

ГЕНЕЗИС БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ДУМКИ ПРО ЕКОНОМІЧНУ СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЙ ДОХОДІВ І ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Стаття містить результати проведеного автором дослідження сутності категорій доходів і витрат майбутніх періодів в історичній ретроспективі, камеральній та патримоніальній бухгалтерії, а також їх місця в статичній і динамічній теоріях фінансової звітності.

Ключові слова: витрати, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів, принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, статична та динамічна теорії звітності.

Одним із головних завдань бухгалтерського обліку є визначення фінансового результату господарювання підприємства. Для цього необхідно визначити відповідність доходів поточного звітного періоду й витрат, що мало підприємство в цьому ж періоді для отримання цих доходів. При чому деякі витрати є витратами звітного періоду та для обчислення фінансового результату вираховуються від доходів. Деякі ж витрати, які мало підприємство в цьому місяці, передбачають отримання доходу в наступних періодах. Їх, як правило, розглядають як відстрочені витрати, оскільки вони є витратами майбутніх періодів.

Отже, основна проблема бухгалтерського обліку полягає в поділі безперервного потоку витрат на порції та порівняння їх з доходами певних звітних періодів.

Доходи та витрати майбутніх періодів є важливими економічними й обліковими категоріями, невід'ємно пов'язаними з функціонуванням будь-якого підприємства. Питання сутності цих об'єктів досліджували ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя, однак на кожному етапі розвитку бухгалтерського обліку їх розглядали по-різному та вживали з різними семантичним значенням. Глибоке розуміння сутності витрат майбутніх періодів можливе лише після вивчення наукових поглядів попередників, що дозволить правильно й об'єктивно оцінити природу цих об'єктів.

Витрати майбутніх періодів стали об'єктами дослідження в кандидатських дисертаціях Е.Г. Мельник (Україна, 2011 р.) [4] і В.М. Саприкіна (Росія, 2008 р.) [8]. З проблеми обліку доходів майбутніх періодів дисертаційні роботи як в Україні, так і в Російській Федерації в останні десять років не захищали.

Еволюцію обліку досліджували такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Н. Вейцман, Раймонд де Рувер, Я.В. Соколов тощо. Однак проблема генезису облікової думки про доходи та витрати майбутніх періодів залишилася поза їх увагою. Отже, це питання потребує подальших досліджень.

Метою поданої статті є вивчення зміни сутності категорій витрат і доходів майбутніх періодів в історичній ретроспективі, аналіз і узагальнення поглядів різних вчених щодо їх тлумачення на різних етапах розвитку економічної науки для подальшого вдосконалення методики бухгалтерського обліку.

Кожна економічна категорія має власну еволюцію підходів до розуміння її сутності.

Поява в науковій термінології тих чи інших понять має об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багатовікової практики.

За словами М.В. Кужельного [3, с. 45], бухгалтерський облік – наука історична. Її об'єкти, предмет і метод на кожному етапі розвитку суспільства розвиваються й удосконалюються.

Оскільки в поняттях «доходи майбутніх періодів» і «витрати майбутніх періодів» ключовими є слова «доходи» і «витрати», то розглянемо еволюцію поглядів на сутність доходів і витрат, а також порядок обчислення фінансового результату в різноманітних теоріях обліку, що існували за різних часів життя суспільства.

На підставі детального вивчення підходів П'єра Лассека (1990), Д.Б. Стернінсона (1936), Я.В. Соколова нами були виокремлені три етапи розвитку облікової думки щодо витрат і доходів.

Перший етап включає інвентарно-натуральну бухгалтерію, в якій ведуть облік майна, причому в натуральних вимірниках. Жодного узагальнення вартості майна ще немає, згадок про поняття доходів і витрат майбутніх періодів не знайдено. Цей період тривав від зародження обліку до V ст. до н.е.

Другий етап – інвентарно-грошовий. Його виокремлення пов'язане з виникненням в V ст. до н.е. грошей у вигляді монет. Тривалий час гроші обліковувалися тільки як один із видів майна, а саме майно ними ще не вимірюлося. Однак поступово гроші починають виконувати функцію міри вартості. Далі настає момент, коли зазначена функція закріплюється в обліку як постійна, і з цього часу бухгалтери використовують одночасно вже два вимірники – натуральний та вартісний.

На цьому етапі в часи Середньовіччя виникають камеральна та комерційна бухгалтерія. Перша має своїм предметом облік касових видатків і надходжень, друга – облік майна та результати його використання (звідси друга назва – патримоніальна бухгалтерія).

В основі камерального рахівництва лежить рахунок каси. Доходами при цьому вважають усі грошові надходження, а витратами – усі видатки коштів. Наприклад, якщо за 2000 грн придбати комод, то в камеральній бухгалтерії повинні бути відображені видатки в розмірі 2000 грн.

У патримоніальній бухгалтерії в такій ситуації жодних витрат не виникає, оскільки вважається, що відбувається тільки зміна структури майна, а не його витрачання – замість коштів з'являється комод.

Отже, можна зробити висновок, що тлумачення понять витрат і доходів у камеральній та патримоніальній бухгалтерії принципово відрізняються. У системі патримоніального рахівництва наголос робиться на оцінку майна, що належить підприємству, а в камеральній – на виконання кошторису. Облік видатків у камеральній бухгалтерії провадиться за касовим методом, а у патримоніальній вже використовується метод нарахувань. Недолік камеральної бухгалтерії полягає в тому, що весь майновий комплекс, крім грошей, випадає із системи обліку [10, с. 23].

Що стосується доходів і витрат майбутніх періодів, то слід зауважити, що ці категорії набувають свого вирішального значення саме в патримоніальній бухгалтерії, особливо в разі застосування диграфічного способу запису.

Існування категорій доходів і витрат майбутніх періодів є наслідком застосування в обліку принципу відповідності та нарахування доходів і витрат.

Першим, хто у XIV ст. підкреслив відмінність між моментом виникнення зобов'язання і моментом його погашення, є італійський вчений Людовіко Флорі. Він визначив, що витратами є не сплата грошей (як вважали до Л. Флорі), а зобов'язання їх сплатити, тобто не рух фінансових ресурсів, а зміна права власності на ресурси лежить в основі бухгалтерського обліку. Звідси Л. Флорі бачив і завдання обліку у вмінні «правильно розподіляти доходи та витрати між фіскальними періодами» [9, с. 73].

Час виникнення категорій доходів і витрат майбутніх періодів точно не відомо, але російські вчені Я.В. Соколов, В.В. Патров, В.А. Биков з цього приводу відзначили таке: «В ту минуту, когда бухгалтеры, считая финансовые результаты, решили средства, уплаченные вперед, не считать расходами данного отчетного периода и соответственно деньги, полученные в счёт будущих отчётных периодов, не признавать доходом этого отчётного периода, а фиксировать на специальных счетах, тогда и родилась идея собирательно-распределительных счетов. Сначала возник счёт расходов будущих периодов, потом и парный к нему – доходы будущих периодов. Были попытки объединить эти активный и пассивный счета, однако теоретики и практики учёта признали такой подход вуалированием баланса, и оба счета благополучно дожили до нашего времени. Они присутствуют в действующем Плане счетов, причем трактуются не по аналогии друг с другом, а каждый сам по себе» [11, с. 46].

Дослідження показали, що перші згадки про витрати майбутніх періодів з'явилися в середньовіччі, коли розмір прибутку коригувався на фінансово-розподільчих рахунках. Так, у Головній книзі флорентійського купця Фаролі (1299-1300 рр.) наведено приклад відображення витрат майбутніх звітних періодів. У цій книзі сплата (16 фунтів) за чотири роки оренди будинку відображена таким чином: по закінченні першого року оренди 4 фунти віднесені на витрати, а 12 фунтів показані як витрати майбутніх років [9, с. 76].

В активі балансу Барселонського відділення компанії Датіні (станом на 31 січня 1399 р.) вже розкривалася стаття «Витрати майбутніх років» (112 фунтів 1 шилінг 10 пенсів) [9, с. 73; 7, с. 39].

У цей час склалась своєрідна методика виявлення фінансових результатів господарської діяльності. Так, у компанії Бене до прибутку звітного періоду включались тільки заплановані суми; якщо фактично було одержано більше, то перевиконання відносили на результати майбутнього періоду.

Подальший генезис сутності доходів і витрат майбутніх періодів пов'язаний із появою та розвитком теорій звітності (XIX-XX ст.). Розглянемо тлумачення та місце досліджуваних категорій у класичних теоріях звітності: статичній та динамічній.

У 1861 р. берлінський адвокат Герман Вайт Сімон на основі Загального торговельного кодексу опублікував монографію з балансового права, яка ви-

знана ключовим документом статичної балансової теорії. Визначення «статична», яке, щоправда, належить іншому вченому, Ейгену Шмаленбаху, підкреслює пріоритетність у Г.В. Сімона статичної складової звітності – балансу, складеного на звітну дату, над динамічною складовою – звіту про прибутки та збитки, що характеризує зміни за період. Основним завданням звітності відповідно до статичного трактування є щорічне визначення вартості чистого майна суб'єкта господарювання за допомогою балансу.

Поняття «статичний» для визначення балансової теорії Г.В. Сімона не означає, що вона не враховує взаємозв'язків із попереднім і наступним періодами. Він вказує на необхідність відображення у балансі, виражаючись сучасною мовою, доходів і витрат майбутніх періодів. Якщо суб'єкт господарювання має право на одержання доходу в майбутньому, обумовлене витратами у звітному періоді, то, на його думку, на розмір цих витрат утворюється стаття витрат майбутніх періодів, або «активних антиципацій». І навпаки, підлягають відображенню доходи майбутніх періодів, або «пасивні антиципації», що являють собою платежі, які надійшли у звітному періоді, а відповідні витрати виникнуть тільки в наступному звітному періоді [1, с. 11-12].

Таким чином, Г.В. Сімон визнавав, що вартість організації не визначається простим складанням об'єктів майна та вирахуванням зобов'язань, а баланс має бути динамізований шляхом відображення доходів і витрат майбутніх періодів.

Подальший розвиток статичної балансової теорії дещо змінив погляди щодо сутності витрат майбутніх періодів. Справа в тому, що прибічники цієї теорії визначили актив як майно, кошти, а в разі виникнення витрат майбутніх періодів майна немає, бо мова йде про відвернені кошти (витрати є, а предметів немає). «Отвлеченные средства – интеллигибельная категория, познаваемая разумом, но отсутствующая реально» [10, с. 431]. Саме тому в статичному балансі стаття «Витрати майбутніх періодів» – елемент чужорідний, як слушно зауважив Я.В. Соколов «діра» [10, с. 464].

Категорії доходів і витрат майбутніх періодів набули свого вирішального значення в динамічній теорії звітності (XX ст.), поданий у працях німецького автора Ейгена Шмаленбаха, Е. Косіоля та російського бухгалтера, учня П.Б. Струве, І.Г. Миколаєва.

Заслугою Е. Шмаленбаха (1873-1955 рр.) є те, що він вперше провів рису між статичним і динамічним розумінням балансу. Основне завдання річної звітності він бачив у визначенні фінансового результату. Розрахунок фінансового результату за весь термін існування підприємства (повний період) для нього не завдавав принципових труднощів. Загальний результат, що розраховувався як різниця між виплатами та надходженнями організації, не цікавив Е. Шмаленбаха, оскільки часто не можна було передбачити тривалість існування організації, а її засновникам необхідна була більш короткострокова інформація. Саме тому Е. Шмаленбах намагався розрахувати фінансовий результат за окремий період, а саме за господарський рік. Таким чином, повний період має бути поділений на окремі періоди. Цей висновок є вихідним пунктом динамічної теорії і являє собою її головну проблему. З цією метою Е. Шмаленбах вводить поняття доходів і витрат.

У межах динамічної теорії балансу актив трактується не як набір коштів, а як витрати, що переходять до затрат, а пасив – як доходи, що повинні стати цінностями.

Так, в активі балансу, відповідно до фаз кругообігу капіталу, Е. Шмаленбах виокремив п'ять розділів:

1. Витрати, але ще не затрати (куплені основні засоби, на які ще не нараховувався знос, одержані матеріали, які ще не списані у виробництво, витрати у рахунок майбутніх періодів, але вони ще не стали витратами цього звітного періоду).

2. Витрати, але ще не надходження коштів, – це дебіторська заборгованість (організація відпустила цінності, надала послуги, але гроші за них ще не надійшли).

3. Цінності, які стануть витратами (незавершене виробництво).

4. Цінності, які стануть доходами (готова продукція).

5. Гроші – центральний розділ балансу, з якого починається та яким закінчується кругообіг капіталу.

У пасиві кругообіг капіталу також має п'ять фаз:

1. Затрати, але ще не витрати, – це заборгованість за одержані цінності та послуги (наприклад, нарахована заробітна плата, акцептовані рахунки за опалення і т.д.);

2. Надходження, але ще не витрати (заборгованість постачальникам, одержані позики і т. ін.).

3. Затрати, які стануть цінностями, – це резерви (наприклад, накопичена амортизація, за рахунок якої будуть придбані основні засоби).

4. Надходження, які доки не є доходами (одержані аванси, цільове фінансування, отримані орендні авансові платежі і т. ін.).

5. Капітал – це другий після каси за важливістю рахунок, саме він припускає рух інвестицій у організації [1, с. 15-16].

Очевидно, що в усіх п'яти групах активу перераховуються так чи інакше капіталізовані витрати, тобто весь актив, за винятком коштів, розуміють у широкому сенсі як витрати майбутніх періодів, а доходи майбутніх періодів у динамічній теорії – як надходження, які поки ще не є доходами.

Важливим моментом в історії розвитку бухгалтерського обліку доходів і витрат майбутніх періодів слід вважати появу в першій половині XX ст. теорії німецького фахівця в сфері балансоведення Е. Косіоля (1940 р.). За Е. Косіолем, визначаючи господарські результати, необхідно правильно їх розподіляти за відповідними періодами, а для цього потрібно відображати в обліку резерви майбутніх платежів, доходи та витрати майбутніх періодів. У цей період функції рахунків для обліку вказаних об'єктів різко зросли, оскільки систематично регулюючи фінансові результати, капіталістичні фірми могли краще пристосовуватися до податкової політики. Загальна схема балансу за Е. Косіолем подана у вигляді таблиці 1.

Отже, узагальнимо результати вивчення поглядів учених щодо сутності доходів і витрат майбутніх періодів у статичній та динамічній теоріях фінансової звітності, що відобразимо в таблиці 2.

Таблиця 1 – Загальна схема балансу за Е. Косіолем [9, с. 314]

Актив	Пасив
0. Каса (наявні кошти)	
1. Вимоги (дебітори)	1. Заборгованість (кредитори)
2. Запаси (витрати)	2. Резерви (еквіваленти надходжень)
3. Згадані наперед витрати	3. Згадані наперед доходи (прибуток)

Таблиця 2 – Сутність доходів і витрат майбутніх періодів у статичній та динамічній теоріях фінансової звітності

Об'єкти обліку	Баланс	
	Статичний	Динамічний
1. Доходи майбутніх періодів	Додатковий рахунок до рахунку збитків і прибутків	Надходження, які доки не є доходами
2. Витрати майбутніх періодів	Відвернені кошти	Витрати, але ще не затрати

Серед російських вчених заслуговують на увагу погляди на сутність доходів і витрат М.О. Блатова. Так, у 1930 р. М.О. Блатов у курсі «Балансознавства» виокремлює розподільні статті балансу, виникнення яких пов'язане з розподілом доходів і витрат між суміжними звітними періодами. Автор пише «для виявлення по заключительному балансу полной и верной картины состояния хозяйства и полученных результатов существенно необходимо, с одной стороны, выяснить и учесть те доходы и расходы, которые были получены, произведены или начислены в текущем году за счет будущего года или будущих лет, с другой – выявить и учесть те доходы и расходы, которые относятся к текущему году, но будут фактически получены или произведены в следующем отчетном году. Доходы и расходы, относящиеся к следующим отчетным периодам, должны быть исключены из результатов текущего года, если они числятся на результатных счетах; доходы и расходы, относящиеся к текущему году и еще не включенные в его результаты, должны быть, наоборот, дополнительно занесены на результатные счета» [2].

Отже, можна сказати, що «капитализация в расходы будущих периодов – это «дыра» в статическом балансе, напротив, если мы исходим из динамической трактовки баланса, то это полноценный актив, вложенный в фирму под будущие доходы» [10, с. 464].

Третій етап розвитку облікової думки пов'язаний із стандартизацією обліку, виникненням великих концернів, особливо транснаціональних корпорацій, що потребували консолідації звітності та гармонізації бухгалтерської методології між національними обліковими системами. Його початок належить до 1960-х рр.

Через вказані процеси в світовій економіці в 1973 р. було створено Комітет з Міжнародних стандартів (Board of the International Accounting Standards Committee), діяльність якого була націлена на уніфікацію облікових процедур шляхом розробки та запровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського

обліку (МСБО). У 2001 р. Комітет було реорганізовано в Раду з Міжнародних стандартів фінансової звітності. Він прийняв вже наявні МСБО та продовжив роботу, випускаючи нові стандарти за назвою Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Як показав проведений нами огляд чинних МСБО та МСФЗ, окремого стандарту, цілком присвяченого розгляду методики бухгалтерського обліку доходів і витрат майбутніх періодів, немає. Принцип нарахування (Accrual concept), покладений в основу розмежування безперервних потоків доходів та витрат між звітними періодами, закріплений у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (IAS 1 Presentation of Financial Statement) [5]. Доходи майбутніх періодів разом з усіма доходами поточного звітного періоду розглядаються в МСБО 18 «Дохід» (IAS 18 Revenue) [6], а спеціального МСБО, що регламентував би облік і порядок відображення витрат у звітності, немає.

