте

на практиці рахунок „Товари” (Магазин, Пересувний магазин, Подорожі) дебетувався на ціну придбання матеріальних цінностей, а кредитувався за цінами продажу.

Інший італійський вчений цього ж періоду А. Флорі (1790р.) наголошував на необхідності чітко розподіляти доходи і витрати між фіскальними періодами. Своєрідний варіант обліку доходів був запропонований його співвітчизником А. ді Піетро. За кредитом рахунку Бюджет він пропонував обліковувати очікувані доходи від реалізації цінностей за можливо високими цінами. Відповідно до іншого, запропонованого ним, варіанту для обліку доходів передбачалось використання спеціального рахунку доходів, який наприкінці року дебетувався із операційно-результативним рахунком Експлуатація монастиря.

З історії віків дійшла інформація, що в царській Росії в монастирях, де зародилось калькулювання, ціна і, відповідно, доходи на церковні треби (послуги), залежали не від попиту і пропозиції, а від величини затрат, пов'язаних з утриманням монахів.

Німецький вчений Г.Шрайбер передбачав обліковувати доходи за кредитом рахунку Капітал (рахунок Господаря).

Нідерландські вчені Г.Ванінген (1609 р.), А. де Грааф (1693р.), К. ван Гезель (1698 р.) вважали доцільним обліковувати доходи за кредитом рахунку Власника. Інший нідерландський вчений Ян Імпін (1543 р.) пропонував вести облік доходів на результативних рахунках, які, в свою чергу, закривались рахунком Збитків і прибутків.

Передова людина свого часу англійський землевласник сер Роджер Норт (1714 р.), який вів в своєму маєтку бухгалтерський облік, використовував у своїй обліковій системі спеціальні рахунки Рослинництво і Тваринництво, що кредитувались на вартість реалізованої продукції в кореспонденції з рахунком Каса.

В Англії, як і в інших західноєвропейських країнах, протягом XV-XVIII ст. в системі подвійної бухгалтерії інтенсивно

використовувався рахунок „Товари”, якому був притаманний змішаний характер, в результаті чого його дебетове сальдо являло собою вартість нереалізованих товарів, продукції власного виробництва, а також незавершеного виробництва. Кредитувався вищезазначений рахунок на продажну вартість товарів і готової продукції в кореспонденції з рахунками „Каса” або „Банк”.

У Франції, де основною функцією обліку вважалось управління окремим підприємством, продажна вартість реалізованих товарів обліковувалась за кредитом рахунку „Товари” у кореспонденції з рахунком „Покупці” або „Каса”. Представник французької наукової бухгалтерської школи, який дав економічну інтерпретацію теорії обліку, Р.П. Коффі (1833 р.) класифікував всі рахунки на дві категорії з точки зору обліку реальних і раціональних (фіктивних) цінностей. До складу другої групи він включав рахунок „Капітал” і результативні рахунки, в розрізі яких здійснювався облік доходів. Вищезгаданий французький вчений був прибічником „горизонтальної” кореспонденції рахунків. На його думку, результативні рахунки повинні закриватись рахунком „Збитки і прибутки”.

У 1860 р. французький бухгалтер-практик А. Гільбо (1819-1895 р.р.) запропонував використання спеціального рахунку „Реалізація товарів”, за кредитом якого обліковувалась продажна вартість товарів, що давало можливість безперервно визначати фінансовий результат. У цей же період часу (1864 р.) однойменний рахунок для обліку доходів був запропонований і російським вченим А.М. Вольфом.

Представник французької наукової школи початку ХХ ст. Г. де Фор (1910 р.) вважав, що в лівій частині будь-якого рахунку обліковується все, що надходить, і витрати, пов'язані з цим, а в правій – все, що відпускається, та доходи, які виникають на цьому етапі. Його колега П'єр Гарньє (1958 р.) всі рахунки розподіляв на дві групи. До складу другої групи він включав результативні рахунки (рахунки витрат і доходів). За визначенням вченого, вищезазначені рахунки відтворюють

рух засобів і наприкінці звітного періоду закриваються з метою визначення фінансового результату. Він також підкреслював доцільність відтворення всіх фактів господарської діяльності двічі: спочатку – в розрізі постійних (балансових) рахунків, а потім – на результативних рахунках, що створювало можливість паралельно вести облік майна і обороту.

Б.Коласс виокремлював серед трьох запропонованих ним груп рахунків рахунки для обліку доходів. К. Ріньоні, представник італійської наукової школи, вважав, що в процесі обліку сільськогосподарського виробництва необхідно в Головній книзі відкривати спеціальні окремі рахунки на кожний різновид сільськогосподарських культур і тварин, за кредитом яких слід обліковувати продажну вартість вищезазначених об'єктів.

Італійська школа XIX–XX ст., яку уособлює Джіно Дзаппа (1879–1960 рр.), значне місце приділяла співвідношенню витрат і доходів. Джіно Дзаппа сформулював твердження, яке увійшло в історію бухгалтерського обліку як постулат Дзаппи, суть якого полягає в наступному: доходи підприємства є очевидними, а витрати – сумнівними.

Розвиток німецької наукової школи ознаменувався чітким розподілом обліку на торговий і промисловий. В системі промислового обліку, за думкою класиків німецького обліку кінця XIX – початку XX ст. Шибе і Одержана, облік доходів від реалізації готової продукції власного виробництва, напівфабрикатів, послуг повинний здійснюватись за кредитом рахунку „Виробництво”, який відносився до категорії результативних.

