ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Теория бухгалтерского учета

В КАКУЮ СТОРОНУ ДВИЖЕТСЯ СТОИМОСТЬ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ПРИНЦИП В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Константин Николаевич ЛЕБЕДЕВ

доктор экономических наук, профессор кафедры «Макроэкономическое регулирование»,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
KNLebedev@fa.ru

История статьи:
Принята 18.04.2016
Принята в доработанном виде 07.07.2016
Одобрена 07.09.2016

УДК 338.24.01
JEL: A12, M40, M41

Аннотация

Предмет. Совершенствование бухгалтерского учета на предприятиях.

Цели. Доказательство необоснованности включения в стоимость приобретаемых или изготавливаемых ценностей процентов по кредитам, полученным на соответствующие цели, и затрат по заготовке, доставке и т.д., которые осуществляются силами предприятия, а также стоимостного учета деятельности производственных подразделений предприятия. Для достижения этой цели были решены следующие задачи: 1) показать, что отказ от соответствующей практики учета приводит к значительной экономии бухгалтерского труда, 2) показать, что отказ от соответствующей учетной практики совершенно не вредит бухгалтерскому калькулированию себестоимости и никак не ущемляет информационные интересы пользователей данных бухгалтерского учета, а, наоборот, идет навстречу последним, так как делает бухгалтерскую информацию более объективной, 3) доказать научную несостоятельность соответствующего порядка учета приобретения или изготовления ценностей и производства.

Методология. В ходе исследования применялись, прежде всего, системный подход, так как управление предприятием рассматривалось как совокупность элементов, имеющих при этом разные потребности в стоимостном отражении работы его подразделений, и метод единства логического и исторического, так как логические выводы подтверждались историческими справками.

Результаты. В результате исследования было установлено, что проценты по кредитам в полной мере должны относиться на убытки предприятия, затраты по заготовке, доставке и т.д. ценностей, которые осуществляются силами предприятия, должны рассматриваться в качестве статьи калькуляции себестоимости товаров, записи по счетам вспомогательных производств должны отражать только затраты, добавленные на соответствующих стадиях производства.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы для совершенствования бухгалтерского учета на предприятиях, а также как основа для дальнейших исследований по исключению подобных усложнений учетной работы.

Выводы. Принципом разработки бухгалтерской деятельности в работе по регулированию бухгалтерского учета и в счетоведении должен стать экономический принцип, завещанный А. Смитом. Его использование означает формирование этой деятельности не на основе отвлеченных представлений, а исходя из информационных потребностей пользователей бухгалтерских данных.

Ключевые слова: учет процентов по кредитам, учет заготовления материалов, учет производства

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Падение производительности труда, приводящее во всем мире к утрате таких социальных завоеваний XX в. как «пенсионный возраст» и «рабочий день» в значительной мере обусловлено необоснованным увеличением деятельности по управлению. В нашей стране эта ненормальная ситуация в существенной степени связана с неоправданным расширением деятельности по учету, прежде всего бухгалтерскому. На чуть более 75 млн экономически активного населения в России приходится 5 млн работников, связанных только с ведением бухгалтерского учета на предприятиях![1] Какие же дополнительные издержки несет в связи с этим российский бизнес! Нельзя не согласиться с утверждением М.Ю. Медведева, что «рожденный для обслуживания интересов хозяйствующих субъектов, бухгалтерский учет постепенно выродился в обузу для них» [1]. Раздувание же бухгалтерской работы во многом

[1] Бухгалтеров в России может стать втрое меньше. URL: http://rbcdaily.ru/economy/562949987060654

вызвано не вполне обоснованным усложнением самой схемы учета (увеличением количества счетов и проводок, используемых для отражения какого-либо процесса). В настоящей статье пойдет речь о необоснованном усложнении учета, осуществляемого под предлогами необходимости оценки имущества по фактическим затратам на его формирование и стоимостного учета деятельности отдельных подразделений предприятия. При этом в последнем случае речь идет не о дополнительном «управленческом» бухгалтерском учете, специально занимающимся формированием соответствующих данных, а об «обычном» бухгалтерском учете, нацеленном на формирование данных для субъекта управления предприятия (упрощенно – для его руководства) и внешних пользователей бухгалтерской информацией[2].

Приведем примеры такого учета. Ярким примером необоснованно усложненного учета, оправдываемого необходимостью оценки учета имущества по фактическим затратам на него, на наш взгляд, является включение в стоимость инвестиционных активов процентов по кредитам, привлекаемым на их приобретение, сооружение или изготовление, причитающихся к оплате до 1-го числа месяца, следующего за месяцем прекращения их приобретения, сооружения или изготовления, что предусмотрено ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»[3]. Заметим, что даже после выхода этого ПБУ процветала практика отнесения на себестоимость материалов (и других аналогичных ценностей), приобретаемых за счет кредитов, процентов по этим кредитам, начисленных до принятия материалов к учету[4], как это записано в п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»[5]. В последнем случае вместо одной проводки по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» за соответствующий месяц бухгалтер вынужден делать две – ту же и дополнительную проводку с кредита счета 66 в дебет счета 10 «Материалы». Но главное, что характерно для обоих случаев, бухгалтер вынужден осуществлять подсчет процентов, относимых на стоимость соответствующих ценностей, и заниматься поиском необходимых для этого данных.

Другим ярким примером неоправданной дополнительной учетной работы, которая обосновывается необходимостью оценки активов по фактическим затратам, является включение в стоимость приобретенных материалов затрат по заготовке и доставке материалов до места их использования и их доведению до состояния, пригодного к использованию, что осуществляется силами самого предприятия (далее для упрощения именуемых «Заготовительные расходы предприятия»), чего требует тот же п. 6 ПБУ 5/01. В связи с этим возникает дополнительная проводка по списанию соответствующих расходов со счета по их учету на счет материалов, и обязательной становится проводка по корректировке стоимости материалов, списанных со счета материалов в производство. При этом у бухгалтера может возникнуть и проблема распределения стоимости, «вернувшейся» на предшествующую стадию кругооборота капитала, суть которой будет разъяснена далее.

Действующий План счетов бухгалтерского учета требует полного стоимостного учета деятельности подразделений предприятия, осуществляющих обслуживание с использованием различных видов энергии (электроэнергии, пара, газа, воздуха и др.), транспортное обслуживание, ремонт основных средств и др., поскольку «по кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг»[6]. Пример ненужного учета, связанного с отражением в бухгалтерском учете деятельности подразделений, возьмем из книги

[2] Управленческий учет – собственно учетная работа и другая работа, которая может производиться учетными работниками (например, финансовый анализ) для нужд управления на предприятии (учет для менеджеров). Поскольку учет на предприятиях состоит из бухгалтерского учета и оперативного учета, т.е. учета, осуществляемого другими подразделениями предприятия, и оба вида учета производят информацию, необходимую менеджерам, управленческий учет выступает частью как бухгалтерского, так и оперативного учета.

[3] Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): Приказ Минфина РФ № 107н от 6.10.2008 г. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/

[4] Во всяком случае, консультанты предлагали предприятиям выбор, закрепляемый в бухгалтерской учетной политике, а именно, относить эти проценты на себестоимость материалов, либо, как предлагается ПБУ 15/2008, на прочие расходы (Financetimes. Суммы процентов по коммерческому кредиту следует включить в прочие расходы. URL: http://finance-times.ru/news/accounting/8773.html).

[5] 25 положений по бухгалтерскому учету: Сборник документов. М.: Омега-Л, 2014. 333 с.

[6] План счетов бухгалтерского учета. М.: ИНФРА-М, 2005. 128 с.

известного отечественного ученого в области бухгалтерского учета Р.Я. Вейцмана [2] в силу его крайней наглядности, а также потому, что обоснование соответствующего учета связано с определенными теоретическими взглядами на природу деятельности подразделений предприятия, представленными в данной работе. Следует отметить, что учет производства, описанный в работе Р.Я. Вейцмана, стал ненужным в нашей стране буквально за несколько лет до выхода ее соответствующего издания в связи с массовым распространением на советских предприятиях научной организации труда (НОТ), создавшей возможность для точного **предварительного подсчета себестоимости полуфабрикатов** (и товаров)[7]. Более конкретно, возможность для него создало внедрение таких «принципов производительности», как нормирование операций и составление расписаний работ, а также принципов, обеспечивающих выполнение работниками норм и расписаний (инструктирование, диспетчирование, нормализация условий и др.). До этого при принятии решений о продаже полуфабрикатов на сторону или отказе от их собственного производства приходилось пользоваться соответствующими бухгалтерскими данными, для чего и требовалось вести «попередельный» стоимостной учет производства (см. далее).

