

зателях таких отчетных форм, как «Бухгалтерский баланс» по статье «Основные средства» и «Отчет об изменении капитала» по статьям «Добавочный капитал» за один отчетный период, но также несоответствия показателей по статье «Основные средства» на начало последующего и конец предыдущего года.

Необходимо отметить различные ожидания разных пользователей отчетности относительно значений одного и того же показателя: при планировании налогов на прибыль государство ожидает больших сумм прибыли, а собственник в этом случае наоборот стремится показывать минимальные значения. Однако при определении дивидендов эти же собственники ожидают максимальных финансовых результатов. Таких примеров можно привести много.

Оценка. Решающим аргументом против сопоставимости данных является следующий постулат:

Все ли почти все объекты бухгалтерского учета составлены из несопоставимых величин.

В жизни фактически нет даже естественной сопоставимости. Это вытекает из необходимости учитывать одинаковые предметы, а неодинаковые тем более, по разным ценам, так как ценности, отраженные в балансе, поступают в самое разное время. Именно поэтому в силу фактора времени их оценки несопоставимы. Переоценка, которую можно провести с целью приведения к сопоставимым ценам имущества, бессмысленна, так как, по мнению Д.М. Кейнса, «в любой период времени одни цены повышаются, другие падают» и, что самое главное, «не существует точно измеренной в числах величины, соответствующей понятию общего уровня цен» [9, с.263].

Выводы. Одним из мифов бухгалтерского учета выступает утверждение, что если постулаты сопоставимости выполняются, то бухгалтерская отчетность является достоверной. Постулаты сопоставимости, или иначе, контрольные точки, введенные в теорию и практику учета, демонстрируют, что эта заданная сопоставимость носит искусственный характер, а поэтому даже если выполняются постулаты и достигаются тождества, то делать вывод об адекватности учета реальным хозяйственным процессам нельзя.

Существование различных видов учета: финансового, управленческого, налогового, экологического, критического, экономического, креативного и т.д. и т.п. предопределяет и наличие правил их ведения и результатов, присущих каждому отдельному виду учета. И внутри каждого отдельного вида учета одни и те же показатели могут иметь неоднозначные значения. Современная жизнь существенно отличается от жизни, в которой была построена система двойной бухгалтерии Луки Пачоли, которую со всем старанием развивали его наследники. Данная система бухгалтерского учета уже не решает задач, которые стоят перед руководством современных предприятий. Необходимо верить, что придут новые люди, и они создадут новый более яркий и действенный учет.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях. / Под редакцией Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
2. Езерский, Ф.В. Обманы, утайки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства и открываемые признаками верности русской – тройной системы. – С-Петербург.: Фирма Счетовод, 1876. – 142 с.
3. Гильбо, Л., Леотей, Е. Общие руководящие начала счетоведения. – М.: Московское академическое издательство, 1924. – 403 с.
4. Рудановский, А.П. Теория учета: Дебет и кредит как метод учета баланса. – М.: МАКИЗ, 1925. – 299 с.
5. Кошкин, И.А. Оперативно-балансовый учет (курс основной). – Л.: Ленинградское областное издательство, 1933. – 408 с.
6. Бауэр, О.О. Инвентаризация. // Счетоводство и Хозяйство. – 1913. – № 2. – с. 60–88.
7. Обербриנקманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
8. Ковалев, В.В., Ковалев, Вит.В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения). – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 432 с.
9. Скидельски Р. Джон Майнард Кейнс, 1883–1946. Экономист, философ, государственный деятель (в 2 т.т.) / пер.с англ. – М.: Московская школа политических исследований, 2005. – 1600с.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА: ИЛЛЮСТРАЦИЯ ВЛИЯНИЯ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Л.В. Пашковская, доцент БГЭУ

Осознание менеджерами преимуществ, которые может дать применение обширного инструментария управленческого учета для решения стратегических и тактических задач управления организацией, актуализирует проблему адекватного требованиям времени развития теории, методологии, методики и организации управленческого учета, а также адаптации апробированных в мировой экономической практике методик к реалиям белорусских организаций.

