

## ОСНОВНІ ЕТАПИ РОЗВИТКУ СИСТЕМ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Про важливість витрат свідчать ще історичні пам'ятки публічної звітності та обліку витрат первісного суспільства. Знання про витрати беруть свої витoki з теорії вартості. Основи сучасного бачення витрат були закладені в XIX столітті. Поштовхом до подальшого вивчення витрат були зростаючі потреби виробництва. Витрати є об'єктом управління та показником результативності господарської діяльності підприємства.

*Ключові слова:* витрати, історичні етапи, теорія витрат

### Постановка проблеми

Наукові дослідження будь-яких процесів та явищ доцільно розпочинати із вивчення історії їх виникнення. Заради отримання нових знань науковці все частіше звертаються до важливих подій минулого, тому що дослідження історії свідчить про ступінь розвитку науки. Історія бухгалтерського обліку витрат пробуджує інтерес до їхнього вивчення і дослідження, поглиблює знання і дає можливість краще зрозуміти сучасні тенденції розвитку витрат.

### Аналіз останніх досліджень

Історичний аспект еволюції витрат як облікової категорії достатньо широко висвітлений в обліково-економічній та навчально-методичній літературі. Серед зарубіжних вчених, які досліджували ці питання, можна назвати наступних: Е. Бем-Баверк, Г. Бридж-Бей, С. Брю, П. Буагільбер, Ван Бреда, Л. Вальрас, Ф. Візер, Ч. Гаррисон, В. Джевонс, К. Друрі, Г. Емерсон, Дж. Кларк, Ч. Кнопфель, Т. Клінштейн, К. Макконел, К. Маркс, А. Маршалл, К. Менгер, Л. Нападовська, Паксти, В. Парето, У. Петті, Г. Плаут, М. Портер, В. Раутенштраух, Д. Рікардо, Дж. Рис, К. Руммель, Дж. Сигел, А. Сміт, Спенсер А. Такер, Ф. Тейлор, Х. Фольмут, Дж. Фостер, А. Хаггінс, Дж. Харріс, Е. Хендриксен, Ч. Хорнгрен, Дж. Шанк, Дж. Шим, О. Шмаленбах, Р. Єнтоні, А. Яругова.

Різноманітні питання теоретичного і практичного характеру стосовно витрат розглядали такі вітчизняні та російські науковці, як Н. Андрющенко, П. Атамас, О. Бородкін, Ф. Бутинець, Б. Валусь, А. Герасимович, С. Голов, М. Грецак, З. Гуцайлук, І. Давидович, З. Задорожній, В. Іваненко, Г. Кірейцев, С. Котляров, О. Коцюба, Ю. Кравчук, Я. Крупка, О. Крушельницька, М. Кужельний, А. Кузьмінський, В. Ластовецький, В. Лебедев, В. Лінник, Б. Литвин, Г. Ляхович, О. Олійник, О. Павелко, М. Пушкар, Г. Савицька, Є. Слущкий, В. Соїнський, М. Скрипник, Я. Соколов, В. Сопко,

О. Трухан, А. А. Турило, А. М. Турило, І. Фаріон, Ю. Цал-Цалко, А. Череп, М. Чумаченко, С. Шкарабан, Ю. Шумило, Ю. Яковлев.

Незважаючи на те, що дослідженню витрат присвячена значна увага, проте, у більшості випадків здійснюються наукові розробки, присвячені термінології і методиці обліку, а питання щодо історичного аспекту розвитку витрат і дослідження змісту поняття «витрати» постійно потребують додаткового розгляду.

*Метою статті* є дослідження обліку витрат як історичної категорії, проведення аналізу підходів до вивчення поняття, розкриття їх значення на різних етапах розвитку суспільства.

