

УДК 657:636.6.089.45

Сушарник Я.А.,

Подільський державний аграрно-технічний університет

ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

У даному дослідженні розкриваються першопричини виникнення обліку витрат та відслідковування джерел витрат господарства. Проводилося дослідження літератури. Проаналізовано історичні особливості ведення обліку витрат у різних країнах за різних часових проміжків. Висвітлено еволюцію обліку витрат від стародавніх часів до сьогодення. Описано здобутки, отримані сучасною теорією обліку витрат.

In this research main causes are investigated of the emergence of cost accounting tracking cost sources of economy. The literature was investigated and analyzed features of historical cost accounting in different countries at different time intervals. The evolution of cost accounting from ancient times to the present. The achievements obtained by modern theory of cost accounting are described.

Актуальність теми. Бухгалтерський облік витрат займає одне з основних місць у процесі управління підприємством. На основі даних, що надає облік, базуються подальші дії керівника підприємством. Від точності і вчасності подання звітної інформації залежить існування самого підприємства.

Тому при прийнятті управлінських рішень бухгалтеру як працівнику потрібно керуватися досвідом його попередників. Його можна перейняти, розглянувши історичний розвиток теорії витрат від давніх часів до сьогодення.

Не важаючи на отримані результати, вивчення питання історії розвитку бухгалтерського обліку системності і диференціації етапів його становлення і, тим більше, застосування основних домінантів бухгалтерської обліковності певного часу в сьогоденні. З огляду на це, обрана тема є актуальною.

Мета статті – дослідити еволюції бухгалтерського обліку витрат, виявити основну мету виникнення обліку витрат та виявити головні досягнення обліку витрат та застосування їх в практичній діяльності.

Аналіз досліджень і публікацій. Історичні віхи розвитку бухгалтерського обліку, як науки досліджувалися багатьма науковцями, зокрема: Соколовим Я.В., Бутинцем Ф. Ф. Кондроким Л.В., Лучком М. Р., Лупіковою Е.В, Мальковою Т. Н. , Шкуліпою Л.В.

Соколов Я. В. і Бутинець Ф.Ф. в «Історії бухгалтерського обліку» розглядали формування бухгалтерської науки [2, с. 44]. Вони наводять цікаві міркування про формування основних категорій рахівництва, еволюції форм бухгалтерського обліку та його організації. Вони приділяли увагу головним проблемам сучасної теорії бухгалтерського обліку, перспективам їх розв'язання у майбутньому.

Лупікова Е.В. розглядали хронологічний розвиток бухгалтерської думки [3, с. 44]. Досліджувала особливості ведення бухгалтерського обліку витрат різними школами. Описала сучасний стан розвитку бухгалтерського обліку.

Малькова Т. Н. досліджувала бухгалтерський облік в стародавньому світі. Її дослідження торкнулися відмінностей між веденням бухгалтерського обліку в країнах стародавнього світу. Наведено основні засади та принципи, на яких

базувався бухгалтерський облік в Месопотамії, Єгипті, Греції, Македонії та стародавньому Римі [5, с. 32].

Шкуліпа Л. В. в доповіді на тему «Бухгалтерський облік за Законом Сайрбенза-Окслі в Україні» досліджувала закон Сайрбенса – Окслі (даний закон встановив нові або вдосконалені стандарти для всіх американських рад управління публічними компаніями, фірм управління й аудиту), а також пристосування бухгалтерського обліку України як методу подолання фальсифікації облікових та звітних даних [9, с. 262].

Виклад основного матеріалу. Починаючи з моменту усвідомлення себе як повноцінного суб'єкта навколишнього середовища, людина намагається підпорядкувати своїй діяльності середовище, яке її оточує. Саме з цією метою вона підраховує, а згодом і обліковує речі, які її оточують. Починаючи від зібраного урожаю і закінчуючи особливостями клімату підвладної їм території, тобто все, що стосувалося їхнього виживання, повинно бути підраховано. Ще однією дуже важливою віхою на шляху розвитку рахунку став запис підрахованого. Важко з упевненістю визначити, що саме зафіксовано карбами і нарізками – процес підрахунку в порядку розташування облікових об'єктів чи його результат. Саме це започаткувало зародження писемності, як стверджує Кравченко А.А. [2, с 11].