Одним из основных направлений, как в отечественной, так и в международной практике управленческого учета является калькулирование себестоимости готовой продукции. Калькулирование включает в себя целый комплекс учетно-расчетных процедур, в том числе организацию учета по объектам затрат, группировку затрат по отдельным калькуляционным статьям, формирование полных затрат по объектам учета и калькулирование способов исчисления себестоимости отдельных видов продукции; оно тесно взаимосвязано с процессом учета затрат на производство и реализацию продукции.

Тем не менее, изучение зарубежных литературных источников показывает, что в странах с развитой экономикой учет затрат и калькулирование трактуется еще более широко, чем в отечественной литературе и практике. Это понятие вбирает в себя не только документирование отражение на счетах фактически понесенных затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и все информационное обеспечение стратегии и тактики по внутреннему управлению организацией.

Общим является то, что независимо от применяемой методологии и целей исчисления себестоимости этот показатель в системе управления производством играет ключевую роль, а калькулирование является одним из важнейших способов определения экономической эффективности производства.

Одно из требований научно обоснованного калькулирования себестоимости продукции – использование определенной классификации затрат. В зависимости от того комплекса целей, который обслуживает учетная система, применяются различные способы измерения и группировки (классификации) затрат. Для целей исчисления себестоимости продукции наибольшую значимость представляет классификация затрат для оценки запасов.

Всю совокупность затрат, понесенных организацией в процессе ее функционирования, в системе управленческого учета делят на две группы – затраты на продукт и затраты периода. Данная классификация имеет важное методологическое значение, так как оказывает влияние на формирование прибыли. Затраты на продукт становятся расходами в качестве себестоимости реализованных товаров только тогда, когда продукция продана, что может произойти по истечении нескольких периодов после того, когда она была произведена. Затраты периода всегда относятся на расходы тогда, когда они были фактически произведены, они не проходят через стадию запасов, а сразу участвуют в исчислении прибыли.

Т.о., основным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие периоды до признания соответствующей выручки (рисунок 1).



Рис. 1. Различие в движении потоков затрат, относимых на продукт и на расходы периода

Затраты на продукт обусловлены производством продукции. Они входят в стоимость продукции, т.е. запасов, поэтому иногда называются запасоемкими затратами. К затратам на продукт относят затраты, непосредственно связанные с единицами продукции: стоимость основных материалов, труда основных производственных рабочих, а также производственные накладные затраты, так как они имеют непосредственное отношение к переработке сырья и материалов в готовую продукцию.

Не останавливаясь подробно на составе вышеуказанных статей затрат, отметим только, что основные материалы представляют собой сырье и материалы, которые перерабатываются в готовую продукцию. К основным материалам в системе управленческого учета не следует относить затраты на расход материалов, играющих вспомогательную роль, так как более точное исчисление такого рода затрат не дает экономического выигрыша, а именно, затраты на их исчисление и распределение превышают выгоды от формирования более точного показателя. Вспомогательные или косвенные материалы следует относить к производственным накладным расходам.

Основной труд представляет собой оплату труда производственных рабочих, непосредственно связанных с изготовлением конкретных видов продукции. Очевидно, что косвенная заработная плата – это вся прочая оплата труда на предприятии, которую невозможно или нецелесообразно относить на конкретную продукцию. Косвенная заработная плата входит в состав общепроизводственных накладных расходов, например, заработная плата производственных менеджеров, контролеров, охраны; заработная плата, начисленная за исправление брака (там, где брак является неизбежным из-за несовершенства технологических процессов), сверхурочная оплата за время простоя.

Производственные накладные затраты включают, следовательно, все остальные затраты на производство продукции: вспомогательные материалы, косвенный труд, коммунальные услуги, амортизацию производственных зданий и оборудования и т.п.