Р.Я. Вейцман приводит пример подобного счетоводства кирпичного завода. Процесс изготовления кирпичей представляет собой следующее: «Извлекаемая в окрестностях завода из земли глина свозится на телегах или в вагонетках к тому месту, где из нее выделывают кирпич-сырец. Глину замачивают, мнут, прибавляют песок, и, когда она становится вполне однородной, ее формуют в кирпичи, которые затем подвергают сушке. Когда кирпичи достаточно высохли, они поступают в печь для обжига» [2, с. 133]. Для учета производства и выпуска кирпича в бухгалтерии открывают счета: 1) извоза (перевозка осуществляется на каждой стадии производства кирпичей), 2) раскопки глины, 3) выделки сырца, 4) обжига и 5) собственно кирпичей, соответствующие отдельным подразделениям предприятия.

По дебету счета извоза отражаются содержание лошадей, содержание в исправности вагонеток и телег, жалованье кучерам. По кредиту счета извоза отражается стоимость извоза, приходящаяся на каждую из трех стадий собственно производства кирпичей (всего 6 записей по дебету и кредиту счета). В дебет счета раскопки глины относятся заработная плата рабочих и стоимость извоза. Стоимость заготовленной глины списывается с кредита данного счета в дебет счета выделки сырца (3 записи). По дебету счета выделки сырца отражаются заработная плата рабочих, занятых выделкой сырца, извоз и стоимость материалов (песка и др.). Стоимость кирпича-сырца списывается с кредита данного счета в дебет счета обжига (5 записей). По дебету счета обжига отражаются заработная плата рабочих, занятых на обжиге, извоз, стоимость материалов и стоимость топлива, израсходованных в процессе обжига. Стоимость обожженного кирпича списывается с кредита счета обжига в дебет счета кирпичей (6 записей) [2, с. 133–134]. Всего по учету производства осуществлено 20 (6+3+5+6) записей по дебету и кредиту соответствующих четырех счетов.

Рассмотрим выигрыш бухгалтера от учета производства на одном счете производства кирпичей вместо четырех. Он состоит в избавлении от трех записей по кредиту счета извоза и соответствующих трех записей по дебету счетов раскопки глины, выделки сырца и обжига, а также от двух записей по кредиту счетов раскопки глины и выделки сырца и соответствующих им двух записей по дебету счетов выделки сырца и обжига, всего от десяти записей (3+3+2+2). Таким образом, по учету производства будет осуществлено только 10 записей вместо 20, т.е. их число сократится **в два раза**.

Важно отметить, что исключенные записи не нужны для бухгалтерской калькуляции себестоимости кирпичей. Потребность в них может рассматриваться в случае, когда калькуляция связана с оценкой незавершенного производства, к которой, по причине того, что это требует выхода «в поле», бухгалтеры стараются не прибегать. Для такой калькуляции нет необходимости определять стоимость продуктов, выпущенных извозом и раскопкой глины, так как у данных видов деятельности незавершенное производство отсутствует. С другой стороны, необходимость оценки незавершенного производства

[7] Как пишут о 20-х гг. XX в. составители «Антологии социально-экономической мысли в России. 20–30 годы XX века», «…в те годы существовало около 10-ти научно-исследовательских институтов НОТ и управления, тысячи бюро, секций и лабораторий НОТ – первичных ячеек массового рационализаторского движения; по проблемам управления и НОТ выходило около 20-ти журналов» (Антология социально-экономической мысли в России. 20–30-е годы XX века / Под ред. А.И. Кравченко. М.: Academia, 2001. С. 4).

на стадии обжига на число записей не влияет. Возникает вопрос лишь о пользе для рассматриваемой калькуляции от оценки выпуска выделки сырца, связанной с записями по кредиту соответствующего счета и дебету счета обжига (речь, таким образом, идет о необходимости только двух дополнительных записей!). Однако экономический принцип побуждает объединить проблему оценки незавершенного производства в выделке сырца с таковой в обжиге кирпичей, тем более, что на обеих стадиях представлены запасы высохшего кирпича-сырца. Во всяком случае, стоимостной учет деятельности производственных подразделений[8] напрямую не связан с работой бухгалтерии по калькуляции себестоимости производимых товаров.

В сложных случаях, например при выпуске нескольких продуктов, потребность в ведении отдельных счетов для учета вспомогательных производств сохраняется, однако на них должны отражаться (в том числе списываться при распределении) лишь затраты, добавленные на соответствующих стадиях производства.

Отказ от стоимостного учета деятельности производственных подразделений позволяет бухгалтеру избежать решения проблемы распределения стоимости, «вернувшейся» на предыдущую стадию кругооборота, которая может возникнуть в случае стоимостного учета деятельности подразделений. Предположим, что производство предприятия состоит из основного производства (ОП) и двух вспомогательных производств, продукты каждого из вспомогательных производств используются как в основном производстве, так в другом вспомогательном производстве. Пусть продукт первого вспомогательного производства (ВП-1) распределяется между основным производством и другим вспомогательным производством в пропорции 4/1, а второго (ВП-2) – 3/2. Незавершенное производство у обоих вспомогательных производств отсутствует. В течение месяца расходы каждого из производств составили по 100 руб. В конце месяца бухгалтер должен определить стоимость продуктов обоих вспомогательных производств, переданных ими основному производству и друг другу.

Очевидно, на первом шаге затраты, накопленные на счете ВП-1, будут списаны в дебет счетов ОП и ВП-2 на сумму 80 и 20 руб., а на счете ВП-2 – в дебет счетов ОП и ВП-1 на сумму 60 и 40 руб. соответственно. Проблема состоит в том, что счета ВП-1 и ВП-2 при этом не закроются, так как на счетах ВП-1 и ВП-2 возникнут остатки в 40 и 20 руб. соответственно. Бухгалтеру придется еще раз закрыть счета вспомогательных производств. Со счета ВП-1 в дебет счетов ОП и ВП-2 будут списаны 32 и 8 руб., со счета ВП-2 в дебет счетов ОП и ВП-1 – 12 и 8 руб. соответственно. Но закрытия счетов вспомогательных производство опять не произойдет, так как на счетах ВП-1 и ВП-2 возникнут остатки по 8 руб. Бухгалтеру придется осуществить третью попытку закрыть эти счета. Со счета ВП-1 в дебет счетов ОП и ВП-2 будут списаны 6,4 и 1,6 руб., со счета ВП-2 в дебет счетов ОП и ВП-1 – 4,8 и 3,2 руб. соответственно. Но на счетах ВП-1 и ВП-2 вновь окажутся остатки в 3,2 и 1,6 руб. соответственно. Со счета ВП-1 в дебет счетов ОП и ВП-2 будут списаны 2,56 и 0,64 руб., со счета ВП-2 в дебет счетов ОП и ВП-1 – 0,96 и 0,64 руб. соответственно. Теперь на счетах вспомогательных производств окажутся остатки по 0,64 руб. Со счета ВП-1 в дебет счетов ОП и ВП-2 будут списаны 0,512 и 0,128 руб., со счета ВП-2 в дебет счетов ОП и ВП-1 – 0,384 и 0,256 руб. соответственно. На счетах вспомогательных производств окажутся остатки 0,256 и 0,128 руб. соответственно. Со счета ВП-1 в дебет счетов ОП и ВП-2 будут списаны 0,2048 и 0,0512 руб., со счета ВП-2 в дебет счетов ОП и ВП-1 – 0,0768 и 0,0512 руб. соответственно, и т.д. В итоге такого распределения «выяснится», что основному производству ВП-1 отпустило продукта на сумму около 121,8 руб. (80+32+6,4+2,56+0,512+0,2048 и т.д.), а ВП-2 – на сумму около 78,2 руб. (60+12+4,8+0,96+0,384+0,0768 и т.д.). При этом вряд ли данный подсчет отражает реальное положение дел. Как справедливо отмечал американский бухгалтер Ч. Гаррисон в весьма популярной в нашей стране на рубеже 20–30-х гг. XX в. книге «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта» (1918–1919, 2-е рус. изд., 1931), затрагивая рассматриваемую проблему, **«чрезмерная «тонкость» системы перераспределения накладных расходов**[9] грозит превратить серьезное дело в комедию» [3]. Ч. Гаррисон приводит многочисленные примеры постановки калькуляционного учета, когда «… никто кроме самого калькулятора, не может определить ни

[8] Под стоимостным учетом деятельности производственных подразделений понимается стоимостной учет их выпуска и полный стоимостной учет их расходов, т.е. к таковому не относится, например, стоимостной учет только выпуска подразделения обжига кирпича.