Облік персоналу доповнювався врахуванням використання робочої сили. Для цього також вживалися поіменні списки. У них вказували неявки з наступних підстав: релігійні обряди в храмах, хвороба працівника або його близьких, укус скорпіона.

Ретельно був поставлений облік робочої сили та її змісту. Він починався з оформлення працівників по місцях робіт. Документ про набір надходив в бюро дому царських документів, а потім – до наглядачів робочих партій. На його підставі заготовляли накази про призначення. Облік працівників вели за головами. При підведенні підсумку в обліку персоналу вживали термінологію «різних голів» [3, с. 48].

В Месопотамії велику увагу приділяли питанням обліку оплати праці. Потужну спробу впорядкування системи розрахунків зробив знаменитий вавилонський цар Хаммурапі, який створив звід законів, що дійшов до наших часів. У ньому вказувалися розміри оплати праці з диференціацією різних видів робіт і послуг [3, с. 24].

Згідно зі статтею 257 Закону Хамурапі, «Якщо чоловік найняв орача, то він повинен йому платити по 8 гурів зерна за 1 рік» [8, с. 257]. Працедавець зобов'язувався сплатити заробітну плату орачу в розмірі 2020,8 л. зерна за рік, в переведенні на сучасну метричну систему.

У статті 258 вказувалося «Якщо чоловік найняв погонича волів, то він повинен платити йому по 6 гурів зерна за 1 рік». Відповідно до статті, погоничу за рік платили 1515,6 л зерна за відпрацьований рік, в переведенні на сучасну метричну систему [8, ст 258].

Давньогрецькі економісти приділяли особливу увагу попередньому кошторису витрат. Філодем опирався в своїх міркуваннях на думку Арістотеля про користь розподілу витрат по місяцях, але сам вважав, що "безглуздо

розподіляти на кожен місяць і зводити на кожен рік з постійною рівномірністю" [8, с. 131].

Особлива увага надається питаннями ведення обліку витрат за часів Еллінізму. До наших часів дійшло листування управляючого Зенона. Зокрема, з впровадженням і розвитком вівчарства Зенон намагався залучити ткачів до Філадельфії. Ткачі готові були оселитися в Філадельфії і працювати з-за умов: розчісування та миття – один талант льону, доктор – із зобов'язанням надавати одного слугу в якості допомоги. Такий слуга отримував зерна 0,88 таланта за виконану роботу [1, с 117].

Одним із колективних договорів передбачено оплату однієї третини продукції власнику, в той час як винагорода за індивідуальними контрактами змінюються щодо розміру орендної плати залежно від стану землі. В обох випадках орендна плата за землекористування була спрямована на оплату податків за рахунок держави [1, с 84].

Селяни повинні були здійснювати оцінку різних видів продукції, яку вони виготовляли, перш ніж вони її збирали. Дана система була необхідна для встановлення бази оподаткування для селянина, особливо олійних культур, важливу роль відігравав процес оцінки [1, с. 77].

Фінансами та законодавством у час Римської імперії займалися досить серйозно. Одне з найбільших досягнень цього періоду – римське право [2, с. 22].

Римляни докладно і з повним розумінням ставилися до управління і перш за все, на відміну від греків, приватним маєтком. Про питання управління приватними маєтками писали Катон Старший, Сазерна, Колумелла, Варрон.

Пропоновані економістами системи управління свідчать про практичність римлян. "Катон склав 10 заповідей, які починаються зі слів:

« Перший обов'язок людини – заробляти гроші».

У нормуванні витрат кожен з економістів шукав свій шлях, пов'язаний з особистими спостереженнями і тому не є універсальним, що характерно для Сходу, де використовувалися таблиці норм і різного роду стандарти. Головне завдання – визначити чисельність робочої сили для обробки трудомісткості в днях. Катон називав це розрахунком уроків і днів [3, с 200].