Затраты периода не включаются в стоимость запасов, а относятся на расходы в том периоде, в котором они возникли. Ряд затрат не способен генерировать будущие экономические выгоды, поэтому такие затраты не должны увеличивать затраты на продукт. Примеры затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде их возникновения (в соответствии с IAS 2 Запасы):

1. сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
2. затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
3. административные накладные расходы;
4. затраты на продажу.

Таким образом, в наиболее общем виде затраты периода – это административные затраты и затраты, связанные с реализацией.

Данные расходы напрямую не связаны с покупкой товаров или производством готовой продукции. Расходы по реализации рассматриваются в основном как относящиеся к себестоимости продаж, а административные расходы настолько косвенно связаны с производственным процессом, что любое распределение их полностью произвольно.

Административные затраты – это затраты на общее управление организацией в целом (зарплата административных работников, затраты на командировки административного персонала, амортизация административных зданий и офисного оборудования и т.п.)

Затраты, связанные с реализацией, включают все затраты по обеспечению выполнения заказов и доставке готовой продукции покупателям (комиссионные, реклама, амортизация торгового оборудования, транспортных средств, доставка и хранение готовой продукции).

Классификация затрат на переменные и постоянные больше характерна для учетных систем, формирующих затраты для целей принятия управленческих решений. Однако и при калькуляции себестоимости продукции в системе управленческого учета возникает необходимость классифицировать ряд затрат на переменные и постоянные. Деление затрат на постоянные и переменные происходит в контексте вопроса о распределении производственных накладных расходов

Обобщая вышеизложенную информацию, отметим следующее:

Всю совокупность затрат на производство можно сгруппировать по трем статьям:

1. Основные материалы,
2. Основной труд,
3. Производственные накладные расходы.

Вместе они составляют производственные затраты. Однако не всегда сумма производственных затрат равна себестоимости произведенной продукции. В том случае, когда производственный процесс предполагает наличие незавершенных обработкой единиц продукции, в конце отчетного периода возникает необходимость распределения производственных затрат на себестоимость произведенной продукции и на незавершенное производство.

Следующий рисунок показывает взаимосвязь между показателями, характеризующими движение потоков затрат на продукт.

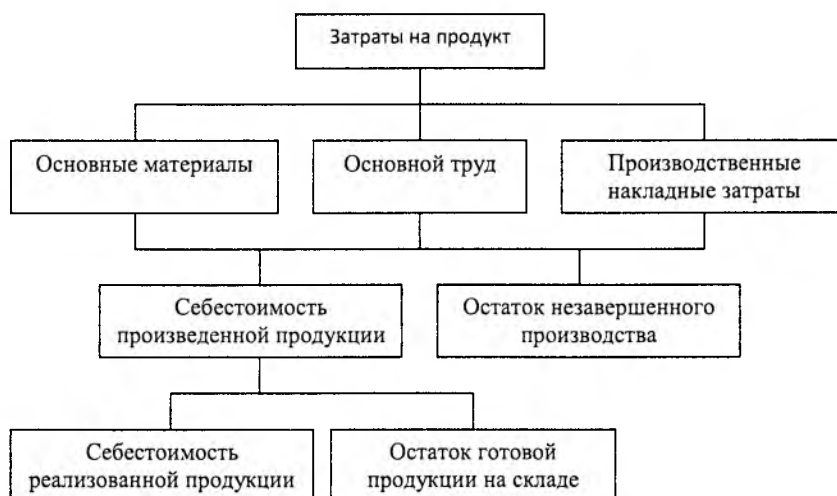


Рис. 2. Связь между показателями, характеризующими затраты на продукт

Вся информация о движении потоков затрат в системе управленческого учета обобщается в виде отчета о себестоимости произведенной и реализованной продукции

Форма отчета о себестоимости произведенной и реализованной продукции, ден. ед.

Отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции	
Производственные затраты, в том числе	120 000
- основные материалы	30 000
- основной труд	50 000
- производственные накладные расходы	40 000
Незавершенное производство на начало периода	20 000
Незавершенное производство на конец периода (вычитается)	(10 000)
Себестоимость произведенной продукции	130 000
Остатки готовой продукции на начало периода	35 000
Остатки готовой продукции на конец периода (вычитаются)	(15 000)
Себестоимость реализованной продукции	150 000

В конечном счете связь между показателями: затраты – себестоимость реализованной продукции – расходы периода – финансовый результат наглядно представляется в отчете о прибылях и убытках.

Таблица 2

Форма отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках		
Доход – выручка от реализации продукции		250 000
Расход – себестоимость реализованной продукции (вычитается)	запасоёмкие затраты	(150 000)
Валовая прибыль		100 000
Административно-управленческие расходы (вычитаются)	расходы периода	(50 000)
Расходы на реализацию (вычитаются)		(30 000)
Операционная прибыль		20 000

Важно, что данный отчет отражает не только последовательность расчетов, но и наглядно показывает причинно-следственную связь между затратами на продукт, расходами периода и величиной операционной прибыли. Показатель валовой прибыли является не просто промежуточным расчетом, а имеет чрезвычайно важное значение, т.к. отражает вклад количества реализованных единиц продукции в формирование прибыли. При положительной рентабельности продукции с увеличением количества реализованных единиц валовая прибыль будет пропорционально возрастать:

$$ВП_p = \sum K_i \times (Ц_i - C/c_{ii})$$

Операционная прибыль в свою очередь учитывает также и влияние расходов периода:

$$П_p = \sum K_i \times (Ц_i - C/c_{ii}) - РП,$$

где $ВП_p$ – валовая прибыль, $П_p$ – операционная прибыль, K – количество реализованных единиц продукции, $Ц_i$ – цена за единицу продукции, C/c_{ii} – производственная себестоимость единицы продукции, $РП$ – расходы периода.

И собственно благодаря росту запасоемких затрат валовая прибыль, а следовательно, и операционная прибыль возрастает. Напротив, расходы периода всегда приводят к снижению операционной прибыли.

Следует заметить, что данный формат отчета о прибылях и убытках используется для финансовой отчетности, как в международной практике, так и в Республике Беларусь. Но может с успехом использоваться и в управленческом учете для анализа операционной прибыли. Повышению аналитических качеств отчета способствует выделение дополнительных строк в составе расходов периода для отражения сверхнормативных затрат сырья, материалов, труда и прочих неэффективных затрат.

Наибольшее распространение в организациях Республики Беларусь получила такая учетная политика, в соответствии с которой затраты на управление, учтенные в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов, полностью включаются в себестоимость произведенной продукции. Таким образом, в соответствии с законодательством Республики Беларусь, практически все затраты, за исключением расходов на реализацию, являются затратами на продукт. Однако законодательством не исключается возможность прямого списания условно-постоянной части общепроизводственных и общехозяйственных расходов на финансовый результат, что позволяет классифицировать указанные расходы как расходы периода.

Мы уже подчеркивали, что связь затрат на общее управление организацией (затраты по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы») с единицами произведенной продукции весьма условна. Поэтому любая попытка распределения управленческих, или административных затрат на себестоимость единиц продукции полностью произвольна.

Рассмотрим пример, иллюстрирующий изменение показателя прибыли от реализации продукции за три периода в зависимости от включения в себестоимость продукции затрат на общее управление организацией. Для устранения влияния на прибыль структурного фактора предположим, что организация производит один продукт. Кроме того, чтобы избежать влияния изменения цен на продукцию и ресурсы, сохраним их неизменными в течение этих трех периодов. Предприятие не имеет незавершенного производства. В соответствии с учетной политикой, на себестоимость продукции относятся, как производственные затраты, так и управленческие расходы. На начало первого периода остатков нерезализованной готовой продукции не было. Известна также следующая информация (таблица 3).

Таблица 3

Исходные данные

Показатель	1 год	2 год	3 год
Произведено продукции, ед.	1100	1400	1000
Реализовано, ед.	1100	1000	1200
Цена за единицу	2	2	2
Производственные затраты, в том числе			
Переменные	660	840	600
Постоянные	700	700	700
Управленческие расходы, постоянные	400	400	400
Коммерческие, переменные	110	100	120

Составим отчеты о себестоимости произведенной и реализованной продукции, а также отчеты о прибылях и убытках за эти три периода.

Таблица 4

Отчеты, составленные с учетом включения в себестоимость расходов на управление

Показатель	1 год	2 год	3 год
Отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции			
Производственные затраты	1360	1540	1300
Управленческие расходы	400	400	400
Всего затрат	1760	1940	1700
НЗП	-	-	-
Себестоимость произведенной продукции	1760	1940	1700
Готовая продукция на начало периода	-	-	554,28
Готовая продукция на конец периода	-	$1940/1400 \times 400 = 554,28$	$1700/1000 \times 200 = 340$
Себестоимость реализованной продукции	1760	1385,72	1914,28
Отчет о прибылях и убытках			
Выручка	2200	2000	2400
Себестоимость реализованной продукции	1760	1385,72	1914,28
Валовая прибыль	440	614,28	485,72
Расходы на реализацию	110	100	120
Прибыль	330	514,28	365,72

В соответствии с Типовым планом счетов Республики Беларусь разрешено постоянные затраты на управление относить сразу на финансовые результаты деятельности организации. Посмотрим, как изменение учетной политики в отношении управленческих расходов отразится на прибыли данной организации.

Таблица 5

Отчеты, составленные без включения в себестоимость расходов на управление

Показатель	1 год	2 год	3 год
Отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции			
Производственные затраты	1360	1540	1300
Всего затрат	1360	1540	1300
НЗП	-	-	-
Себестоимость произведенной продукции	1360	1540	1300
Готовая продукция на начало периода	-	-	440
Готовая продукция на конец периода	-	$1540/1400 \times 400 = 440$	$1300/1000 \times 200 = 260$
Себестоимость реализованной продукции	1360	1100	1480
Отчет о прибылях и убытках			
Выручка	2200	2000	2400
Себестоимость реализованной продукции	1360	1100	1480
Валовая прибыль	840	900	920
Управленческие расходы	400	400	400
Расходы на реализацию	110	100	120
Прибыль	330	400	400

Совпадение величины прибыли за 2-й и 3-й годы случайно, однако не случайно выравнивание данного показателя.

Рассмотрим теперь отклонения в прибыли от реализации продукции, исчисленной с использованием показателя себестоимости реализованной продукции, имеющего в составе затраты на управление, и без таковых.

Таблица 6

Сравнение показателей прибыли

Соотношение между объемами выпуска и реализации	Прибыль, исчисленная по себестоимости, содержащей расходы на управление	Прибыль, исчисленная по себестоимости, не содержащей расходов на управление	Сумма отклонения
Объем выпуска равен объему продаж	330	330	0
Объем выпуска больше, чем объем продаж	514,28	400	+ 114,28
Объем выпуска меньше, чем объем продаж	365,72	400	- 34,28

Расчеты показывают, что отклонений в прибыли не будет только в том случае, если объемы выпуска и реализации полностью совпадают, что в практике хозяйственной деятельности организаций бывает не так уж часто.

Во 2-м году отклонение по прибыли произошло за счет того, что часть затрат на управление, включенных в себестоимость произведенной продукции, не участвовала в формировании финансового результата, за счет этого прибыль оказалась завышенной:

$$(1400 - 1000) \times 400 / 1400 = 114,28;$$

где $(1400 - 1000)$ – это разность между объемами произведенной и реализованной продукции; $400/1400$ – это доля затрат на управление, отнесенных на себестоимость выпущенной продукции.

