

ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Г. И. Веруш, аспирант БГЭУ

Введение

Проблемы совершенствования учета финансовых результатов и своевременности принятия управленческих решений постоянно находятся в центре внимания отечественной и зарубежной науки и практики. Изучение истории возникновения и развития учета финансовых результатов позволит сформировать четкое представление о сущности понятия финансового результата (прибыли, убытка), точнее понять механизм его формирования и факторы оказывающие влияние на его величину.

Проблема оценки результативности деятельности хозяйствующих субъектов волновала человечество с древнейших времен. Первые попытки осмыслить сущность прибыли и основы ее формирования связаны с именами античных ученых Платона и Аристотеля. Затем с развитием экономической мысли, появились различные взгляды ученых на предмет определения результата деятельности, происходит формирование экономики как науки. Прибыль, как важнейшая экономическая категория, как показатель, отражающий результат деятельности до XIII века, не получила должного признания.

Из истории бухгалтерского учета известно, что зарождение учета произошло еще в древности. Родиной бухгалтерского учета считается Египет. В древности все было просто, наглядно. Возникновение письменности способствовало повсеместному распространению учета. С появлением денег в древней Греции, которые вначале выступали как объект учета, а лишь затем как некий измеритель чего-либо, появилась возможность оценки имущества, хозяйственных операций. В Римской империи зародилась налоговая система, существовала развитая система учетных регистров, позволявшая уже в этот период выявлять результаты работы.

Традиции римской бухгалтерии стали основой для Европейской бухгалтерии. Рождение двойной (диграфической бухгалтерии) ознаменовалось великой научной революцией, явилось великим инструментом исчисления финансовых результатов. В экономическую жизнь пришли абстрактные категории, которые стало возможно измерять различными способами.

Родина двойной бухгалтерии Италия дала свое имя и первой форме счетоводства. Итальянскими учеными сделаны первые попытки классификации счетов. Первоначально прибыль или убыток отражались на счете «Капитал». Сальдо этого счета или увеличивалось (прибыль) или уменьшалось (убыток). Но к XV веку изменения капитала станут отражаться уже не на счете «Капитал», а на специальном счете «Прибыли и убытки».

Расцвет французской ученой мысли приходится на вторую половину XVII в.. Во Франции господствовала экономическая трактовка учета, главной целью которого являлось повышение эффективности хозяйствования [3]. Заслугой французских ученых является разделение учета на синтетический и аналитический, что позволяло определять и анализировать результаты по каждому из осуществляемых видов деятельности.

Немецкий ученый В. Швайкер цель учета видел в определении прибыли. В. Швайкер выделил 250 стандартных проводок в бухгалтерском учете. Его считают автором плана счетов. В. Швайкер предложил вести учет прибылей и убытков на счете собственника. Однако в дальнейшем в Германии применялся стандартный счет прибылей и убытков.

В противовес двойным формам счетоводства, которые получили большое развитие в Европе того времени, Э. Т. Джонс предложил английскую (простую) форму счетоводства (1796 г.), которая должна была повысить оперативность выявления финансового результата. Для английской бухгалтерии характерен принципиальный отказ от использования в учете операционных и результатных счетов. [3]

Французские теоретики Э. П. Леоте и Гильбо являются создателями счета реализации. Прибыль во французской школе (научной, бухгалтерской) признавалась лишь при поступлении денежных средств: «Нет денег – нет прибыли». [3]

Возникновение балансоведения произошло в германоязычных странах в конце XIX начале XX вв. (Германия, Австро-Венгрия, Швейцария).

Основоположником балансовой теории считается швейцарец И. Ф.Шер.

Концептуальные основы немецкой школы бухгалтерского учета характеризовались возникновением не только балансоведения, но и развитием экономического анализа, внедрением процедурных подходов к реализации учетных задач, формированием положения о калькулировании, централизации и децентрализации учета. [3] Возникновение баланса свидетельствует о появлении финансовой отчетности, в которой фиксируются результаты работы. На современном этапе считается, что в балансе отражена информация о финансовом и имущественном положении организации на определенную дату, в отчете о прибылях и убытках (приложение № 2 к балансу) – информация о результатах работы за определенный период – месяц, квартал, год.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что возникновение денег как некоего измерителя стоимости товаров, развитие производства товаров, появлением торговых отношений привело к необходимости исчисления результата деятельности «ячеек общества», объектов хозяйственной деятельности (предприятий,

мануфактур, торговых лавок и т. д.). Возникновение и развитие изначально счетоводства, а затем и бухгалтерского учета позволило исчислять результаты деятельности, развитие экономической мысли привело к попыткам трактовать и определять результаты деятельности понятиями прибыли, капитала, доходов, расходов.