Після розпаду Римської імперії почалося Велике переселення народів. Економіка була зруйнована, рівень цивілізованості різко впав, стара централізована державність була знищена. В таких умовах було не до обліку. Але деякі традиції Стародавнього Риму підтримувалися в монастирях.

Особливостями даного періоду є поступовий перехід від уніграфічного до диграфічного запису.

Вченим, який здійснив значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку, був Лука Пачолі. Він писав: «Меморіал є книга, в яку купець записує всі справи, великі і дрібні, в тому порядку, в якому вони виникали, день за днем, година за годиною. В книгу цю він записує докладно все, що стосується купівлі та продаж, не пропускаючи жодної йоти: хто? що? коли? і де?» [6, с. 28].

Іншим чинником, який вплинув на розвиток обліку, є виникнення великих виробництв, які займалися випуском стандартизованої продукції у великих

масштабах. Почалась так звана промислова революція, яка призвела до відповідних змін у бухгалтерському обліку.

Подальший розвиток обліку формувався під впливом національних шкіл бухгалтерського обліку:

- Італійська школа;
- Французька школа;
- Німецька школа;
- Англо – американська школа.

Італійська школа бере початок з книги Ф. Вілли, що вийшла у 1840 р. До цього, на їхню думку, вживаною була тільки емпірична бухгалтерія. Франческо Вілла (1801 -1884) – творець першої з трьох великих італійських шкіл бухгалтерського обліку – ломбардської. Її основні положення можна виразити наступними тезами: бухгалтерський облік не може бути зведений до технічної процедури, бо він є не що інше, як комплекс економіко-адміністративних понять. Облік може бути організований шляхом ведення рахунків на основі цих понять. Бухгалтерський облік необхідний адміністратору для контролю осіб, зайнятих в господарському процесі.

Тих же поглядів дотримувався і Д. Маса (1850-1918). Для нього бухгалтерський облік не просто наука про управління, а наука про управління людьми [5, с 54, 57].

У центрі уваги Г. Маркезіні стояло питання про облік внутрішніх розрахунків. Він вважав за доцільне в кожному відділенні фірми відкрити рахунок Головною контори [24, т. VI, с. 243]. Всі розрахунки відділення з головною конторою і з іншими відділеннями своєї фірми повинні були проводитися через цей рахунок. Фінансові результати відділень повинні також проводитися через цей рахунок [5, с 63].

Починаючи з Курсель-Сенеля, формується економічне трактування бухгалтерського обліку, його мета – вивчення ефективності функціонування кожного об'єкта, що знаходиться на підприємстві: машини, верстата, поля, товару. Рахунки, що відкриваються на об'єкти, називаються внутрішніми, і хоча традиційно їх треба відносити до групи матеріальних, автор тлумачить їх або як чисто калькуляційні, або, результатними рахунками, експлуатації кожного об'єкта [5, с 69].

Економічне трактування бухгалтерського обліку передбачало виділення обліку витрат і калькуляції собівартості готової продукції і послуг в центр досліджень облікової проблематики. Так вважалося, що головна заслуга Курсель – Сенеля полягає в розробленні вчення про облік витрат і калькуляції. Ніхто до нього так повно і всебічно не формулював розходжень між урахуванням витрат та розрахунком собівартості. Не випадково він писав, що знання собівартості всіх предметів і наданих послуг «має бути підставою всіх розрахунків, всіх міркувань, на яких він буде засновувати свої дії: це знання найнеобхідніше» Разом з цим Курсель-Сенель вказував, що на калькуляцію «в практиці звертають серйозну увагу тільки деякі освічені підприємці», вважаючи

себе достатнім підприємцем. Курсель-Сенель вказував, що «приблизне обчислення можливої» собівартості можливо і необхідно [3 с. 123].

Структура собівартості включає прямі і непрямі витрати .

Прямі витрати концентрувалися на рахунках товару (непрямі витрати збиралися на спеціальному однойменному рахунку. До складу загальних витрат входили амортизація, заробітна плата, яку не можна віднести до прямих витрат, страхові внески, ремонт, резервування можливих збитків та ін з перерахованих витрат вирішальне значення має амортизація. Курсель-Сенель створив вчення про широку і вузьку амортизації. Друга - окремих випадок першої.