### Виклад основного матеріалу

Історія розвитку наукової думки про витрати має багато етапів. У різні історичні періоди, починаючи із стародавніх часів і закінчуючи сьогоденням, вивченню сутності витрат завжди віддавали належну увагу. Узагальнюючи інформацію щодо історії еволюції обліку витрат, на підставі роботи [1] можна виділити п'ять етапів розвитку знань про витрати:

1. Відстежування, облік і контроль витрат на державному рівні (XXVIII – IV ст. до н.е.);
2. Зародження публічної звітності про витрати (III – II ст. до н.е.);
3. Здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій економічної сутності витрат (XV – XIX ст.);
4. Вивчення витрат як об'єкту обліку, аналізу і контролю, використання математичних методів в теорії витрат, дослідження поведінки і функцій витрат (XX ст.);
5. Виникнення нового напрямку дослідження – оперативне, а потім і стратегічне управління витратами (кін. XX – поч. XXI ст.).

1 етап. На першому етапі формується найпростіше уявлення про витрати та їх роль у веденні господарства. Зародки поняття «витрат» та відображення їх в обліку, що стало підґрунтям для проведення подальших досліджень

сформувались ще в стародавніх країнах: в Єгипті у 2500 р. до н.е. відбувалось використання кошторисів і контроль за їх виконанням, нормуванням, складання щоденних письмових звітів про витрати. Потім у Вавилоні у 2200–2150 рр. до н.е. – використання зведених нарядів на виконання робіт, розподіл витрат на заробітну плату за видами та категоріями робітників, здійснення планування (нормування) та контролю витрат на оплату праці.

За результатами досліджень Г. Брідж-Бея, за 3623 р. до н.е. в управлінні фараона Менаса (стародавній Єгипет) «писарі записували за допомогою легких стилетів на гладенькому папірусі численні операції домашнього господарства фараона, точно визначали всі витрати свого повелителя». Слід додати, що в Єгипті та Вавилоні здійснювалося нормування витрат. Норми витрат визначалися розрахунково-дослідним шляхом і охоплювали основні ресурси населення. Особливо встановлювали норми накладних витрат, залежно від видів продукції. Збережені дані промислового обліку показують, що калькуляції в ті часи не було. В промисловому виробництві результати господарської діяльності визначалися в цілому по підприємству шляхом порівняння всіх витрат зі всіма доходами. За Геродотом, на піраміді Хеопса вирізано, скільки часнику, редьки та інших продуктів було видано людям, зайнятим на будівництві піраміди, загальна вартість якої становить 1500 талантів. Особливістю того часу є те, що враховувалися лише витрати предметів споживання – продуктів. Вартість будівництва Парфенону, згідно зі звітом, вирізаному на його стіні, становить 469 талантів. Про те, що в стародавні часи чітко відслідковували і обліковували витрати свідчить і Біблія, де в книзі «Вихід» перелічуються всі витрати, які були понесені для будівництва скинії заповіді. У «Законах Ману» містяться постанови, пов'язані з порядком здійснення державних витрат. Радник індійського царя Чандрагупти I – Каутілья у трактатах «Артхашастра» пише, що ціна товару на ринку складається не тільки з витрат на виробництво, а й з торговельних витрат. Виразник економічних ідей стародавнього конфуціанства Сюнь-цзи вважав, що основним принципом економічної політики держави має бути економія у витратах. У трактаті «Землеробство» М. Порцій радить власникам маєтків мати менше обладнання, щоб не робити зайвих витрат [1].

Тривалий час використовувались описи, списки, реєстри, іменні списки видачі продук-

тів як переліки об'єктів витрат. У документах фіксували використання сировини, витрати робочого часу у людино-днях, вихід продукції. Облікові одиниці були різноманітними. Наприклад, виготовлену цеглу обліковували в одиницях об'єму і поштучно. У суднобудуванні мірою вважали місткість судна, у металообробці – масу виробу.

В XV ст. до н.е. в Єгипті почало застосовуватись державне рахівництво – ведення облікових книг і складання звітності за державними доходами та видатками.

2 етап. У Греції (III ст. до н.е.) були започатковані основи складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і складаються з чистих (торгівля, реклама) та додаткових витрат від різних видів діяльності.