Огромное влияние на развитие учета оказала промышленная революция. С появлением фабрик, железных дорог, с концентрацией рабочей силы и средств производства, с новыми концепциями производства, собственности, капитала и управления, износа и амортизации совершенствовалась и система регистрации фактов, оценки объектов и раскрытия информации в отчетности.

Концентрация капитального оборудования в условиях технологического развития породила задачи расчета амортизации для включения в себестоимость продукции средств труда, учета и распределения накладных расходов, оценки стоимости оборотных активов и исчисления прибыли.

Потребность в значительных средствах для развития бизнеса привела к созданию акционерных компаний. Наемная администрация должна была периодически отчитываться перед собственниками, мало знакомыми с деятельностью компании. В связи с этим начинают формироваться концепции бухгалтерской отчетности. Кроме того, выявленная за отчетный период прибыль была базой для начисления дивидендов, поэтому определение прибыли стало первостепенной задачей бухгалтера.

Аппарату управления также требовалось больше информации для принятия решений и контроля от имени собственников, которые не принимали непосредственного участия в управлении предприятием. Со временем это привело к созданию различных систем бухгалтерского учета и учета затрат, призванных помочь менеджерам в процессе принятия решений.

В XVI–XIX вв. благодаря совершенствованию собственной методологии учет из набора догм и эмпирических правил постепенно превращается в орудие исследования хозяйственной деятельности. Многие авторы пытаются определить основные учетные категории научным языком. В указанный период были заложены основы юридической и экономической трактовки бухгалтерского учета, были даны первые классификации бухгалтерских счетов, активно формируется бухгалтерский язык (терминология).

Нельзя не отметить, что развитие отечественной национальной школы во многом сформировалась под влиянием европейской учетной мысли. Так, еще в начале XIX в. столкнулись два влияния на русский учет: французское и немецкое. Победило немецкое. Этому способствовало то, что в указанное время немецкий капитал играл весьма важную роль в экономике, преподавателями коммерческих дисциплин были преимущественно немцы и, наконец, значительная часть практикующих бухгалтеров также состояла из немцев. Влияние французской школы было изначально слабее и к середине XIX в. прекратилось вообще. Итальянское влияние на русский учет было непродолжительным и неглубоким, а англо-американского влияния, в сущности, не было вплоть до 90-х гг. XX в. Тем не менее, национальные традиции не были забыты, отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

С победой Великой октябрьской Социалистической революции началась эпоха военного коммунизма. Учет при социализме (1930–1990 гг.) в России (как и в Беларуси, ведь существовало одно государство – СССР) понимался как единый народно-хозяйственный учет. До 1921 года двойная запись практически не использовалась. К 1921 году учет был в запущенном состоянии, сроки представления отчетности не соблюдались; калькуляция и расчет себестоимости продукции (работ, услуг) отсутствовали; цены устанавливались на основе сметных представлений; сверка синтетического и аналитического учета не выполнялась; свод отдельных балансов, входящих в трест, отсутствовал.

Провозглашение в марте 1921 года НЭПа способствовало восстановлению традиционного учета и развитию социалистического учета. С введением в 1923–1924 гг. твердой валюты «червонца» усилился интерес к учету, появилась возможность исчислять финансовый результат.

Положительными моментами НЭП было развитие учетной литературной мысли, создание русской бухгалтерии во главе с А. П. Рудановским и Р. Я. Вейцманом и др., появление нормативных документов, регламентирующих хозяйственную деятельность, несмотря на их множественность и, как следствие, возникшую нормативную неразбериху. Актуальной была проблема создания единого народнохозяйственного учета, единой отчетности, единых принципов учета объема продукции, товарооборота, издержек обращения, калькуляции себестоимости, составления баланса всего народного хозяйства. Учет был громоздким, отсутствовала его оперативность и гибкость.

Во время Великой отечественной войны задачи учета определялись сложившейся обстановкой в стране. По данным одних источников в этот период не исчислялась себестоимость продукции, получил распространение «котловой» метод учета затрат, не сверялись расчеты с дебиторами и кредиторами, практически не издавалась литература по бухгалтерскому учету, кроме рекомендации по учету в военное время (авторы С. К. Татур, М. Х. Жебрак). По мнению других же исследователей в период Великой отечественной войны и послевоенные годы вплоть до 60-х годов, даже при нехватке работников учета и отсутствии вычислительной техники, на всех предприятия страны применялся развернутый или полный учет, осуществлялся полный контроль за деятельностью предприятий и сохранностью материальных ценностей в производстве, а начиная с 60-х годов, стала применяться упрощенная система бухгалтерского учета. Упрощенчеству в учете способствовало широкое распро-

странение котлового, обезличенного учета затрат на производство по предприятию в целом, сальдового метода учета материалов и других устаревших форм и методов учета, разработанных применительно к использованию ручного труда работников учета.