В 3-м году, напротив, прибыль оказалась заниженной за счет того, что часть затрат на управление, которые были включены в себестоимость готовой продукции прошлого периода, участвовала в формировании финансового результата отчетного периода:

$$(0 - 400) \times 400 / 1400 + (1000 - 800) \times 400 / 1000 = -114,28 + 80 = -34,28.$$

Поскольку вначале реализовывался остаток продукции прошлого года в количестве 400 единиц, то $(0 - 400) \times 400 / 1400$ – это часть затрат на управление, «сидящих» в себестоимости произведенной продукции прошлого года, но участвовавших в формировании прибыли отчетного года. После были реализованы 800 единиц продукции, выпущенной в отчетном году, имеющие в составе себестоимости часть затрат на управление отчетного года: $(1000 - 800) \times 400 / 1000$.

Расчеты показывают, что предприятия, включающие в себестоимость продукции расходы на управление, существенно искажают финансовый результат. Показательно, что предприятие, оставившее на складе нереализованными 28,57 % выпущенной продукции показало при этом уровень рентабельности продаж 25,71 %. При этом уровень рентабельности продаж при нормальном ходе дел составляет всего 15 %. Это же предприятие, оставившее нереализованными на конец года гораздо меньшее количество – всего 14,29 % выпущенной продукции, показало уровень рентабельности продаж всего 15,24 %.

ИСТОРИЯ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

*М.И. Кутер, д-р экон. наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита
Кубанского государственного университета
М.М. Гурская, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
и аудита Кубанского государственного университета
(Краснодар)
К.М. Кутер, аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита
Кубанского государственного университета*

Аннотация

Исследуется история двойной бухгалтерии. Выделен самостоятельный этап возникновения двойной записи. Обозначена роль баланса результатов. Рассмотрены постулаты двойной записи и двойной бухгалтерии.

Ключевые слова: двойная бухгалтерия, двойная запись, баланс результатов, пробный сальдовый баланс.

HISTORY OF Double Entry

*M.I. Kuter, Prof.
The Head of the Chair of Accounting and Audit.
Kuban State University, Krasnodar, Russia
M.M. Gurskaya,
Ph.D. in Economics, Assistant Professor
of the Chair of Accounting and Audit, Kuban State University, Krasnodar, Russia
K.M. Kuter,
A post-graduate student of the Chair of Accounting and Audit,
Kuban State University, Krasnodar, Russia*

Abstract

Explores the history of double-entry bookkeeping. Selected independent stage of double entry. The role of the balance of the results indicated. Postulates of double entry and double-entry bookkeeping considered.

Keywords: Double-entry bookkeeping, double entry, balance results, a test in the balances balance.

В литературе советского периода, так и на постсоветском пространстве до настоящего времени не было ни одной работы, в которой бы логично и последовательно раскрывалась история возникновения двойной бухгалтерии.

Это вполне объяснимо. До событий 1917 г. мировая наука не располагала неопровержимыми документальными фактами, проливающими свет на эту проблему. Можно выделить только труды Ф. Беста [20] и его учеников и последователей В. Альфери [18], П. Бариола [19], Г. Германи [22], А. Марчи [26], Г. Масса [27], Е. Мондини [30], о которых профессор А.М. Галаган в 1927 г. писал: «Проф. Беста, проф. Альфери, проф. Ригобон, проф. Чеккерелли установили, что в Италии еще задолго до появления первого печатного труда по счетоводству многие торговые хозяйства вели свои книги по всем правилам счетного искусства» [1, с. 56].

Не внесли ясности по данному вопросу и публикации середины прошлого столетия, подготовленные А.К. Лозинским [9] и Н.С. Помазковым [13, 14]. В последующие годы интерес к истории бухгалтерского учета полностью затух.

Ярким событием конца пятидесятых годов стал перевод на русский язык сокращенного варианта статьи Раймонда де Рувера «The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants» [33], опубликованной в сборнике под редакцией А.С. Литтлтона и Б. Ями. Русский вариант перевода А.Ф. Мухина под редакцией Н.Р. Вейцмана получил название «Как возникла двойная бухгалтерия» [15], и пред-