Поточний облік затрат проводили у вигляді хронологічного запису. З метою звітності за хронологічним реєстром робили рекапітуляцію (систематичне рознесення всіх хронологічних записів), яка привела до появи методу – рахунку. На даному етапі також відбувалось нормування витрат і доходів.

В Афінах працювали спеціальні чиновники і контролери, обов'язком яких було ведення обліку та складання звітів про доходи і видатки держави.

Аналізуючи дані історичні факти, можна зазначити: незважаючи на те, що в обліку витрат було здійснено певні досягнення, все ж таки існувало багато нерозкритих облікових таємниць, адже не було рахунків витрат, не склалися оборотні відомості, дані балансу не узагальнювалися [4].

На перших двох етапах розвитку чіткого визначення категорії витрат не існувало. Витратами вважалися ресурси, які використовувалися у процесі господарської діяльності (праця, матеріали) і слугували об'єктом обліку на державному рівні.

3 етап. Цей етап розвитку характеризується значними внесками у дослідження витрат. Зокрема поняття витрат і уявлення про них розвивались в таких працях відомих вчених економістів, як теорія затрат А. Сміта та Д. Рікардо, теорія трудової вартості К. Маркса, вчення про справедливую ціну У. Петті та інших.

У світовій економічній науці виникають дві основні теорії, у центрі уваги яких перебуває показник витрат. До них належить трудова теорія вартості та теорія граничної корисності. Всі інші теорії є певного виду модифікаціями кожної із них.

Засновникам трудової теорії вартості вважають У. Петті та П. Буагільбера. До проблеми визначення вартості У. Петті підійшов із позиції пропорційного обміну, що визначається витратами праці на виробництво товарів і залежить від її продуктивності в різних галузях.

Теорія граничної корисності (суб'єктивно-психологічна теорія вартості) є другим підходом до розуміння вартості і витрат виробництва. Її представники (К. Менгер, В. Джевонс, Л. Вальрас, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, В. Парето) вважали неприйнятним зведення вартості до витрат праці або трьох факторів виробництва. На їх думку, вартість визначається ступенем корисності результату, зокрема, на думку Е. Бем-Баверка «... цінність речі вимірюється величиною граничної корисності цієї речі». Дана теорія ігнорує виробництво товарів та значення витрат виробництва.

Спільною рисою для теорій трудової вартості і граничної корисності є трактування виробничого процесу як взаємодії трьох основних його факторів, і, як наслідок, складу витрат, що виникають в його процесі.

Проаналізувавши трудову теорію вартості та теорію граничної корисності, а також теорії, що є їх інтерпретаціями, можна зробити висновок про те, що жодна з теорій не є абсолютною, і водночас кожна з них містить раціональні засади та елементи. Під витратами на даному етапі розуміють витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва.

**4 етап.** Даний етап характеризується використанням математичних методів у теорії витрат. На початку ХХ-го ст. неокласики сформулювали виробничу функцію, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат і результатів діяльності. Є. Є. Слуцький за допомогою математичного апарату показав взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції.

Початком нової хвилі в теорії обліку витрат на виробництво і калькуляції продукції стали дослідження англо-американських вчених і наступне виникнення трьох підходів до обліку та методів обліку витрат і калькулювання: Г. Емерсон, Ч. Гаррісон – «стандарт-костинг», Дж. Кларк, Дж. Харріс – «директ-костинг» та О. Хаггінс – «центри відповідальності».

Гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості привели до створення і поширення Ч. Гаррісоном, операти-

вно-калькуляційного обліку виробництва та збуту - системи обліку «стандарт-костинг».

Мета методу калькулювання за системою «стандарт-костинг» полягає в оперативному виявленні відхилень фактичних витрат від нормативних у ході виробництва, і управління витратами з цим відхиленням.

Нові погляди та ідеї вимагали переорієнтації виробничого обліку з «історичної собівартості» на нормативну відповідно до цілей і завдань управлінського персоналу, а в подальшому його трансформацію в управлінський облік.