З прямих (особливих) витрат виділяються головним чином матеріали і заробітна плата[10].

Заробітна плата підлягає включенню до собівартості. В середині століття виникли два напрями в обліку заробітної плати: всі були згодні, що треба кредитувати рахунок каси, але одні хотіли дебетувати рахунок Продукції, а інші - рахунок Збитків і прибутків. Перші формували матеріальну, другі - фінансову концепцію. Курсель-Сенель намагався знайти компромісне рішення: в тих випадках, коли можна було віднести заробітну плату на конкретний вид товару чи продукції, або об'єкт (машину і т. п.), він дотримувався матеріальної концепції, а коли це було неможливо, він, вводячи рахунок Загальних витрат, поділяв фінансову концепцію.

Слід виділити погляди І. Барре, якому належить цікаве трактування розрахунку собівартості в умовах виникнення комплексних витрат. Зіткнувся з цією проблемою Барре при виробництві свічок. Коли вироблявся стеарин, одночасно отримували два побічних продукту – олеїн та вар. Олеїн і вар продавалися на сторону, стеарин продавався частково, а також використовувався для виробництва свічок. Барре виділяв насамперед основний продукт, яким він вважав стеарин. Тому всі витрати і прямі, і загальні він відносив на стеарин. Потім з цієї суми вираховував вартість олеїну і вару за ринковими цінами. Решту суми ділив на величину виробленого стеарину і отримував собівартість основного продукту. Калькуляція свічок включала собівартість стеарину і додаткові прямі витрати з виробництва саме свічок. Калькуляція свічок виконувалася один раз на рік.

У цьому рішенні було занадто багато умовностей: 1) чому стеарин, а не свічки, вважалися основним продуктом, адже якщо стеарин продавався на сторону, то і олеїн, і вар теж були предметом продажу і використовувалися для подальшої переробки; 2) чому олеїн і вар оцінювалися за продажними цінами (це заперечує принцип собівартості)] нарешті, 3) чому на свічки не відносять загальні витрати? [5, с 77-80].

Французька школа за мету обліку ставила виявлення ефективності господарських процесів. Бухгалтер переставав бути сторожем чужого добра і виступав в ролі економіста, одного з організаторів ("архітекторів") господарського життя будь – якого підприємства [7].

Рахунок Виробництва був у німецькій школі мостом, що з'єднує традиційну бухгалтерію і баланс з калькуляцією. Рудольф Лівінштейн пов'язував структуру цього рахунку з двома, з його точки зору, суперечливими цілями:

ціноутворенням і контролем виробництва. Перша мета знаходиться поза підприємством і пов'язана з кон'юнктурною політикою, друга – цілком лежить в межах підприємства. У галузях одиничного виробництва переважає перша мета, масового – друга.

Перша і найбільш вражаюча спроба концептуально описати облікові процедури цього рахунку належить двом класикам німецького обліку – Шибі і Одерману. Вони розглядали два випадки: коли фабрика виробляє один виріб і коли кілька. У першому випадку відкривався рахунок Виробництва, по дебету якого збиралися всі витрати підприємства, за кредитом відбивалися всі грошові надходження від реалізації готової продукції, напівфабрикатів, сировини, матеріалів і послуг. Сальдо рахунку показувало прибуток або збиток. У цьому випадку рахунок Виробництва трактувався як результатний. У другому випадку передбачалося ведення аналітичних рахунків на кожний вид вироблюваної продукції

Рахунки накладних витрат. Стенезі групував накладні витрати на постійні, розміри яких встановлені на рік вперед; постійні, розміри яких встановлюються щомісяця, і змінні, які обчислюються за середніми величинами. Пенндорф приводив п'ять варіантів розподілу непрямих витрат: 1) за вагою, 2) часу виготовлення, 3) вартості матеріалів, 4) заробітної плати та 5) суми прямих витрат. «Непрямі витрати, – писав Кальмес, – можуть бути розподілені різним чином, залежно від того, якої точки зору дотримуватися» [10].

На практиці дуже часто обходилися взагалі без рахунків Основного виробництва і накладні витрати, концентруючи всі витрати на рахунку Збитків і прибутків, що звільняло бухгалтерів від калькуляції.

Альберт Кальмес сформував не тільки теорію калькуляції, а й теорію промислового обліку. Його концепція, направлена проти всього, що створювали італійські автори, і перш за все Чербоні, справила величезний вплив на кілька поколінь бухгалтерів і дожила до наших днів. Якщо італійські автори починали облік з людини, яку контролює бухгалтер, а американські дослідження закінчували облік аналізом бухгалтерів, їх діяльності, то для Кальмеса вся суть обліку, весь його зміст – в об'єкті, в субстанції уречевленої праці, в обчисленні собівартості [10].

Проголошуючи об'єктом обліку «господарську діяльність підприємства в цілому», А. Кальмес діяв в обчисленні собівартості до кожного предмета, що знаходиться на підприємстві. У зв'язку з цим все виробництво чітко розподілялося на основне і допоміжне. Розподіл визнавав об'єктивним, але насправді мало суб'єктивний характер.

Спеціально розглядалося питання про точність результатів калькуляції. Кальмес визнавав, що собівартість носить приблизний характер і пояснював це мінімум трьома причинами: тимчасовим проміжком, способом розподілу спільних витрат і методами оцінки витрат. Чим коротше тимчасовий проміжок, тим точніше собівартість. Якщо собівартість розраховується щодня, вона має в своєму розпорядженні максимальною точністю, при щорічному розрахунку точність її значно знижується. З іншого боку, необхідно брати до уваги розподіл доходів і витрат минулих і майбутніх періодів. При цьому чим триваліше

часовий проміжок, тим точніше результат. У цьому випадку річна собівартість буде значно точніше, ніж щоденна [5, с. 99 – 102].

Система обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції довгі роки недооцінювалася підприємцями та бухгалтерами. Проти калькуляції витрат висувалося безліч заперечень, з яких особливо відзначимо виняткові і суто індивідуальні особливості кожного підприємства, що робить обчислену величину собівартості непорівняною і нетиповою ні за місцем, ні за часом, а отже, і непридатною для будь-якого аналізу. Ці аргументи заважали поширенню Калькуляції. На початок ХХ в. тільки 5% підприємців точно знали, у що обходиться вироблена ними продукція.

І все ж потреби розвитку господарства змусили приділити цій проблемі необхідну увагу. Першими, хто створив теорію обліку витрат, були Гамільтон Черч (1901), Хант Лоуренс Гант (1909), Дж. Лі Нікольсон і Дж. Рорбах (1911), і Чарльз Бакстон Гоїнг (1912). Черча можна вважати творцем всього напряму, з котрого формується на протипагу традиційному бухгалтерського облік управлінський; Ганта – винахідником абсолютно нового підходу до визначення складу витрат; Нікольсона і Рорбаха – авторами поширених і класичних методів калькуляції собівартості готової продукції, і, нарешті, Гоїнг – ідеологом промислового обліку. Він ішов від господарського циклу, розділяючи його на чотири фази:

- 1) постачання,
- 2) виробництво,
- 3) продаж,
- 4) адміністрування[10].

Нікольсон і Рорбах вперше чітко сформулювали мету виробничого обліку як обчислення собівартості, а облікові процедури звели до Калькулювання витрат. Вони писали: «Будь-яка калькуляційна система, що працює належним чином, виконує дві різні, хоча і пов'язані між собою функції. Перша, яка може бути названа прямою, полягає у визначенні дійсної собівартості продукції. Але це завдання калькуляції завжди повинно доповнюватися іншою допоміжною функцією – доставлянням відомостей, необхідних для організації цехів підприємства в особливі облікові робітничі одиниці».

Нікольсон і Рорбах висловлювали ідеї, близькі до європейських. Вони йшли не від бухгалтерів, але від інженерів і були в руслі ідей Тейлора. Його творцем був інженер-шляховик Гаррінгтон Емерсон (1853 -1931). Він показав можливості принципово нового підходу до обліку, що отримав надалі назву стандарт – костс [5, с. 197 - 198].