[9] У Ч. Гаррисона накладные расходы – все прочие расходы, кроме прямых затрат труда и материалов, полученных с центральных складов.

реального содержания, ни способа выработки той или иной конкретной статьи… [3, с. 154], например, внедренную с помощью известной фирмы профессиональных экспертов бухгалтерии «… систему детального перераспределения накладных расходов, при которой известная доля расходов машинного отделения относится на счет инструментальной **и наоборот**…» [3, с. 154]. Как пишет Ч. Гаррисон, «подобная система вынуждает распределять и перераспределять **тысячекратно в течение месяца** такой простой прямой расход, как оплата труда служащих конторы механического цеха. Трудно даже представить себе, какая **невероятная масса усилий и сложных расчетов** уходит на то, чтобы выработать соответствующие цифры, отражающие эту статью расхода в калькуляционных таблицах» [3, с. 153].

Важно отметить, что рассмотренная проблема распределения стоимости, вернувшейся на предыдущую стадию кругооборота, в российском бухгалтерском учете, предусматривающем такой «возврат», скрывается. Данная проблема скрывается, например, в действующем Плане счетов, в котором приводится пример списания со счета 23 «Вспомогательные производства» сумм только в дебет счетов 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Продажи» и 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»[10]. Она высветилась бы при указании в качестве дебетуемого счета, например, счета 26 «Общехозяйственные расходы», что предусмотрено корреспонденцией счетов[11] и должно иметь место при использовании продуктов вспомогательных производств, например электроэнергии, транспортных услуг, для общезаводских нужд, так как этот счет здесь же указан в качестве счета, с которого списываются расходы на счет 23. Чтобы исключить возникновение проблемы распределения стоимости, вернувшейся на предыдущую стадию кругооборота, в данном случае – в учете производства, списание сумм со всех прочих (кроме счета 20) счетов по учету производства на другие такие счета, например со счета 25 «Общепроизводственные расходы»[12] в дебет счетов 23 «Вспомогательные производства» и 9 «Обслуживающие производства и хозяйства», как это предусмотрено действующим Планом счетов, должно быть исключено из корреспонденции счетов. Применительно к рассмотренному выше примеру учета производства это значит, что 20 руб. со счета ВП-1 и 40 руб. со счета ВП-2 будут списаны также в дебет счета ОП. При этом информативность учета нисколько не уменьшится, так как соответствующие записи в нем останутся, т.е. будет видно, что стоимость производства сформировали, в том числе, 20 руб. продукта ВП-1, ушедшего на обеспечение ВП-2, и 40 руб. продукта ВП-2, ушедшего на обеспечение ВП-1.

Такая же проблема распределения вернувшейся «назад» стоимости возникает при включении в стоимость материалов расходов по их заготовлению, осуществленному силами предприятия, в случае, если соответствующие материалы использовались в деятельности по их заготовлению, например бензин, приобретаемый для транспортного цеха, использовался для заправки принадлежащих предприятию бензовозов.

Интересно, что все три рассмотренных случая усложнения учета представляют (1-е и 2-е усложнения) или могут представлять (3-е усложнение) собой возврат стоимости на предыдущие стадии кругооборота капитала, что имеет отношение к названию данной статьи. В частности, включение в стоимость изготовления инвестиционного актива процентов по кредитам, связанным с приобретением или изготовлением данного актива, есть возврат стоимости со стадии хранения средств, вкладываемых в капитал, на стадию производства. Следует отметить, что соответствующая интерпретация включения в стоимость ценностей процентов по кредитам в современной российской бухгалтерской науке затруднена в связи с тем, что в представленной в ней традиционной модели кругооборота капитала, созданной К. Марксом, стадия хранения средств, вкладываемых в капитал, необоснованно отсутствует, что делает ее моделью кругооборота активов, а не капитала[13].

На наш взгляд, «выигрыш» бухгалтера от отказа от рассмотренного выше усложнения учета не компенсируется ни чьим «проигрышем».

Ничего не потеряют внутренние пользователи бухгалтерской информации.

[10] План счетов бухгалтерского учета. М.: ИНФРА-М, 2005. С. 45.

[11] Там же, С. 46.

[12] На счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», несмотря на их названия, также учитывается деятельность предприятия, а именно такие ее части, как деятельность по обслуживанию основных и вспомогательных производств и деятельность по общему управлению соответственно.

[13] *Лебедев К.Н.* Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 1. С. 45–49.

Отказ от рассмотренных выше усложнений бухгалтерского учета никак не снизит уровень управления производственными подразделениями предприятия со стороны их субъектов управления и руководства предприятия. Его не снизит, прежде всего, отказ от стоимостного учета деятельности производственных подразделений. Дело в том, что бухгалтерские сведения о стоимости продуктов, полученных производственными подразделениями от других производственных подразделений и переданных ими другим производственным подразделениям, для управления соответствующими подразделениями **вообще не нужны**.

Что касается руководства производственных подразделений, то соответствующие сведения (равно как и сведения о стоимости ресурсов, полученных от подразделения снабжения, и стоимости продуктов, переданных складам готовой продукции или покупателям) ему не нужны, так как оно не отвечает за цены на приобретаемые предприятием ресурсы и реализуемые им продукты, поскольку не занимается их куплей-продажей (по крайней мере, непосредственно). Поэтому управление производственными подразделениями, в том числе выпускающими, со стороны их руководства основывается не на стоимостном, а на **натурально-трудовом** отражении деятельности соответствующих объектов управления. В связи с этим стоимостные планы снабжения и выпуска производственным подразделениям не устанавливаются, если только над экономическим принципом в управлении на предприятии не одерживает верх **идеология**, как это было в 30-х гг. XX в. на советских предприятиях в связи с переходом на хозрасчет цехов и бригад, или **управленческая «мода»**, как это случается в нашей стране сейчас (см. далее). Заметим, что во времена, когда Р.Я. Вейцман писал свою книгу, не имело места ни то, ни другое, стоимостные планы деятельности производственным подразделениям не устанавливались (в частности, подразделениям извоза, раскопки глины, выделки сырца и обжига кирпича кирпичного завода), но соответствующая система учета производства, как уже отмечалось, применялась в связи с тем, что бухгалтерские данные о себестоимости полуфабрикатов до распространения НОТ были абсолютно необходимыми данными, на которых основывались решения о продаже полуфабрикатов на сторону или целесообразности их собственного производства. При этом информационное обеспечение процессов принятия соответствующих решений было **единственной целью** попередельного учета. И на самом деле, М.Ф. Батуев в работе «Промышленное счетоводство» (1925) отмечает, что себестоимость полуфабриката подсчитывается «…**в целях его продажи, либо в целях решения вопроса о выгодности приобретения его от другого предприятия**…» Именно для этого, пишет М.Ф. Батуев, «…необходим учет продукции после каждой стадии ее обработки, а для этого необходимо счет производства подразделить на столько отдельных счетов, сколько имеется стадий обработки или переделов» [4]. Обратим внимание на то, что принятие решений, о которых идет речь, относится к компетенции руководства предприятия. Следовательно, даже **исторически** стоимостной учет деятельности подразделений никогда не осуществлялся с целью информационного обеспечения управления производственными подразделениями со стороны их руководства. Как ясно из слов М.Ф. Батуева, этот (попередельный) учет не нужен и для калькуляции себестоимости выпускаемых товаров.