Варто відзначити, що метод нормативного визначення витрат, що є одним з принципів виробничого менеджменту, був запропонований Ф. Тейлором та іншими інженерами того часу. Прихильники виробничого менеджменту застосовували нормативи, щоб виявити «єдиний найкращий шлях» використання праці і матеріальних ресурсів. Нормативи забезпечували інформацією процес планування ходу робіт так, що споживання матеріалів і праці зводилося до мінімуму. Однак прихильники виробничого менеджменту не розглядали нормативи як інструмент контролю за фінансовими витратами. Вперше саме Ч. Гаррісон в 1911 році розробив і впровадив повну діючу систему нормативного визначення затрат. Їм також в 1918 році вперше був опублікований ряд рівнянь для аналізу змінних витрат. У сучасній літературі, присвяченій системі нормативного обліку, багато почерпнуто з його робіт.

Розробка стандартів витрат, стандартних кошторисів, стандартної калькуляції продукту дозволила оперативно контролювати в ході виробництва відповідність фактичних витрат стандартним, оперативно виявляти й усувати виниклі відхилення, тобто виник новий метод регулювання процесу формування собівартості - управління по відхиленнях.

Створення і застосування системи обліку «стандарт-костинг» призвело до того, що калькуляційний облік перестав бути просто реєстратором що відбулися господарських явищ і фактів, а на основі управління відхиленнями направив свій погляд у майбутнє. Слід зазначити, що ця система обліку до цих пір широко використовується провідними промисловими фірмами США та Західної Європи. За інформацією К. Друрі, огляд великої кількості фірм у Великобританії, проведений Паксті і Лайаллом в 1989 році, показав, що 76 % компаній-респондентів застосовують систему нормативного обліку витрат.

Інший напрям збагачення калькуляційного обліку, яке є черговим етапом на шляху розвитку теорії обліку витрат, – це розробка системи обліку «директ-костинг». Мета навчання «директ-костинг» полягає в обчисленні собівартості готового продукту тільки за прямими змінними витратами, калькулювання не повної, а часткової собівартості. Вперше ідею розмежування витрат на постійні та змінні, висунули німецькі вчені Т. Клінштейн, О. Шмаленбах та Г. Гесс, хоча вони чітко не сформулювали ознаки цієї класифікації. Розподіл витрат на постійні та змінні залежно від зміни обсягів виробництва було чітко сформульовано Дж. Кларком в 1923 р. Він обґрунтував необхідність поділу валових витрат виробництва на постійні та змінні. До постійних він відносить амортизацію основного капіталу, витрати на утримання адміністративного та технічного персоналу, підтримання обладнання в належному стані, зміст збутової мережі, суму звичайних прибутків на задіяний капітал. Змінні витрати за думкою Дж. Кларка – це вартість сировини і матеріалів, електроенергії, робочої сили, експлуатації обладнання та інші складові, що змінюються залежно від величини обсягу виробництва.

Значний внесок у розвиток ідеї «директ-костинг» в 30-і роки внесли К. Руммель, В. Раутенштраух, Д. Ульямс та Ч. Кнопфель. Вони розробили практичне керівництво з використання обліку витрат як інформаційного інструменту, що діє за принципами «директ-костинг», графіки проміжного бюджету і критичного обсягу виробництва. Основні ідеї цієї системи були сформульовані в 1936 р. американським економістом Д. Ч. Гаррісоном. Початок практичного застосування «директ-костинг» у США пов'язане з 1953 р., коли Американська асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу. У 1961 р. вона ж видає другий спеціальний звіт, де аналізується практика 50 великих фірм, які застосовують «директ-костинг». Великий внесок після другої світової війни в організацію обліку за системою «директ-костинг» вніс німецький вчений Г. Г. Плаут. Саме він стояв біля витоків створення інтегрованої системи «стандартний» директ-костинг», що сполучає в собі ідею обліку планових витрат з ідеєю обліку граничних витрат.

Система обліку змінних витрат у США отримала найменування «директ-костинг», у Великобританії – «маржинальність», у Німеччині – «система обліку сум покриття, або система

обліку граничних витрат», а у Франції – «маржинальна бухгалтерія».

Система обліку «директ-костинг» стала мати вирішальне значення особливо в області цінової і стратегічної політики підприємства і дозволила вирішити складну проблему розподілу непрямих і комплексних витрат, відносити їх на рахунок «Прибутки та збитки», і відкрила можливість у ряді випадках зниження продавної ціни продукції нижче повної собівартості, тобто до прямих змінних витрат.

По всьому світу від 30 % до 50 % компаній використовують метод «директ-костинг» для внутрішніх розрахунків. Важливим моментом у розвитку калькуляційного обліку можна вважати організацію обліку витрат у розрізі центрів відповідальності. Центри відповідальності були задумані як нове доповнення до системи обліку «стандарт-костинг». Така організація обліку стала давати можливість використовувати виникають негативні і позитивні відхилення фактичних витрат від стандартних при оцінці роботи тих чи інших менеджерів. Це призвело до формування А. Хаггінс концепції центрів відповідальності, що полягає у визначенні ступеня відповідальності певних фізичних осіб за результати своєї роботи.

Мета вчення А. Хаггінс по «центрам відповідальності» полягала в закріпленні витрат за керівниками і систематичний контроль за дотриманням кошторисів по кожному такому центру відповідальності, що забезпечувало управління витратами і можливість отримання показників собівартості з точністю, не меншою, ніж при традиційних способах. Впровадження нових методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості було направлено на забезпечення інформацією управлінський персонал з метою оперативного контролю та управління виробництвом, що призвело до поділу бухгалтерського обліку на дві підсистеми: управлінську та фінансову. При цьому, предметом першої частини вважали діяльність осіб усередині підприємства – агентів, другий – діяльність осіб, які не працюють на підприємстві, але з якими ведуться розрахунки – кореспондентів [3]. Як розвиток концепції обліку по центрах відповідальності в умовах значної автоматизації виробництва був запропонований метод «тариф – година – машина» [8].

5 етап. Цей етап характеризується переходом до управління витратами, як в оперативному, так і в стратегічному аспекті, причому концепція стратегічного управління затратами (SCM) розглядається як рекомендації по управ-

лінню затратами підприємства у довгостроковій перспективі в умовах динамічних змін зовнішнього середовища підприємства

На сьогоднішній день в економічній літературі України наводиться багато різноманітних визначень категорії «витрати», але часто ці визначення є неоднозначними і розглядають дану категорію з різних точок зору. Це спричинено тим, що категорія витрат стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, нагромадження, розподіл, обмін) і є об'єктом планування, обліку, контролю, аналізу та управління.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності викладені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Відповідно до цього стандарту під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). При цьому витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені [11]

Незважаючи на нормативне регулювання витрат категорія «витрати» сьогодні є досить дискусійною. Вітчизняні вчені-економісти дають різне визначення категорії «витрати».

Більшість спеціалістів визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, які пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, виконанням робіт, наданням послуг, та які представлені показником собівартості продукції [3, 6, 8].

Деякі науковці схиляються до думки, що витрати – це сукупність витрат живої та уречовленої праці на виготовлення продукції [2, 5, 9].

Автор О. Коблянська розглядає витрати як найважливішу частину фінансової діяльності підприємства, що вимагає знання порядку їх здійснення, обліку і розподілу [10].

Автор Ю. Шумило розглядає категорію витрат як економічну категорію, що відображає певну плату виробника за використані ресурси (природні, трудові) та ефективність їх використання в процесі своєї господарської діяльності [16].

Деякі автори, наприклад Череп А. В., розглядають сутність витрат як вартість придбання необоротних активів підприємства, розуміють під витратами наявні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства [15].

Такі автори, як Грещак М. Г. і Коцюба О. С. визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [7].

Автори Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. дають наступне визначення поняття «витрати»: витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети [14].

На думку авторів Онисько С. М. та Марич П. М. необхідно виділяти поняття «виробничі витрати» – тобто спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва)» [12].

### Висновок

Проведений аналіз еволюції витрат дозволяє констатувати, що з розвитком нових економічних методів і підходів витрати підприємства піддаються все більшому управлінському впливу в оперативному та стратегічному аспектах. На сучасному етапі управління витратами у підприємств з'являються додаткові можливості пошуку більш ефективних шляхів їх оптимізації та зниження.

Посилення уваги до витрат підприємства пов'язане, в першу чергу з тим, що на відміну від доходу витратами можна ефективно управляти, тобто в підсумку ефективно впливати на фінансовий результат діяльності підприємства.

У процесі формування ринкової економіки України та впровадження ринкових засад господарювання облік витрат набуває стратегічного значення, адже саме шляхом їх детального аналізу і належної організації обліку можна забезпечити високий рівень економічного управління підприємством, а також, через зіставлення з доходами, достовірно оцінити результати діяльності підприємства з подальшим виявленням резервів їх поліпшення

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Андрущенко, Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект [Текст] / Н. С. Андрущенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
2. Бобров, В. Основи ринкової економіки і підприємництва [Текст] : підручник / В. Бобров. – К.: Вища шк., 2003. – 719 с.

3. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник. – У 2-х ч. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2001.
4. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи [Текст] : монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 620 с.
5. Величко, Г. О. Фінанси підприємств [Текст] : навч. посібник / Г. О. Величко. – Одеса: Пальміра, 2006. – 653 с.
6. Володькіна, М. В. Економіка промислового підприємства [Текст] : навч. посібник / М. В. Володькіна. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 194 с.
7. Грешак, М. Г. Управління витратами [Текст] : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грешак, О. С. Коцюба. – К. КНЕУ, 2002. – 131 с.
8. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підр. – 3-тє вид. / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
9. Єщенко, П. С. Сучасна економіка [Текст] : навч. посібник / П. С. Єщенко. – К.: Вища шк., 2005. – 325 с.
10. Коблянська, О. Фінансовий облік [Текст] : навч. посібник / О. Коблянська. – К.: Знання, 2004. – 473 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електрон. ресурс] : Затв.: Наказ Міністерства України від 29.11.1999 №290. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
12. Онисько, С. М. Фінанси підприємств [Текст] : підр. для студ. ВНЗ / С. М. Онисько, П. М. Марич. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.
13. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 636 с.
14. Турило, А. М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
15. Череп, А. В. Економічний аналіз [Текст] : навч. посібник / А. В. Череп. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.
16. Шумило, Ю. О. Уточнення теоретичної сутності категорії витрат в управлінні підприємством [Текст] / Ю. О. Шумило // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 3. – С. 117–119.

Надійшла до редколегії 30.11.2011.  
Прийнята до друку 06.12.2011.

Н. П. СНАЧОВ, М. В. КОРЧАКОВСКАЯ, И. Н. ЛОМТЕВА

## ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМ УЧЕТА ЗАТРАТ

О важности затрат свидетельствуют исторические памятники публичной отчетности и учета затрат первобытного общества. Знания о затратах берут свои истоки из теории стоимости. Основы современного видения расходов были заложены в XIX веке. Толчком к последующему изучению расходов были растущие потребности производства. Расходы являются объектом управления и показателем результативности хозяйственной деятельности предприятия.

*Ключевые слова:* затраты, исторические этапы, теория затрат

N. P. SNACHOV, M. V. KORCHAKOVSKAYA, I. N. LOMTIEVA

## MAIN STAGES IN THE DEVELOPMENT OF SYSTEMS OF ACCOUNTING EXPENSES

The importances of the historical cost indicate a memo public reporting and cost accounting of primitive society. Knowledge of the costs originates from the theory of value. Foundations of modern vision expenses were laid out in the XIX<sup>th</sup> century. Increasing needs of production were the impetus for the subsequent study of the costs. Costs are subject to control and measure the impact of economic activities of enterprises.

*Keywords:* costs, historical stages, theory of costs