Облік повинен бути звернений у майбутнє, бо «передбачити – означає попереджати». Отже, весь господарський процес повинен бути проконтрольований ще до його реального початку. Однак «ніяких норм, крім норм вже досягнутих в минулому, бухгалтерія виставити не може», а без норм господарська діяльність позбавляється мети і, що ще гірше, адміністрація не може розкрити через облік стан продуктивності.

Усі витрати понад встановлені норми повинні відноситися на винних осіб і ніколи не включатися до рахунків, що відображають витрати.

Думки Емерсона, можливо, залишилися б не втіленими в життя, якби в 1909 р. не зустрівся на його шляху молодий і енергійний англієць, щойно приїхав в Америку – Чартер Гаррнсон. Відправні ідеї Емерсона захопили співробітника аудиторської фірми Прайс – Ватерхауз, і до 1911 Гаррісон виконав розробки, які отримали у всьому світі назву – стандарт – костс [12].

Емерсон був філософом стандарт - костс, йому належить загальна ідея. Її бухгалтерське втілення – заслуга Чартера Гаррісона. Без тієї збентеженості він писав: «З часу фараонів в дійсності в методи бухгалтерії внесено два основних поліпшення, з яких одне з'явилося приблизно 700 років тому, в той час як інше отримало свій розвиток уже в поточному столітті. Першим з цих основних положень слід вважати введення подвійної системи бухгалтерії» [3, с. 21], іншим – комплекс ідей, що одержали назву стандарт – костс.

Згідно із Гаррісоном нормативна система обліку розкривала статику, відхилення від неї виявляли динаміку господарського процесу, тобто статика не практична реальність, а теоретичний ідеал, статика – належне, динаміка – суще. Синтез належного і сущого втілює мрію Емерсона. «Облік, – писав він, – має за мету перемогу над часом. Він, повертаючи нас до минулого, дозволяє заглядати в майбутнє [12].

Прийоми директ – кост в даний час стали класикою обліку. Їх принципи органічно увійшли в допущення, прийняті при моделюванні обліку витрат. Це видно з восьми умов Хорнгрен: 1) зміна витрат і прибутку знаходиться в прямій залежності від обсягу реалізації готової продукції; 2) всі витрати повинні бути розділені на постійні та змінні; 3) вартість факторів виробництва на одиницю продукції приймається незмінною; 4) коливання ефективності до уваги не приймаються; 5) структура виробництва вважається постійною; 6) запаси готової продукції і обсяг незавершеного виробництва вважаються постійними або рівними нулю; 7) ціни на реалізовану продукцію залишаються незмінними; 8) дохід і витрати обчислюються на основі загального обсягу господарської діяльності [13].

Центри відповідальності. Спочатку стандарт – кост був задуманий як інструмент, що виявляє невикористані резерви, без зв'язку з конкретними виконавцями. Надалі виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тих чи інших адміністраторів. Це призвело до формування Джоном А. Хіггінсом концепції центрів відповідності (Responsibility centers), тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи [5, с. 199 - 200].

При визначенні центрів відповідальності насамперед беруть до уваги технологічну структуру підприємства, а далі виділяють її горизонтальний і вертикальний розрізи. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр, другий зумовлює ієрархічну драбину повноважень осіб, які приймають управлінські рішення. Кожен із центрів може бути центром або витрат, або доходів, або ефекту інвестицій.

Горизонтальний і вертикальний розрізи центрів відповідальності підприємства дозволяють поєднувати централізоване керівництво з

максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів підприємств в інтересах досягнення спільної мети.

Таким чином, Responsibility Accounting – це вчення, нове психологічне трактування обліку, спрямоване на наукову організацію поведінки адміністраторів. Її мета не стільки контроль, скільки допомога адміністраторам в організації самоконтролю, бо передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для нього цілі і критерії[13].

Директ – костинг та облік за центрами відповідальності змінили традиційні погляди на собівартість, показали її умовність і відносність. «Поширення цих методів, – як стверджують Т. Джонсон і Р. Каплан, – призвело до того, що практично жодна фірма з великим асортиментом продукції сьогодні не знає собівартості своїх виробів» [5, с. 197-211].

Висновки. В роботі розкрито, що першопричинами ведення обліку витрат є контроль за благами, та відслідковування джерел витрат господарства. Поступово контроль переростав на ведення облікових реєстрів з різним баченням вчених і створенням облікових шкіл. Сьогодні ж облік витрат є підґрунтям для вмілого управління підприємством.

Дослідивши літературу, встановлено, що облік витрат еволюціонував від простої констатації факту здійснених витрат. Розпочиналось все із фіксування відпрацьованих годин в Єгипті. Запровадження Законів Хамурапі, що регламентували трудові відносини в Месопотамії. Впровадження перших спроб стандартизації витрат в господарствах за часів Еллінізму, засвідчених в папірусах Зенона. Поширення концепції зниження витрат за Римської імперії та впровадження такого поняття як «римське право». Далі розповсюдився економічний, основним завданням якого було виділення обліку витрат і калькуляції собівартості готової продукції і послуг в центр досліджень облікової проблематики, і юридичний напрямок, який передбачав визначення відношення між суб'єктами обліку з приводу руху та зберігання цінностей. А станом на сьогодні широкий вплив має управління витратами.

Основними досягненнями на сьогоднішній день ведення обліку згідно із центрами відповідальності, створення прийомів стандартизації витрат, а також запровадження прийомів директ – костинг. Як відомо, засновник компанії «Toyota», досліджував дані методики. На сьогодні дана компанія перша в економії витрат, із запровадженням власної культури ведення бізнесу за назвою «Кейдзен». На сьогодні завдяки даній теорії створена повноцінна наука по управлінню підприємством.

Література:

1. Rostovzeff M., A large estate in Egypt in the third century B. C., [Text] / M. Rostovzeff – Madison : 1922. – 209 p.
2. Бутинець, Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку [Текст] / Ф.Ф. Бутинець - Житомир : Рута, 2001 - Ч. 1. - 2001. - 511 с.
3. Лупикова, Е.В. История бухгалтерского учета [Текст] / Е.В. Лупикова – Москва : КноРус, 2008. – 422 с.

4. Кравченко А.А. История бухгалтерского учета и аудита [Текст]: курс лекцій / А. А. Кравченко, З. Ф. Налимова - Пятигорск: ГОУ ВПО «СевКавГТУ» филиал в г. Пятигорске, 2007. – 269 с.

5. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? [Текст] / Т.Н. Малькова – М. : Финансы и статистика, 1995. – 305 с.

6. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Учебник] / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.

7. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета [Учебник] / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

8. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачолі – М. : Финансы и статистика, 1983 – 229 с.

9. Шкуліпа, Л.В. Бухгалтерський облік за Законом Сайрбенза-Окслі в Україні [Текст] / Шкуліпа Е.В. // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації. – 2012. – С. 236 – 242.

10. Национальные школы бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // Бух. 1с: интернет ресурс для бухгалтеров — Текст. дан. М., 2003 — . — Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-385> (дата обращения: 23. 10. 2014). — Загл. с экрана.

11. Законы вавилонского царя Хаммурапи [Электронный ресурс] // Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова. Исторический факультет — Текст. дан. М., 2014 — . — Режим доступа: <http://www.hist.msu.ru/ER/Text/hammurap.htm> (дата обращения: 23. 10. 2014). — Загл. с экрана.

12. Прохар, Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практика [Текст] Монографія: Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с. — . — Режим доступа: <http://dspace.uccu.org.ua/bitstream/123456789/421/1/%D0%A2%D0%B8%D1%82%D1%83%D0%BB.pdf> (дата звернення: 23. 10. 2014). — Загл. з екрану.

Історія розвитку управлінського обліку та його сучасна концепція

13. Скрипник, М. Управлінський облік: історичний аспект та етапи становлення [Текст] М. Скрипник, Н. Скрипник // XVIII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД» / Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди - Переяслав-Хмельницький, 2013р. — Режим доступа: <http://oldconf.neasmo.org.ua/node/2156> (дата звернення: 23. 10. 2014). — Загл. з екрану. Управлінський облік: історичний аспект та етапи становлення