Фріц Шмідт (1882–1950 рр.), представник німецької бухгалтерської школи XX ст., доводив, що ціни і, відповідно, доходи підприємства, значною мірою залежать від кон'юнктури ринку. В основу ціни він пропонував покласти собівартість, розраховану за методом, автором якого він був, – „органічну калькуляцію щоденної вартості”. Проте його опонент Карл Герман Хеффкен вважав, що цінова політика підприємства здійснює безпосередній вплив на ринок, а сам ринок є наслід-

ком цінової політики окремих підприємств. Їх співвітчизник В.Томс всі рахунки бухгалтерського обліку класифікував на п'ять груп, виділяючи рахунки для обліку доходів (виручки) в окрему групу.

Я.В.Соколов [3] вважає, що запропонована класифікація рахунків В. Томсом є аналогічною моделі Ф.В. Єзерського, проте рахунки витрат і доходів виокремлені відповідно до концепції О.П.Рудановського.

М.Ф. фон Дітмар, представник третього покоління російських дореволюційних бухгалтерів, розподіляв всі рахунки на три групи. У складі останньої він виокремлював результативні рахунки, які використовувались для обліку доходів від різних напрямків діяльності.

В англомовному бухгалтерському світі кінця XIX – початку XX ст., де превалював позитивізм, облік доходів здійснювався в розрізі рахунку „Реалізація”. Важливість визначення ціни реалізації кожного різновиду готової продукції неодноразово підкреслювалась Д.С.Льюїсом, як основного напрямку роботи в системі управління підприємством.

Американський вчений XX ст. А.Ч.Літлтон розмежував поняття ціни в розрізі політичної економії і в системі бухгалтерського обліку. В першому випадку її величина знаходиться під впливом попиту і пропозиції, а в другому – визначається, виходячи із затрат.

Протягом перших двох десятиліть існування СРСР були зроблені наполегливі спроби формування нового єдиного бухгалтерського обліку. Всі попередні напрацювання дореволюційної російської бухгалтерської науки були проголошені застаріло-буржуазними, і, навіть, ворожими. Відновлення уваги до бухгалтерського обліку з урахуванням попередніх напрацювань мало місце відповідно дорішень XII з'їзду КПРС, на етапі формування НЕП.

В цей період розвитку держави провідний науковець-практик О.П.Рудановський (1863-1934 рр.) для обліку доходів обґрунтував доцільність використання рахунку „Реаліза-

ція”. Вищезазначений рахунок став обов’язковою складовою всіх Планів рахунків, які використовувались з метою ведення бухгалтерського фінансового обліку протягом всього радянського періоду.

В країнах колишнього соціалістичного табору, які входили до складу РЕВ, облік розвивався за принципами, аналогічними СРСР. У всіх країнах були розроблені єдині Плани рахунків. В окремих країнах вони були диференційовані за галузями. Проте підходи щодо формування єдиних Планів рахунків були різними в окремих країнах. Особливо відрізнявся План рахунків колишньої ЧССР, на яку значний вплив мали капіталістичні держави. Так, вищезазначений План рахунків складався з рахунків двох рівнів: зовнішніх і внутрішніх. Для обліку доходів і витрат використовувались внутрішні рахунки. Доходи і витрати були диференційовані за структурними підрозділами підприємства – фактично господарськими центрами. Між собою зовнішні і внутрішні рахунки були з’єднані спеціальними „дзеркальними” рахунками. Тобто, використовуваний в той час єдиний План рахунків в Чехословаччині, був аналогічний системі фінансового і управлінського обліку тогочасних капіталістичних країн.

У країнах з розвинутими ринковими відносинами в даний період часу для обліку доходів використовується окремий клас рахунків з різним рівнем деталізації. Особливістю обліку доходів в зарубіжній практиці є те, що вони відразу обліковуються у вигляді доходів „нетто”, тобто без непрямих податків. Наприкінці звітного періоду вищезазначені рахунки закриваються рахунком „Фінансові результати” для визначення фінансового результату.

В діючому Плані рахунків у Франції, який використовується у комерційних структурах, для обліку доходів використовується 7-й клас рахунків з офіційно затвердженими рахунками першого, другого та третього порядків з метою деталізації вищезазначеного об’єкту обліку. В США, де кожна компанія розробляє свій власний План рахунків, з урахуванням загально-

прийнятих рекомендацій, облік доходів теж ведеться в розрізі окремого класу рахунків.

У вітчизняному Плані рахунків, який почав застосовуватись в комерційних структурах України з 1 січня 2000 р., облік доходів ведеться із застосуванням пасивних рахунків 7 класу. Проте „вузьким місцем” на вищезазначеному етапі залишається облік доходів – бруто, що передбачає в подальшому вирахування непрямих податків з метою визначення фінансового результату. Після вирахування непрямих податків вищезазначені рахунки щомісячно закриваються рахунком 79 „Фінансові результати” з метою визначення фінансового результату.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків: 1) облік доходів має глибокі історичні корені; 2) протягом значного проміжку часу для обліку продажної вартості товарів використовувався рахунок „Товари”; 3) в сільськогосподарському виробництві виручка від реалізації продукції рослинництва і тваринництва обліковувались за кредитом однойменних рахунків кожного продукту; 4) з ХІХ ст. облік доходів почав здійснюватись в розрізі рахунку „Реалізація”; 5) в Україні, як і в розвинутих країнах світу, в даний період часу облік доходів ведеться в розрізі спеціальних однойменних рахунків з урахуванням їх звичайного і надзвичайного характеру.

ЛІТЕРАТУРА

1. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова — М.: Финансы и статистика, 1995. — 304 с.
2. Остап'юк М. Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків. — К.: Знання, 2005. — 276 с.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638с.