Таким образом, от отсутствия в бухгалтерском учете современного предприятия данных о стоимости продуктов, переданных одними производственными подразделениями предприятия другим его производственным подразделениям, субъекты управления соответствующих подразделений ничего не потеряют.

Следует отметить, что отсутствие потребности в стоимостном отражении деятельности производственных подразделений для управления ими со стороны их руководства еще не означает, что у последнего полностью отсутствует потребность в стоимостном отражении работы своих подразделений. Такая потребность возникает в том случае, если руководству подразделений поручается закупка производственных ресурсов за деньги минуя подразделение снабжения (в широком смысле, т.е. включая и закупку труда, кредитов и пр.), что имеет место, например, в случае осуществления командировочных расходов, закупки транспортным цехом бензина для заправки автотранспорта, находящегося на выезде, у АЗС. Соответствующие элементы деятельности подразделений подвергаются стоимостному отражению со стороны их руководства в виде составления стоимостных планов (смет, или, как сейчас модно говорить, «бюджетов») и фактического стоимостного отражения соответствующих процессов на основе первичных документов.

Если бы руководители производственных подразделений устанавливали ставки и оклады своим работникам, то они имели бы стоимостной план затрат труда и составляли бы соответствующую отчетность. Следует отметить, что именно использованием труда ограничивал стоимостное отражение деятельности мастерских (цехов) их руководством американский инженер-рационализатор Ф. Тэйлор в своей знаменитой работе «Административно-техническая организация промышленных предприятий» (1916), о чем можно судить по изложенным в ней обязанностям начальника цеха [5]. По «системе Тэйлора» начальник цеха обязан «… проверять заработок рабочих, назначать заработную плату…» [5, с. 73]. Поэтому французский инженер-рационализатор А. Файоль в книге «Общее и промышленное управление» (1916) оставил на «коммерческую установку» в деятельности начальника мастерской лишь 5-процентную долю его рабочего времени [цит. из 6].

Как уже отмечалось ранее, решение вопросов продажи полуфабрикатов на сторону или отказа от их производства и перехода к их закупке на стороне находится в компетенции уже руководства предприятия. Также отмечалось, что до распространения НОТ бухгалтерские данные о себестоимости полуфабрикатов были необходимыми данными, на которых основывались соответствующие решения. В настоящее же время информация для принятия этих решений берется совершенно из других источников. Руководство предприятия, решая вопросы перехода к продаже полуфабрикатов или отказа от их собственного производства (кстати, вместе с руководством соответствующих производственных подразделений), да и весь значительно более широкий комплекс вопросов, связанных с изменением объемов производства и снабжения и назначением/изменением цен на реализуемые товары и приобретаемые ресурсы (как и в соответствующих случаях руководство подразделений продаж и снабжения), используют данные не о прошлой себестоимости заготавливаемых материально-производственных запасов, полуфабрикатов и продукции основного производства, формируемые в бухгалтерии (деликатно именуемые «Фактические»), а об их себестоимости, предусмотренной плановыми расчетами, т.е. о настоящей или будущей себестоимости (какой она будет с учетом уже реализуемых или только запланированных мер по повышению эффективности работы предприятия и прогнозов рынков). Как можно принимать решение, например, о закупке полуфабриката на стороне по данным о его выросшей бухгалтерской себестоимости, если предприятие уже осуществляет реконструкцию соответствующего цеха, которая позволит значительно снизить себестоимость полуфабриката, что сделает невыгодной его закупку на стороне?

Абсолютная непригодность для решения рассмотренных выше вопросов управления предприятием соответствующих бухгалтерских данных была установлена свыше ста лет назад в период более раннего, чем в нашей стране и Европе, распространения НОТ, а именно в США. Как писал Ч. Гаррисон в упомянутой ранее книге, «прошло уже много лет с тех пор, как Гаррингтон Эмерсон[14] обратил внимание промышленного мира на несоответствие традиционных систем «посмертного» калькуляционного учета с потребностями промышленности, вовлеченной в круг идей научной организации предприятия. Эта мысль неоднократно и настойчиво выдвигалась затем целым рядом авторитетных инженеров» [3, с. 247]. По мнению Ч. Гаррисона, «учетная система … способна давать положительные результаты лишь в условиях полной устойчивости цен на сырье и рабочие руки. В условиях же непрерывно меняющейся рыночной конъюнктуры, характерной для нашего времени, такого рода система являет собой прямую опасность. Вводя в заблуждение хозяйственника относительно реального положения дел, она может легко привести к крупным материальным потерям» [3, с. 65]. Ч. Гаррисон справедливо отмечает, что «хозяйственники переходят… от установки ретроспективной к установке **перспективной**» [3, с. 59].

Важно отметить, что соответствующие бухгалтерские сведения не используются при принятии ценовых решений и решений о выпуске и снабжении, а процессы принятия этих решений даже не инициируются сравнением бухгалтерских данных с какими-то базами, т.е. отсутствует необходимость ведения стоимостного учета деятельности подразделений и для нужд мониторинга среды его функционирования. Конечно же, бухгалтер может сравнить себестоимость полуфабриката в отчетном месяце с данными плана и выявить, например, существенное превышение факта над планом. Но,

[14] Г. Эмерсон (1853–1931) – лидер движения за НОТ в США, автор знаменитой книги «Двенадцать принципов производительности» (1912).

сообщив от этом руководству предприятия, он, скорее всего, обнаружит, что о соответствующей проблемной ситуации и даже о ее причинах на предприятии давно известно и, более того, ответные меры уже приняты. При этом источником проблемных ситуаций для принятия соответствующих решений будет даже не извечный конкурент бухгалтерского учета оперативный учет, в котором также выявляются отклонения в процессах предприятия! Им будет мониторинг внешней специфической среды организации (поставщики, покупатели, конкуренты, правительственные учреждения и группы общественного воздействия) и ее общей внешней среды (экономические, политические и социокультурные условия, проблема глобализации и технологические факторы) [7]. При этом необходимость заблаговременного выявления проблемных ситуаций на основе изучения внешней среды стала ясна менеджерам предприятий более 40 лет назад после мирового «шока предложения» в виде 10-кратного роста нефтяных цен в начале 1970-х гг., вызванного действиями картеля ОПЕК. Как справедливо отметил А.О. Элбинг в книге «On the Applicability of Environmental Models» (1974), написанной на основе соответствующих событий, «внешнее окружение организации все больше становится источником проблем для современных руководителей. По сути дела, руководители самых важных для общества организаций – деловых, образовательных, государственных – под влиянием недавних событий в мире были вынуждены **сосредоточить внимание на быстро изменяющейся среде** и ее воздействиях на внутреннее строение организации» [цит. по 8].

Сильная в СССР бухгалтерская «партия» после перехода в нашей стране на рубеже 20-30-х гг. XX в. к «марксистско-ленинской», а точнее – к «сталинской» экономической науке, в том числе к «сталинской» учетной науке и к «сталинскому» бухгалтерскому учету в частности, сумела «продавить» обязательное ведение стоимостного учета деятельности производственных подразделений предприятия под видом информационного обеспечения внутреннего хозяйственного расчета, который Постановлением ЦК ВКП(б) от 5 декабря 1929 г. был объявлен основным методом управления советской промышленностью. Обязательность бухгалтерского стоимостного учета работы цехов предприятия и соответствующего стоимостного отражения деятельности цехов их руководством отчетливо видна из описания элементов хозрасчета цеха в Программе курса «Советский бухгалтерский учет и калькуляция в промышленности», составленной И.А. Кленовым, к которым относятся, в частности, наделение цехов оборотными средствами, определение цеховой себестоимости, определение и учет экономии, перерасхода цеха, контроль рублем внутри цеха, баланс внутризаводских расчетов и отражение в нем расчетных операций [9]. При этом учетная «мысль» пошла еще дальше, обязав бухгалтеров вести стоимостной учет деятельности бригад внутри цехов и навязав соответствующее стоимостное отражение руководству бригад, что видно из описания таких элементов бригадного хозрасчета в том же источнике, как учет издержек в бригаде, учет выпуска по бригаде, отчетность бригады, выявление результатов работы бригады (экономии, перерасхода) [9, с. 119]. Понятно, что все это привело не только к ненужной бухгалтерской и управленческой сметно-отчетной работе, но и к нарушению принципа ответственности руководителей за свои действия, когда руководители отвечают или, наоборот, премируются за те показатели работы подразделений или за те их изменения, на которые они не влияют. В связи с этим данный «хозрасчет» и соответствующий цехово-бригадный стоимостной учет были отменены.