Основными тенденциями послевоенных лет и в дальнейшем в советский период стала унификация учета, в частности издание единых типовых планов счетов (1940 г. – первый типовой план счетов для промышленных предприятий, который был пересмотрен в 1949 году, затем издание Единого Плана счетов бухгалтерского учета в 1954 г., Сокращенный план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных предприятий 1956 г., а также планы счетов 1968 г., 1985, 1991 г., 2003 г.), а также перевод всех предприятий на хозрасчет. Цель социалистического учета состояла в отражении выполнения плана, а не в определении прибыли как при рыночных отношениях.

Проводимые с середины 60-х годов экономические реформы, направленные на внедрение хозрасчета на предприятиях, внедрение оперативного учета, который позволял бы получать руководителям оперативную информацию о результатах работы предприятия и своевременно позволил бы исправлять допущенные недостатки в работе, расширяли хозяйственную самостоятельность предприятий, повышая заинтересованность работников в снижении затрат и увеличении прибыли, значительная часть которой оставалась на предприятии для экономического стимулирования. Показателю прибыли, хотя он, как и остальные экономические показатели, планировался и доводился сверху, отводилась важная роль. О чем свидетельствует указание одного из основателей отечественного (советского) экономического анализа заслуженного деятеля науки РСФСР, проф. С. К. Татура на первом Всесоюзном научно-техническом совещании по организации и методике экономического анализа работы промышленных предприятий в 1963 г.: «В условиях действия закона стоимости, существования товарно-денежных отношений такой показатель, как прибыль является важным синтетическим показателем». [1]

Законом СССР «О государственном предприятии (объединении)» от 30 июня 1987 года определялся новый порядок определения прибыли как разницы между суммой полученной выручки и материальными затратами и превращение в связи с этим заработной платы из основного компонента производственных затрат в доход коллектива привели к искажению издержек производства и ослаблению контроля за хозрасчетной деятельностью предприятий, а введение двух форм хозрасчета – к разнобою в распределении их прибыли. Утверждение Минфином СССР в ноябре 1987 года Типового положения о нормативном методе распределения прибыли на 1988-1990 годы по объединениям, предприятиям и организациям, переведенным на полный хозяйственный расчет и самофинансирование, внесло еще больше неразберихи в определение прибыли и ее распределение. В положении не указывалось, как определялась прибыль предприятия и как, и за счет каких источников образуется фонд заработной платы. Он как бы вообще не существует. Практика показала, что предприятия не восприняли хозрасчетный механизм, установленный законом о предприятии, были вынуждены искать обходные пути для исключения тех или иных его элементов и использования в том или ином виде общепринятой системы хозрасчетного механизма. Исключение основного слагаемого издержек производства заработной платы из себестоимости привело к невозможности исчисления себестоимости продукции, (в статистических сводках этого времени исчез такой показатель), не позволяет получить представление о фактических затратах, сформировать цену выпускаемой продукции, а без правильного исчисления затрат невозможно оценить финансовый результат, т. к. он будет искаженным. Законом о предприятии определялось также списывать убытки от ликвидации (выбытия) основных средств не на результаты предприятия, как это было раньше до введения закона о предприятии, а относить за счет фонда развития производства науки и техники, или какого-либо другого фонда экономического стимулирования, на 80 % формируемого за счет амортизационных отчислений и частично за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, что приводило к искусственному увеличению прибыли предприятий и невозможности возмещения затрат на приобретение и сооружение основных средств. Устранить возникшие трудности при применении закона о предприятии некоторое время Минфин СССР пытался посредством внесения и попыток приспособить производственный учет к ошибочным положениям Закона о предприятии, затем введением с 1 января 1991 года основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях СССР, утвержденных в то время Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР и Госкомстатом СССР, предусматривающих устранение ошибочных положений закона о предприятии относительно организации производственного учета и исключения из издержек производства заработной платы, и как следствие стало принятие 4 июня 1990 года Верховным Советом СССР нового Закона СССР «О предприятиях в СССР», основные положения которого вводились в действие с 1 января 1991 года, а некоторые позже.