В Україні доходи майбутніх періодів частково згадуються в національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 15 «Дохід» і П(С)БО 11 «Зобов'язання» як один із видів зобов'язань підприємства, а витрати майбутніх періодів – у П(С)БО 16 «Витрати».

Висновки. Таким чином, у результаті проведеного дослідження сутності категорій доходів і витрат майбутніх періодів в історичній ретроспективі можна відзначити, що:

- виникнення цих складних і дуже специфічних категорій є наслідком застосування в обліку принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;
- їх значення різко зростає в умовах застосування динамічної теорії фінансової звітності, у якій найважливішою визнана максимально точна оцінка результату діяльності підприємства.

Завершуючи розгляд генезису бухгалтерської думки про доходи та витрати майбутніх періодів, слід погодитися з Я.В. Соколовим. Він зауважив, що «наша задача помнитъ завоевания многовековой истории бухгалтерского учёта и эффективнее применять мысли и достижения, являющиеся плодом труда многих наших коллег – теоретиков и практиков» [10, с. 471].

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є дослідження змісту МСБО, МСФЗ і національних П(С)БО стосовно визнання, оцінки та порядку відображення витрат і доходів майбутніх періодів на бухгалтерських рахунках з метою розробки рекомендацій щодо вдосконалення чинної української методики їх обліку на основі запровадження передового світового досвіду.

Список літератури

1. Бетге Й. Балансоведение / Й. Бетге; перевод с нем. под. ред. В.Д. Новодворского. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
2. Блатов Н.А. Балансоведение (курс общий) / Н.А Блатов. – 2-е изд., испр. и доп. – Л.: Экономический образ, 1930. – 296 с.
3. Кужельный Н. Теоретические аспекты бухгалтерского учета / Н. Кужельный // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-49.
4. Мельник Е.Г. Облік і контроль витрат майбутніх періодів: теорія і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Е.Г. Мельник. – К., 2011. – 20 с.

5. Подання фінансової звітності (IAS 1 «Presentation of Financial Statement») [Електронний ресурс]: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. – Режим доступу: <<http://www.minfin.gov.ua/file/link/320282/file/IAS%2001.pdf>>.
6. Дохід (IAS 18 «Revenue») [Електронний ресурс]: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18. – Режим доступу: <<http://www.minfin.gov.ua/file/link/320291/file/IAS%2018.pdf>>.
7. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. Рувер; перевод с англ. А. Мухина; под ред. Н. Вейцмана. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.
8. Сапрыкин В.Н. Методология учета расходов будущих периодов на основе принципа соответствия понесенных расходов полученным доходам [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / В.Н. Сапрыкин. – СПб., 2008. – 318 с. – Режим доступа: <<http://www.dslib.net/bux-uchet/saprykin.html>>.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
11. Соколов Я.В. Финансово-распределительные счета: отражение доходов и расходов по отчётным периодам / Я.В. Соколов, В.В. Патров, В.А. Быков // Бухгалтерский учёт. – 2007. – № 6. – С. 46-52.

УДК 330.14/.32

Тимчина Л.І. (ДонНУЕТ, Донецьк)

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТИВНО ІСНУЮЧА ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ

У статті розглядається категорія «власний капітал» в історичному аспекті, виявлені розбіжності в трактуванні цієї облікової категорії. Сформовано поняття інформаційної сутності власного капіталу та наведено його оцінку як об'єктивно існуючої економічної категорії, що забезпечує процес фінансування господарської діяльності підприємств.

Ключові слова: власний капітал, інформаційна сутність, господарська діяльність.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні спричинили істотні зміни в методології обліку, тому багато робіт вчених, бухгалтерів і аудиторів, що практикують, спрямовано на реформування та вдосконалення методології обліку.

Проте на думку деяких авторів, «...адаптація обліку до сучасних умов повинна супроводжуватися не так зміною його методології, як переорієнтацією філософії обліку – сутності інформаційних функцій, формування економічної політики підприємства, кругообігу (ефективності) функціонування капіталу, розуміння економічних облікових категорій і вплив на них різних аспектів – юридичних, політекономічних, фінансових, економетричних та ін.» [3]. Нині чинна облікова система хоч і виходить за параметри бухгалтерських рахунків та