О ненужности для управления на предприятии рассмотренного выше «точного» бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей и стоимостного учета деятельности производственных подразделений предприятия позволяют судить наблюдения самих бухгалтерских работников и ученых из области бухгалтерского учета об общей востребованности данных бухгалтерского учета со стороны менеджеров предприятий, т.е. в процессе принятия решений на предприятиях. Как признается такой авторитетный специалист по бухгалтерскому учету, как Я.В. Соколов в работе «Основы теории бухгалтерского учета» (2000), «данные счетоводства имеют очень ограниченное значение для принятия действенных управленческих решений» [10], «… для управления хозяйственными процессами традиционная бухгалтерия дает слишком мало или почти ничего» [10, с. 487]. В.Ф. Палий в работе «Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)» (2006) пишет конкретно о востребованности данных о калькуляции себестоимости выпускаемой продукции в советской промышленности и данных стоимостного учета работы цехов и бригад во времена «хозрасчета»: «Учет поставлял систематизированную информацию

о калькуляции себестоимости, которая затем не анализировалась и никак не использовалась в управлении. То же самое можно сказать об **искусственно созданных показателях внутреннего хозяйственного расчета**, которые редко использовались линейными менеджерами для совершенствования управления подразделениями» [11]. Интересно, что отмечая последнее, В.Ф. Палий фактически требует возврата к этой «обанкротившейся» еще 80 лет назад системе управления подразделениями предприятия, предлагая соответствующую систему бухгалтерского «управленческого» учета. Согласно этой системе стоимостные показатели деятельности доводятся, в частности, до производственных участков, например, до штамповочного участка, мастер которого отчитывается за исполнение месячной сметы издержек (материалы основные, прямая оплата труда, оплата обслуживающего персонала и т.д.) [11, с. 176]. Понятно, что реально мастер будет отвечать только за перерасход сметы, вызванный отклонениями натурально-трудовых показателей работы участка, а в итоге – за отклонения от норм самих этих показателей. Для чего же тогда мастеру участка нужен «Месячный отчет мастера штамповочного участка, тыс. руб.»? Очевидно, только для сведения. Являясь авторитетным ученым в области бухгалтерского учета, В.Ф. Палий неизбежно формирует соответствующую «управленческую моду», о чем говорит список солидных организаций, в которых была внедрена предлагаемая В.Ф. Палием система учета [11, с. 265].

Не потеряют ли от исключения рассматриваемой в данной статье бухгалтерской деятельности внешние пользователи бухгалтерских данных? Я.В. Соколов и М.Л. Пятов в работе «Бухгалтерский учет для руководителя» (2008) объясняют невостребованность бухгалтерских данных со стороны менеджеров предприятия тем, что «…менеджер, как и бухгалтер, убежден, что все, ради чего работает бухгалтерия, – это налоги» [12]. Отказ от стоимостного учета деятельности производственных подразделений предприятия, очевидно, не повлияет на объемы исчисляемых налогов. Иное будет иметь место в случае отказа от прибавления к стоимости приобретаемых или изготавливаемых ценностей процентов по кредитам и стоимости заготовительных расходов предприятия, – в переходный период произойдет «сокращение» уровня соответствующих запасов, увеличится себестоимость реализованных товаров, сократятся прибыль и величина налога на прибыль, уплачиваемая государству. Обосновывая такой шаг, очевидно, необходимо доказать, что предлагаемый способ учета процентов, уплачиваемых по кредитам на приобретение или заготовление ценностей, и заготовительных расходов предприятия является научно-обоснованным (или, по крайней мере, более обоснованным, чем существующий).

При решении вопроса о порядке учета процентов по кредитам, полученным для приобретения или изготовления ценностей, необходимо исходить из научно-обоснованного представления об источнике средств для оплаты процентов по кредитам, за которым следует обратиться к авторитету, очевидным образом затмевающему все остальные авторитеты, которые могут высказаться по этому вопросу. Таким авторитетом является А. Смит, превративший политическую экономию в науку и создавший экономическую науку в целом, так как положил в основу объяснения (и проектирования!) экономических явлений (к которым относится и бухгалтерский учет) экономический принцип (максимизация полезности при минимизации затрат), вынесенный в название настоящей статьи. Как пишет А. Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776), источником процента является прибыль предприятия: «Часть этой прибыли, естественно, принадлежит заемщику, который берет на себя риск и заботы по употреблению капитала в дело, а часть, естественно, принадлежит заимодавцу, который предоставляет заемщику возможность получить прибыль» [13]. Исходя из данного представления об источнике процентных доходов, проценты, уплачиваемые предприятием по полученным кредитам, должны относиться не на увеличение стоимости приобретаемых или изготавливаемых на них ценностей, а на уменьшение прибыли предприятия.

Американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда в своей весьма популярной в нашей стране книге «Теория бухгалтерского учета» (2000) рассматривают разные используемые на практике варианты решения вопроса о капитализации процентов на средства, инвестируемые в создание актива до его введения в эксплуатацию: «1) проценты не капитализировать; 2) капитализировать только те проценты, которые фактически заплачены за целевые кредиты; 3) капитализировать все проценты по заемному капиталу независимо от целей использования; 4) капитализировать проценты по всем вложенным средствам независимо от того, заемные ли они или получены из собственных

источников» [14]. Из них 1-й и 2-й являются рассматриваемыми в настоящей статье альтернативами, а 3-й и 4-й – развитием 2-го варианта с целью избежать решения проблемы определения источников финансирования проекта, из которых 4-й с точки зрения обхода соответствующей проблемы характеризуется как наиболее последовательный [14, с. 373]. При этом Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда приводят теоретические доводы в пользу первого варианта и недостатки его альтернатив. Аргументы за первый вариант: «… Проценты имеют отношение не к затратам по строительству, а к финансовым расходам…, затрат на проценты можно избежать, если в качестве источника финансирования использовать собственный акционерный капитал фирмы, а не заемный. Это не исключает затрат по использованию денег, а лишь смещает акцент на собственный источник покрытия и позволяет отсрочить фактические платежи, поскольку необъявленные дивиденды не выступают договорными обязательствами фирмы» [14]. Что касается включения в стоимость актива процентов по заемным средствам, то, как пишут авторы книги, «вряд ли можно утверждать, что здание является более дорогим только потому, что оно было построено на заемные средства…» [14, с. 372–373]. Что же касается включения процентов за пользование собственными средствами, то «… их оценка субъективна, а возможная реализация сомнительна» [14].

Во Франции проценты по кредитам, взятым на создание актива, как правило, не включаются в его стоимость, о чем пишут Я.В. Соколов и М.В. Семенова в статье «Бухгалтерский учет во Франции» (2000): «Основные средства принимаются к учету… по производственной себестоимости для объектов, произведенных собственными силами, исходя из затрат на сырье и материалы, накладных расходов, связанных с производством (как правило, в стоимость основного средства не включаются расходы на финансирование…)… Процентные расходы, возникающие в ходе сооружения объектов основных средств, могут быть капитализированы, т.е. включены в активы, но это не является широко распространенной практикой…» [15].

Отказ от включения процентов в стоимость соответствующих ценностей можно обосновать и требованием обеспечения методологического единства бухгалтерского учета и национального счетоводства в условиях, когда сами ученые в области бухгалтерского учета рассматривают последнее главным видом народнохозяйственного учета. Как пишет, например, Ю.В. Жильцова в статье «Статистический и бухгалтерский учет: сравнительный анализ» (2015), «считается, что статистический учет является «отцом» всех видов учета»[15]. Если регулятор бухгалтерского учета разделяет ту точку зрения, что бухгалтерский учет и национальное счетоводство, выступающее продолжением первого на уровне экономики страны в целом, должны иметь единую методологию подсчета своих показателей, то он также должен согласиться с тем, что доходы от собственности, в том числе проценты по кредитам, образуются вследствие распределения прибыли, что в национальных счетах получает отражение в счете распределения первичных доходов. Если же регулятор с этим не согласен, то, чтобы быть последовательным, он, очевидно, должен предусмотреть такой порядок учета дивидендов (другой разновидности доходов от собственности, образующейся путем распределения прибыли), при котором они также относятся на стоимость приобретаемых или изготавливаемых ценностей.