В результате этого были полностью разрушены существовавшая система производственного учета, реальность оценки статей балансов предприятий, а также исходная база для определения оптовых цен и рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции. Практическое воплощение эти разрушительные указания получили во «Временных методических рекомендациях организации учета на предприятиях (объединениях) в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования», утвержденных Министерством финансов СССР и Госкомстатом СССР 30 декабря 1988 года. [2]

Начало активной работы по перестройке системы бухгалтерского учета пришлось на 1989–1990 гг., когда возникла практическая необходимость модернизации этой системы для предприятий с участием иностранного капитала и акционерных обществ, типичных для рыночной экономики. Результатом стала переработка и замена ряда методик учета, не отвечавших условиям деятельности предприятия. Вместе с тем стала очевидной необходимость приспособления отечественной системы бухгалтерского учета к меняющимся экономическим отношениям, концептуальной переработки всей нормативно-методической базы учета и отчетности, прежде всего плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности и других актов, которые были ориентированы на старые условия хозяйствования.

К концу 1991 г. был подготовлен новый план счетов, который сохранил преемственность с прежним (структура построения, наименование и порядок кодирования счетов), но претерпел концептуальные Изменения. Были устранены такие недостатки старой системы учета, как игнорирование оборота капитала, упрощенное отражение товарного кругооборота, преобладание натуралистического подхода к методике учета хозяйственных операций предприятия, отсутствие в составе объектов бухгалтерского учета некоторых видов имущества и операций, не распространенных или не существовавших в плановой экономике, но имеющих важное значение в рыночной (валютные операции, ценные бумаги, нематериальные активы и др.).

Коренная ломка всей экономики страны привела к необходимости создания новых контрольных структур, присущих рынку. Так, в 1990 г. была создана государственная налоговая служба, призванная обеспечить действенный контроль за полнотой и своевременностью перечисления налогов в бюджет всеми юридическими и физическими лицами.

Таким образом, спустя многие в бухгалтерском учете вернулись к истокам учета, возрождались принципы, сложившиеся до революции.

Типовой план счетов 1991 г. был обязателен для применения на всех предприятиях Республики Беларусь. Конечный финансовый результат (балансовая прибыль или убыток) слагался из финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), основных средств и иного имущества предприятий и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) и товаров определялась как разность между выручкой от реализации продукции (без налога на добавленную стоимость, специального налога и акцизов) и затратами на ее производство и реализацию, для ее определения служил счет № 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Прибыль от реализации основных средств и имущества определялась как разность между продажной и остаточной стоимостью основных средств и имущества, для ее определения служил счет 47 «Реализация основных средств».

Для выявления прибыли (убытков) от прочих активов служил счет № 48 «Реализация прочих активов».

В состав доходов (расходов) от внереализационных операций включались: доходы, полученные от долевого участия в деятельности других предприятий, от сдачи имущества в аренду, доходы (дивиденды, проценты) по акциям, облигациям и иным ценным бумагам, принадлежащим предприятию, а также другие доходы (расходы) от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и с реализацией, включая суммы, полученные и уплаченные в виде санкций и в возмещение убытков.

В состав доходов от внереализационных операций включались также суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности (за исключением средств, зачисляемых в уставные фонды предприятий их учредителями в порядке, установленном законодательством).

Суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включались, а относились на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) определялась либо по мере ее оплаты, либо по мере отгрузки товаров и предъявления покупателю расчетных документов. Порядок отражения в учете выручки от реализации входил в элемент учетной политики, фиксировался в объяснительной записке к годовому отчету и не мог изменяться в течение отчетного года.

Кроме перечисленных, к доходам, отражаемым на счете «Прибыли и убытки», относились: доходы от дооценки производственных запасов и готовой продукции; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; потери от уценки производственных запасов и готовой продукции; положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах.

В расходы и потери, отражаемые на счете «Прибыли и убытки», включались: затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство при отсутствии выпущенной продукции; не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам; судебные издержки и арбитражные расходы; суммы сомнительных долгов, подлежащие резервированию, по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами; убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек; убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году; некомпенсируемые потери от стихийных бедствий; убытки от хищений, виновники которых по решению суда не установлены; убытки по операциям с та-рой; отрицательные курсовые разницы по валютным счетам и операциям в иностранной валюте.

Финансовый результат от реализации продукции учитывался на одноименном операционно-результативном счете 46 «Реализация продукции» по отдельным видам деятельности. В конце отчетного периода сальдо по счету 46 закрывался бухгалтерской проводкой в корреспонденции со счетом 80 «Прибыли и убытки».