При решении вопроса об обоснованности включения в стоимость материалов заготовительных расходов предприятия необходимо обратиться к теоретическим основаниям для стоимостного учета деятельности подразделений (в условиях, когда соответствующие бухгалтерские данные не используются при принятии решений о производстве, снабжении и ценах), что, как уже было отмечено ранее, представлено в книге Р.Я. Вейцмана «Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств» (1927). Это видно из следующего заявления Р.Я. Вейцмана о пользе калькуляционных счетов: «Калькуляционные счета… дают твердую основу для установления продажных цен, для книжной оценки готовых продуктов и тех **услуг, которые одни отделы предприятия оказывают другим** и, наконец, для контроля производства» [2, с. 163]. Таким образом, в основе стоимостного учета деятельности подразделений предприятий лежит представление, согласно которому подразделения предприятия оказываются друг другу услуги (или в более общей форме – производят друг для друга продукты)! Между тем, это положение в корне ошибочно. Его

[15] *Жильцова Ю.В.* Статистический и бухгалтерский учет: сравнительный анализ // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 24. С. 2.

авторы очевидным образом путают техническое разделение труда, представленное в единичных организациях в виде их подразделений разного уровня, с его общественным разделением, представленным в обществе в виде самих единичных организаций, отраслей, сфер деятельности и т.д. Никаких продуктов подразделения предприятия друг для друга не производят, хотя бы потому, что получающие их подразделения ничего не дают взамен подразделениям, их передающим. Если кому-то подразделения предприятия и оказывают услуги, то исключительно тому, кто их создал, а именно субъекту управления предприятия, которому они и сдают порученную им работу, отчитываясь за выполнение соответствующих планов. Непосредственное получение ресурсов от других подразделений предприятия и их передача другим его подразделениям, а не субъекту управления предприятия, есть лишь результат усовершенствования организации производства на предприятии, в соответствии с которым приемка работы подразделений субъектом управления предприятия осуществляется силами смежных подразделений.

Очевидно, что включение в стоимость материалов расходов по их заготовке, доставке и т.д., которые осуществляются силами предприятия, как раз и обосновывается представлением о том, что соответствующие подразделения предприятия (транспортное, центральные склады материалов и пр.) оказывают услуги подразделению снабжения. Но так как в реальности никакие подобные услуги подразделению снабжения не оказываются, списание соответствующих затрат на стоимость приобретенных материалов является необоснованным.

Американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда также считают, что «в себестоимость следует включать только те виды затрат, которые покупатель считает составляющими ценность товара на **момент его покупки**» [14, с. 362].

И в данном случае следует обратить внимание на последовательность регулятора. Если расходы по заготовке, доставке и т.д. материалов, осуществляемых силами предприятия, включаются в стоимость материалов, то почему аналогичные расходы, связанные с реализацией готовой продукции, не включаются в стоимость последней, с отнесением на счет 44 «Расходы на продажу», а с него – на счет 90 «Продажи»?

Таким образом, отказ от включения в стоимость ценностей процентов по кредитам, полученным на их приобретение или изготовление, и заготовительных расходов предприятия (с отнесением этих расходов на убытки и на стоимость производства соответственно) является научно-обоснованным шагом и не должен восприниматься как искажение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. При этом такой отказ не создаст никаких препятствий для бухгалтерской оценки стоимости инвестиционных активов и материально-производственных запасов предприятия, а наоборот, облегчит соответствующую деятельность.

Отказ от рассмотренных ранее усложнений в учете не создаст никаких проблем субъекту управления предприятия, для нужд которого, главным образом, и формируется стоимостная картина деятельности предприятия в бухгалтерском учете в виде кругооборота вложенного в предприятие капитала. Как было показано ранее, стоимостное отражение работы производственных подразделений предприятию не нужно. Отказ от отнесения на стоимость ценностей процентов по кредитам и заготовительных расходов предприятия только сделает стоимостную картину деятельности предприятия более точной, поскольку часть стоимости, реально вложенной в имущество акционеров, и часть стоимости, реально вложенной в производство, перестанут необоснованно отражаться в форме инвестиционных активов и материально-производственных запасов.

Очевидно, что отказ от рассмотренных усложнений в учете не затруднит, а наоборот, сделает более объективным процесс оценки деятельности предприятия внешними пользователями его отчетности (акционерами, потенциальными инвесторами, в частности теми же кредиторами, и пр.).

Счетоведение выделяет еще одного пользователя бухгалтерской отчетности, на «нужды» которого всегда списывалось усложнение учета. Этот пользователь – аналитик, или лицо, занимающееся выявлением и исправлением недостатков, накопившихся в работе предприятия. Именно для него вот уже почти сто лет назад выделившаяся из бухгалтерского учета наука «экономический анализ» разрабатывает методики анализа деятельности предприятий, «отталкивающиеся» от отчетности, прежде всего бухгалтерской. Однако аналитик вряд

ли воспользуется этими методиками, о чем, очевидно, давно догадываются сами разработчики «посмертного» экономического анализа. Как на основе оценки результатов почти полувековых попыток навязать такой анализ управлению предприятиями была вынуждена признать его активная разработчица С.Б. Барнгольц в своей книге «Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития (1984), «важнейшая функция управления – экономический анализ – не является обязательной» [16]. Причина такой ситуации в том, что работа по экономическому анализу, приносящему реальную пользу, основывается на информации не учета, а, как и текущая деятельность по управлению, плана.

Предположим, однако, что информация плана оказалась для аналитика недоступной, и он пришел за данными для экономического анализа в бухгалтерию. Здесь он обнаружит отсутствие важнейших данных, необходимых для рационализации работы предприятия, как раз обусловленное стремлением бухгалтеров к обеспечению реальности учета. Он выяснит, что «забота» бухгалтеров о целесообразности собственного производства полуфабрикатов не распространяется на собственные доставку и прочее заготовление материалов, так как стоимость их транспортировки и прочего заготовления, осуществляемых сторонними организациями, приплюсовывается бухгалтерами к договорной стоимости материалов. Он обнаружит невозможность непосредственного установления по данным бухгалтерского учета процентов, уплаченных по кредитам, сведения о которых необходимы для принятия решений об альтернативных источниках финансирования. Наконец, для получения сведений о стоимости тех или иных стадий производственного процесса в целях их рационализации аналитик будет вынужден заниматься или суммированием соответствующих добавленных затрат, или вычитанием из бухгалтерских данных стоимости продуктов, полученных на других стадиях производства. Но и это еще не все по вопросу об «аналитичности» бухгалтерских данных.

Экономическая теория уже более 150 лет учит, что важнейшим приемом анализа производства в целях управления им выступает анализ «точки безубыточности». Для нужд такого анализа, очевидно, должен быть обеспечен раздельный учет переменных и постоянных расходов предприятия, в то время как непосредственные данные о них в современном бухгалтерском учете отсутствуют. Интересно, что о потребностях этого анализа еще сто лет назад был хорошо осведомлен швейцарско-германский ученый из области бухгалтерского учета И.Ф. Шерр, включивший в свою книгу «Бухгалтерия и баланс» (4-е рус. изд., 1926) вычисление точки безубыточности в процесс «калькуляции издержек производства и сбыта и прибыли по данным заключительного баланса одного пивоваренного завода». Как пишет И.Ф. Шерр, комментируя соответствующий пример, «мертвая точка достигается, когда прибыль (без принятия во внимание постоянных издержек) от проданных товаров покрывает все постоянные годовые издержки… Мертвая точка наступает 4 октября… Очевидно, что мертвая точка может быть исчислена для любой части года, для каждого дня и каждого месяца. Отсюда понятно, какое **большое значение имеет** вычисление мертвой точки для органов управления предприятия» [17]. Важно отметить, что непосредственные сведения для анализа «мертвой точки» дает учет, при котором на счет производства относятся только переменные издержки. Интересно, что пример такого учета фактически представлен и в книге Р.Я. Вейцмана. Одним из вариантов счетоводства промышленных предприятий, предлагаемых Р.Я. Вейцманом, выступает вариант, при котором на «счет производства» относятся только материалы и заработная плата рабочих. Амортизация машин и недвижимости и общие расходы предприятия при этом относятся на «счет убытк. и приб.», а скидки покупателям и расходы по сбыту – на «счет продаж» [2, с. 167].

Очевидно, что более общей теоретической проблемой, стоящей за стремлением ко все более детальному стоимостному отражению деятельности предприятия (исторически дошедшей до учета деятельности бригад – почему бы не вести стоимостной учет отдельных операций?), является отсутствие четкого представления о границах между техникой и экономикой, так как стоимостное отражение интуитивно связывается с управлением именно экономическими процессами. В существовании соответствующей проблемы целиком «виновата» фундаментальная экономическая наука – экономическая теория. Традиционный подход экономистов-теоретиков к трактовке экономических процессов состоит в том, что к экономике относятся все процессы, из которых состоит экономическая сфера жизни общества (с выделением которой также имеются не менее

серьезные проблемы, о чем говорит Общероссийский классификатор видов **экономической** деятельности, знакомый каждому бухгалтеру). Более того, согласно этому подходу все соответствующие процессы являются объектами познания экономики, даже в тех случаях, когда они являются очевидными объектами познания и других видов исследования, например техники. При этом экономистами-теоретиками было впустую потрачено много труда на выяснение надуманного вопроса о том, чем различается исследование одних и тех же «хозяйственных» процессов в экономике и технике, доводившее их до очевидно неадекватных выводов. Так, вполне серьезно утверждалось, что только экономисты исследуют процессы, выступающие объектами их познания, с точки зрения экономического принципа, из чего следовало, что техники занимаются разработками, не имеющими практической пользы. Как писал, например, Д.Д. Морев в книге «Руководство политической экономии» (1892), «в каждом отдельном случае специальная задача экономии заключается в расчете, в сопоставлении суммы пожертвований, усилий, затрат с суммой ожидаемых к получению благ, а задача техники – в достижении поставленной цели **за какую бы то ни было цену, хотя бы дело шло о выращивании ананасов на крайнем севере**» [18]. Великий российский экономист-теоретик М.И. Туган-Барановский в своих «Основах политической экономии» (1914), отмечая необоснованность рассмотренной выше границы между экономическим и техническим исследованием, не менее необоснованно утверждал, что различие между экономическим и техническим исследованием одних и тех же (экономических) процессов состоит в формулах экономического расчета, применяемых экономистами и техниками. Если у техников такой параметр изучаемого процесса, как человек, находится в знаменателе, то у экономистов – в числителе, о чем можно заключить из следующих слов М.И. Туган-Барановского: «С точки зрения агронома, поле, на котором плуг проводит борозду, самый этот плуг, лошадь, которая его тащит, и рабочий, который ведет лошадь – в равной мере механические силы, результатом взаимодействия которых является процесс вспашки. Напротив, для экономиста и поле, и плуг, и лошадь суть только средства, при помощи которых человек достигает своих целей. Человек – не средство производства, как поле, плуг и лошадь, а цель всего процесса, получающего свое значение лишь по отношению к интересам человека» [19].

Лишь недавно этой «битве» наук за объекты познания («здоровая» конкуренция между науками!) был положен убедительный конец в работе экономиста-теоретика Ю.И. Будович «Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло» (2015). Ю.И. Будович, выделив критерий экономических процессов (обусловленность процессов товарно-денежными отношениями), показала, что после определенного уровня детализации процессы, из которых состоит экономическая сфера жизни общества, «перестают» быть экономическими и в связи с этим «становятся» объектами познания других наук, в частности технических [20]. Производственная деятельность предприятия, деятельность производственных подразделений предприятия разного уровня, в том числе складов сырья, материалов и т.д. и готовой продукции, относятся к техническим процессам, из чего следует, что у руководства соответствующих подразделений отсутствует потребность в стоимостном отражении их работы для целей управления ими.

Представляется, что регулятор бухгалтерского учета и счетоведение при разработке методик бухгалтерского учета должны исходить не из отвлеченных положений, например, идеи точного исчисления стоимости имущества предприятия в бухгалтерском учете или отражения в нем деятельности подразделений предприятия, а из реальных потребностей пользователей данных бухгалтерского учета, что и будет следованием в разработке бухгалтерской деятельности экономическому принципу, завещанному А. Смитом. Это неизбежно сделает бухгалтерский учет простым и понятным, как того требовал В.И. Ленин, а главное высвободит огромное количество народного труда, в настоящее время занятого подсчетом и хранением никому не нужных данных. В формировании такого учета им поможет, в частности, принцип «стоимость движется только вперед», также отмеченный в названии настоящей статьи, который представлен в разработанной К. Марксом теории кругооборота и оборота капитала, к сожалению, не ставшей в полной мере теоретической основной бухгалтерского учета из-за недостатка необходимых «капитальных» форм. Стоимость в формуле кругооборота капитала К. Маркса, приводимой в любом уважающем себя российском учебнике по бухгалтерскому учету, движется **строго в одну сторону**, что говорит о необоснованности ее «искусственного» возврата на предыдущие стадии посредством соответствующих бухгалтерских проводок. Интересно, что по

К. Марксу все чистые издержки обращения, к которым относятся расходы, обусловленные наличием в обществе товарно-денежных отношений, а значит и проценты по кредитам (и, кстати, расходы на ведение бухгалтерского учета!), относятся на уменьшение вложенного в предприятие капитала, т.е. на убытки или на уменьшение прибыли (выплачиваются из прибыли): «Издержки обращения, вытекающие из простого изменения формы стоимости, из обращения, рассматриваемого в идее, не входят в стоимость товаров. Затрачиваемая таким образом часть капитала является, поскольку мы имеем в виду капиталиста, вычетом из капитала, затрачиваемого производительно» [21]. При этом К.Ю. Цыганков в книге «Очерки теории и истории бухгалтерского учета» (2007) выставляет К. Маркса человеком, для которого бухгалтерская наука, в отличие от других наук, осталась недоступной [22].

Интересно, что неадекватность движения в бухгалтерском учете стоимости «назад» в итоге признал В.Ф. Палий, обосновывавший отказ от соответствующий практики учета возникновением «двойного счета». Как писал В.Ф. Палий в работе (2006) «Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)», «транспортные, заготовительные, складские расходы, а также затраты на подготовку материально-производственных запасов для производственного использования, **не следует записывать на увеличение стоимости материально-производственных запасов**, а списывать их в расходы отчетного периода, соответственно отражая на счетах финансовых результатов и в отчете о прибылях и убытках… В противном случае не избежать повторного счета в учете расходов…» [11, с. 189]. Как считает В.Ф. Палий, «эти расходы…, по сути, являются затратами в незавершенном производстве. Нет никаких экономических оснований для повторного их отражения в составе элементов затрат (элемент «Материальные затраты»). Лучше всего устранить противоречивые указания в отношении оценки материально-производственных запасов, изменив соответствующие положения ПБУ 5/01» [11, с. 189][16].

[16] Непонятно почему В.Ф. Палий назвал данную проблему «Двойным счетом», так как буквально она означает двойной счет издержек с соответствующим сокращением налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и обманом государства. Если бы это было так, то В.Ф. Палий просто вынес бы «приговор» схеме бухгалтерского учета с движением капитала в обратную сторону, т.е. системе российского рыночного бухгалтерского учета, для становления которого он сам так много сделал.

Список литературы

1. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М.: Дело и Сервис, 2001. 752 с.

2. *Вейцман Р.Я.* Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. М.: Издание Всероссийского Центрального Союза Потребительных Обществ, 1927. 448 с.

3. *Гаррисон Ч.* Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М.: Техника управления, 1931. 299 с.

4. *Батуев М.Ф.* Промышленное счетоводство. М.: НКРКИ СССР, 1925. 166 с.

5. *Тэйлор Ф.* Административно-техническая организация промышленных предприятий. Петроград: Издание инж. Л.А. Левенстерна, 1916. 216 с.

6. Управление – это наука и искусство: А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тэйлор, Г. Форд. М.: Республика, 1992. 351 с.

7. *Роббинс С.П., Коултер М.* Менеджмент / пер. с англ. М.: Вильямс, 2004. 880 с.

8. *Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф.* Основы менеджмента / пер. с англ. М.: Дело, 2004. 800 с.

9. *Кленов И.А.* Программа курса «Советский бухгалтерский учет и калькуляция в промышленности» // Сборник программ по учетно-статистическим дисциплинам вузов и техникумов ЦУНХУ Госплана СССР. М.: ЦУНХУ Госплана СССР, Союзоргучет, 1934. С. 118–119.

10. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

11. *Палий В.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.

12. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Бухгалтерский учет для руководителя. М.: Велби, 2005. 232 с.

13. *Смит А.* Исследование о природе и причинах Богатства народов. Книга первая. М.: Ось-89, 1997. 255 с.

14. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

15. *Соколов Я.В., Семенова М.В.* Бухгалтерский учет во Франции // Бухгалтерский учет. 2000. № 5. URL: http://fin-buh.ru/text/94438-1.html.

16. *Барнгольц С.Б.* Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития. М.: Финансы и статистика, 1984. 216 с.

17. *Шерр И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1926. 575 с.

18. *Морев Д.Д.* Руководство политической экономии. СПб.: Типография М.М. Стасюлевича, 1914. 315 с.

19. *Туган-Барановский М.И.* Основы политической экономии. СПб.: Издание Юридического книжного склада «Право», 1911. 510 с.

20. *Будович Ю.И.* Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло: монография. М.: МАКС Пресс, 2015. 536 с.

21. *Маркс К.* Капитал. Критика политической экономии. Процесс обращения капитала. Т. 2, кн. 2. М., Л.: Государственное издательство, 1927. 384 с.

22. *Цыганков К.Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М.: Магистр, 2007. 462 с.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Theory of Accounting

WHAT DIRECTION THE VALUE AND ECONOMIC PRINCIPLE ARE MOVING IN ACCOUNTING ACTIVITIES

Konstantin N. LEBEDEV

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
KNLebedev@fa.ru

Article history:
Received 18 April 2016
Received in revised form
7 July 2016
Accepted 7 September 2016

JEL classification: A12, M40, M41

Keywords: accounting, interest on loan, procurement, production

Abstract

Subject The article addresses improvement of accounting at enterprises.

Objectives The purpose of the research is to prove the groundlessness of inclusion in the cost of acquired or manufactured assets of interest on loans obtained for relevant purposes, and costs of their procurement, delivery, etc., that are carried out by the company itself, and also the cost accounting of activities of production units of the enterprise.

Methods The study rests on the systems approach, as management of a company is considered as a totality of elements having different requirements in the cost reflection of the work of its subdivisions, and the method of logical and historical unity, as logical conclusions were confirmed by historical background.

Results The study found that interest on loans should be fully treated as losses of the enterprise, cost of procurement, delivery, etc. of assets that are carried out by the company itself should be considered as items of cost of goods, records in the accounts of auxiliary production units should reflect only costs, which are added at respective stages of production.

Conclusions and Relevance The principle of accounting activities development in accounting regulation and accounting science should be the economic principle stated by A. Smith. Its use implies forming these activities based on the information needs of users of accounting data, rather than on abstract representations. The findings may help improve accounting at enterprises, and serve as a basis for further research in excluding the complications of accounting work.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Medvedev M.Yu. *Obshchaya teoriya ucheta: estestvennyi, bukhgalterskii i komp'yuternyi metody* [General theory of accounting: Natural, accounting and computer methods]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2001, 752 p.
2. Veitsman R.Ya. *Kurs schetovodstva. Dvoinaya bukhgalteriya v ee primenenii k razlichnym vidam khozyaistv* [An accounting course. Double-entry bookkeeping in its application to different types of enterprises]. Moscow, Izdanie Vserossiiskogo Tsentral'nogo Soyuza Potrebitel'nykh Obshchestv Publ., 1927, 448 p.
3. Harrison G.Ch. *Operativno-kal'kulyatsionnyi uchet proizvodstva i sbyta* [Operational and cost accounting for production and sales]. Moscow, Tekhnika upravleniya Publ., 1931, 299 p.
4. Batuev M.F. *Promyshlennoe schetovodstvo* [Industrial accounting]. Moscow, NKRKI SSSR Publ., 1925, 166 p.
5. Taylor F.W. *Administrativno-tekhnicheskaya organizatsiya promyshlennykh predpriyatii* [Shop Management]. Petrograd, Izdanie inzh. L.A. Levensterna Publ., 1916, 216 p.
6. *Upravlenie – eto nauka i iskusstvo: A. Faiol', G. Emerson, F. Teilor, G. Ford* [Management as a science and art: works by Fayol H., Emerson H., Taylor F.W., Ford Henry]. Moscow, Respublika Publ., 1992, 351 p.
7. Robbins S.P., Coulter M.A. *Menedzhment* [Management]. Moscow, Vil'yams Publ., 2004, 880 p.
8. Mescon M.H., Albert M., Khedouri F. *Osnovy menedzhmenta* [Management: Individual and Organizational Effectiveness]. Moscow, Delo Publ., 2004, 800 p.
9. Klenov I.A. *Programma kursa Sovetskii bukhgalterskii uchet i kal'kulyatsiya v promyshlennosti. V Kn.: Sbornik programm po uchetno-statisticheskim distsiplinam vuzov i tekhnikumov TsUNKhU Gosplana SSSR* [The course

syllabus The Soviet accounting and calculation in the industry. In: Collection of programs for accounting and statistical disciplines for higher schools and technical colleges of Central Department for Accounting of State Planning Committee of the USSR]. Moscow, TsUNKhU Gosplana SSSR, Soyuzorguchet Publ., 1934, pp. 118 –119.

10. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 496 p.

11. Palii V.F. *Upravlencheskii uchet izderzhek i dokhodov (s elementami finansovogo ucheta)* [Management accounting for costs and revenues (with elements of financial accounting)]. Moscow, INFRA-M Publ., 2006, 279 p.

12. Sokolov Ya.V., Pyatov M.L. *Bukhgalterskii uchet dlya rukovoditelya* [Accounting for CEO]. Moscow, 2005, Velbi Publ., 232 p.

13. Smith A. *Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Moscow, Os'-89 Publ., 255 p.

14. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 576 p.

15. Sokolov Ya.V., Semenova M.V. [Accounting in France]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 5. Available at: http://fin-buh.ru/text/94438-1.html. (In Russ.)

16. Barngol'ts S.B. *Ekonomicheskii analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti na sovremennom etape razvitiya* [Economic analysis of business activities at the current phase]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1984, 216 p.

17. Schär J.F. *Bukhgalteriya i balans* [Buchhaltung und Bilanz]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1926, 575 p.

18. Morev D.D. *Rukovodstvo politicheskoi ekonomii* [Leaders of political economy]. St. Petersburg, Tipografiya M.M. Stasyulevicha Publ., 1914, 315 p.

19. Tugan-Baranovskii M.I. *Osnovy politicheskoi ekonomii* [Principles of political economy]. St. Petersburg, Izdanie Yuridicheskogo knizhnogo sklada Pravo Publ., 1911, 510 p.

20. Budovich Yu.I. *Diskussiya o predmete ekonomicheskoi teorii v XXI v.: perevod v konstruktivnoe ruslo: monografiya* [A discussion about the subject matter of the economic theory in the 21st century: A shift to a meaningful activity: a monograph]. Moscow, MAKS Press Publ., 2015, 536 p.

21. Marx K. *Kapital. Kritika politicheskoi ekonomii* [Das Kapital. Kritik der politischen Ökonomie]. Moscow, Leningrad, Gosudarstvennoe izdatel'stvo Publ., 1927, 384 p.

22. Tsygankov K.Yu. *Ocherki teorii i istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the theory and history of accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2007, 462 p.