Внереализационные доходы (расходы) отражались в учете без использования счета 46 непосредственно на счете 80 в корреспонденции с различными счетами в зависимости от источника доходов (расходов).

Аналитический учет внереализационных доходов и расходов велся в соответствии с требованиями отчетности.

Счет 80 «Прибыли и убытки» являлся активно-пассивным. Таким образом, сальдо по этому счету могло быть как дебетовое, так и кредитовое. Дебетовое сальдо свидетельствовало о понесенных убытках, кредитовое сальдо показывало полученную прибыль.

В течение года полученная предприятием прибыль (убытки) отражались в учете нарастающим итогом. В связи с этим возникала необходимость учета использованной прибыли на отдельном счете. Для этого применялся счет 81 «Использование прибыли». К счету 81 «Использование прибыли» могли быть открыты субсчета: 81–1 «Платежи в бюджет из прибыли» и 81–2 «Использование прибыли на другие цели».

Аналитический учет по счету 81 «Использование прибыли» велся по видам отчислений, взносов и платежей. В конце года счет 81 закрывался заключительными проводками.

Такой порядок определения финансового результата предприятиями сохранялся до 2003 года, когда постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь № 89 от 30 мая 2003 г. был утвержден «Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению». Данный документ, а в последствии изданные инструкции по учету доходов и расходов, и по настоящий момент определяют механизм определения финансовых результатов на предприятиях Республики Беларусь.

Заключение: Подводя итог исследованию истории учета финансовых результатов следует отметить, что в советские времена бухгалтерский учет финансовых результатов и распределения прибыли имел одностороннюю направленность – предоставление информации органам государственного управления. При этом игнорировались вопросы предпринимательства. Выделялись три объекта учета финансовых результатов, которые обособлялись на уровне синтетического учета: финансовый результат до его налогообложения, текущее использование прибыли с выделением специальной позиции для платежей в бюджет из прибыли и прибыль (убыток) прошлых лет. За исключением показателя прибыли (убытка) прошлых лет, который отражает капитал организации, остальные показатели, конечно, представляли интерес для предпринимателей, но не в первую очередь. Самый значимый для предпринимателя показатель – показатель прибыли, оставшейся в его распоряжении, в течение отчетного года определялся вне системы учета. Его выявление осуществлялось путем сопоставления финансового результата до его налогообложения с показателем текущего использования прибыли. И только по окончании отчетного года этот показатель вводился в систему учета, будучи вторичным. Кроме того, вызывало непонимание в предпринимательских кругах отражение в учете показателей текущего использования прибыли, которое регламентировалось государством.

Меняются подходы и к отражению в учете предпринимательской прибыли прошлых лет. По своей сути этот показатель и в предшествующие годы отражал накопленный капитал организации. Однако его сумма была неинформативной для предпринимателя. Это связано с тем, что отражение расходования прибыли прошлых лет в учете базировалось на принципе увязки записей расходов с источником их погашения. Допускалось распределение прибыли в фонды специального назначения: фонд накопления, фонд социальной сферы и фонд потребления. Эти фонды выступали не только в качестве источника финансового обеспечения целевых программ организации, но и списывались с учета. Кроме того, такая категория, как фонд потребления, за счет которого осуществлялось экономическое стимулирование трудового коллектива, в современных условиях полностью утратила свой экономический смысл, являясь для предпринимателей прямыми расходами, не имеющими ничего общего с распределением прибыли, при этом дублируя статьи расходов, включаемых в себестоимость. То же самое касалось нераспределенной прибыли. Поэтому предприниматель при обращении к данным своего учета не мог получить информацию о сумме накопленного капитала с начала деятельности.

С точки зрения собственника уменьшение его прибыли прошлых лет может быть вызвано прямым ее изъятием из оборота организации. Таким может считаться только расход прибыли прошлых лет на выплату доходов самому себе. Все, что осталось после таких выплат и задействовано в деятельности организации, является ее финансовым обеспечением, следовательно, и должно находить отражение в учете в виде соответствующих накоплений, прирост (уменьшение) которых напрямую связан с такими же изменениями в активе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Белуха Н. Т. Бухгалтерский учет на автомобильном транспорте. Киев: Техника, 1968 г. 342 с., с 244
2. Додонов А. Д. Бухгалтерский учет и управление производством, М: журнал Контролинг, 1993 г., 264 с.
3. Примакова Н. В., Лукашевич М. В. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: учебно-методический комплекс для студентов, Новополоцк, 2007 г. 104 с. – *111*
4. Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь № 89 от 30 мая 2003 г. «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета».