

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. КОНТРОЛЛИНГ НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРИНЦИПОВ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

Гареев Б.Р., к.э.н., ассистент

кафедры управленческого учета и контроллинга

Казанский государственный финансово-экономический институт

В статье изучены проблемы использования счетов бухгалтерского учета и принципов двойной записи в контроллинге. Классифицированы и проанализированы методы учетных записей. Сформулировано правило отражения движения стоимости на счетах бухгалтерского учета. На основе следствий из правила и положений теории ограниченный разработана и предложена интегральная схема учета методом прямых записей, отражающих формирование планово-контрольных показателей на счетах бухгалтерского учета.

Статья может быть полезна для целей финансового управления, преподавания бухгалтерского управленческого учета и контроллинга, дальнейших научных исследований вопросов бухгалтерского учета и контроллинга.

Обязательными элементами учетно-аналитического инструментария контроллинга являются планово-контрольные регистры и аналитический разрез. Совершенно справедливо основное предназначение данных элементов многие ученые находят в функции обратной связи [1; 3; 4; 5 и др.]. Однако следует отметить, что с организационной точки зрения обратная связь – это следствие, которое исходит из следующих условий:

- правильной постановки регистрации бюджетных показателей;
- конгруэнтности регистрируемых бюджетных показателей данным ретроспективного учета;
- дифференциации учетных данных по центрам ответственности и причинам возникновения отклонений.

Отсюда следуют две важные методологические проблемы, которым логичным представляется уделить внимание в настоящем исследовании:

- проблема выбора единой системы регистров, позволяющих сопоставить общие аспекты плановых и учетных данных;
- проблема постановки учетных процедур: порядка регистрации, аналитического преобразования и сопоставления бюджетных и фактических показателей.

В литературе первая проблема сводится к двум вариантам решения [4; 5; 8 и др.]:

- моделированию ожиданий и фактов в системе соответствующих счетов учета;
- моделированию ожиданий и фактов в первичной документации и контрольной отчетности.

Если рассматривать оба варианта с точки зрения второй проблемы исследования, можно заметить, что менее изученным остается применения счетов учета. Причем, высокие контрольно-аналитические и информационные свойства счетов учета позволяют рассматривать проблему как одну из наиболее значимых направлений развития контроллинга.

В настоящий момент существует несколько концепций постановки учетно-аналитического обеспечения контроллинга с применением счетов учета и двойной записи. Структурный анализ позволяет выделить следующие отличительный признак различных вариантов: направленность учетных записей, отражающих формирование плановых и фактических показателей.

Исходя из признака, возможны следующие варианты постановки учета:

- учет отклонений методом обратных записей, отражающих формирование плановых показателей (далее метод обратных записей);
- учет отклонений методом прямых записей, отражающих формирование плановых показателей (далее метод прямых записей).

Принципы, заложенные в данных вариантах постановки учета, можно представить формализовано в виде математических расчетов.

Учет отклонений методом обратных записей исходит из следующей формы расчета:

$$\begin{aligned} \text{Сумма}_{\text{учета}} &= \text{Сумма}_{\text{отклонения}} = \\ &= \text{Сумма}_{\text{факт}} - \text{Сумма}_{\text{план}} \end{aligned} \quad (1)$$

Как видно из формулы (1), подобная постановка учета подчеркивает инверсный характер плановых показателей. Учет в данном случае требует регистрации факта и плана, в то время как отклонение может быть вычислено автоматически. В этом заключается одно из преимуществ первого варианта.

Принцип обратных записей, сопоставляющих сметные и фактические значения, применил профессор В.Ф. Палий [8, с. 125-133]. Схематически метод учета отклонений, предложенный В.Ф. Палием, можно представить, как показано на рис. 1.

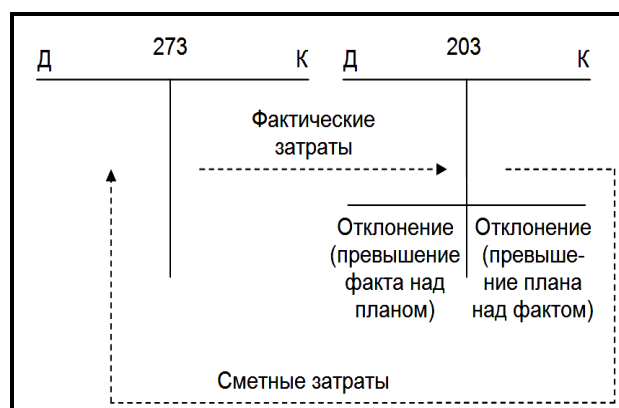


Рис. 1. Учет отклонений методом обратных записей

Как видно из схемы, метод предполагает постановку учета фактических, плановых показателей и отклонений факта от плана на одном общем счете. Отсюда следует, что обязательное сальдирование счета позволяет отражать лишь свернутое движение отклонений. С точки зрения кибернетического подхода Шеннона к информации подобная постановка оправдана. Однако в этом случае, не проведя повторных восстанавливающих записей на суммы списанных плановых показателей, становится невозможным, во-первых, построить интегральную планово-контрольную отчетность, во-вторых, рассчитать суммы калькуляционных расходов по каждой отдельной операции либо самостоятельному этапу хозяйственного процесса.

Более того, данный метод не позволяет совмещать учет отклонений с финансовым учетом и поэтому требует ведения учета фактических показателей дважды.

Оба момента могут рассматриваться в качестве аргумента в пользу разделения учета на две параллельные системы регистрации фактических и плановых значений (рис. 2).

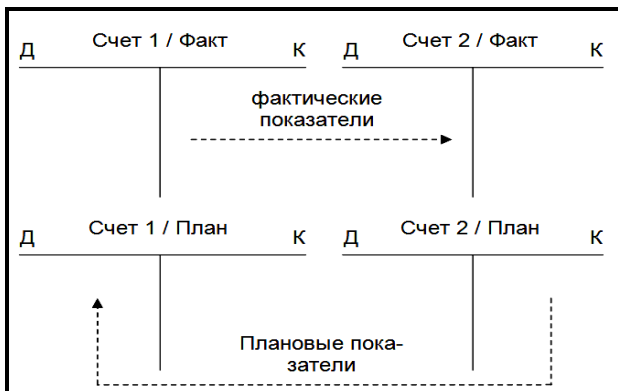


Рис. 2. Параллельный учет фактических и плановых показателей с обратным списанием нормативных значений

Как видно из рис. 2, параллельный учет фактических и плановых показателей, в сущности, представляет собой форму аналитического учета, при котором каждая отдельная система счетов (фактных и плановых) может рассматриваться как кодирование одного аналитического уровня. При этом остается возможность при необходимости элиминировать из рассмотрения ненужную систему счетов, сосредоточив внимание, например, только на фактических показателях; либо принять в расчет все параллельные счета, исследуя только отклонения.

Более трудоемким и более аналитичным в контроллинге, по нашему мнению, является учет отклонений методом прямых записей. Данный метод исходит из следующей формы расчета:

$$\begin{aligned} \text{Сумма}_{\text{учета}} &= \text{Сумма}_{\text{факт}} = \\ &= \text{Сумма}_{\text{план}} + \text{Сумма}_{\text{отклонения}} \end{aligned} \quad (2)$$

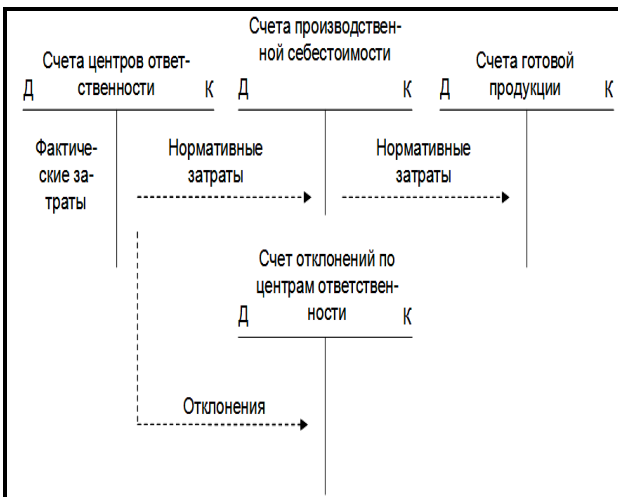


Рис. 3. Учет отклонений от бюджетных затрат до определения производственной себестоимости продукции [5, с. 468]

Применение метода прямых записей наглядно проиллюстрировал профессор В.Б. Ивашкевич. Ученый предложил варианты учета отклонений от бюджетных (плано-

вых) затрат до определения и после определения производственной себестоимости продукции (рис. 3 и 4).

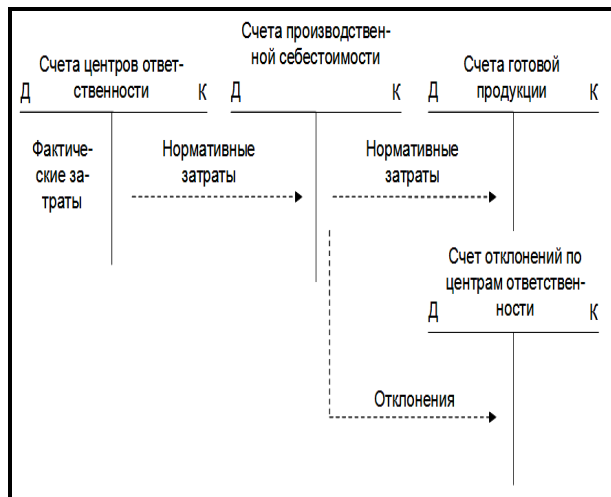


Рис. 4. Учет отклонений после определения производственной себестоимости продукции [5, с. 469]

Как видно из схем учета (см. рис. 3 и 4), метод прямых записей позволяет прямо разделять фактические показатели на нормативные величины (плановые значения) и отклонения от нормативных величин. Причем с каждой последующей хозяйственной операцией отклонение может выделяться не общей суммой, обусловленной всеми факторами отклонений, а частями, обусловленными определенными факторами. Отсюда следуют высокие аналитические возможности данного метода, позволяющего регистрировать отклонения дифференцированно по факторам их возникновения. Для более детального изучения данного аспекта рассмотрим методику пофакторного анализа. Один из ее базовых постулатов предусматривает выделение следующих факторов отклонений:

- уровня деловой активности;
- нормы расхода ресурсов;
- цены ресурсов¹.

В соответствии с постулатом зависимые от деловой активности статьи плана и факта можно выразить следующими формулами:

$$\text{Переменные затраты} = K * N * Ц, \quad (3)$$

где

K – уровень деловой активности;

N – норма расхода ресурсов;

$Ц$ – цена ресурсов.

$$\text{Объем продаж} = K * Ц_{\text{продаж}}, \quad (4)$$

где $Ц_{\text{продаж}}$ – цена продаж.

Влияние поведения деловой активности на величину отклонений факта от плана определяется с помощью сопоставления аналогичных статей гибкого и первоначального бюджетов. Для расчета гибкого бюджета ста-

¹ В литературе также встречаются другие названия факторов. Так, например, деловая активность иногда именуется количественным фактором, объемом деятельности; норма расходов – эффективностью использования ресурсов. Несмотря на то, что альтернативные названия являются частным случаем, применимым в отдельном контексте (как например, эффективность – это следствие того, что нормы соблюдаются), в некоторых случаях их использование представляется более удобным, поскольку облегчает понимание значения факторов, либо устраняет коллизию значений слагающих термин понятий (как, например, в термине «фактическая норма»).

тью первоначальной сметы (так называемого статического бюджета) пересчитывают на фактический уровень деловой активности (объем производства или объем продаж). В результате формулы (3) и (4) преобразуются в следующий вид:

$$\text{Переменные затраты} = K_{\phi} * H_{\phi} * Ц_{\phi}, \quad (5)$$

где

K_{ϕ} – фактический уровень деловой активности;

H_{ϕ} – плановая (бюджетная) норма расхода ресурсов;

$Ц_{\phi}$ – плановый (бюджетный) уровень цены ресурсов.

$$\text{Объем продаж} = K_{\phi} * Ц_{\phi}^{\text{продаж}}, \quad (6)$$

где $Ц_{\phi}^{\text{продаж}}$ – плановый уровень цены продаж.

Таким образом, разницу между аналогичными статьями гибкого и первоначального бюджетов математически можно выразить следующим образом:

$$\text{Отклонение в затратах по объему} = \Delta K * H_{\phi} * Ц_{\phi}, \quad (7)$$

где ΔK – разница между фактическим и запланированным уровнями деловой активности.

$$\text{Отклонение в доходах по объему} = \Delta K * Ц_{\phi}^{\text{продаж}}. \quad (8)$$

Расчет отклонений, зависящих от остальных факторов, обычно предлагается проводить с помощью сопоставления факта с гибким бюджетом. Однако такой подход рационален только по отношению к статьям доходов. Применительно к статьям затрат он не позволяет разделять влияние нормы и цены. В данном случае требуются дополнительные аналитические процедуры. Формализовано данные процедуры можно представить следующим образом:

$$\text{Отклонение в затратах по нормам} = K_{\phi} * \Delta H * Ц_{\phi}, \quad (9)$$

$$\text{Отклонение в затратах по цене} = K_{\phi} * H_{\phi} * \Delta Ц, \quad (10)$$

где ΔH – разница между фактическим удельным расходом ресурсов и нормой;

$\Delta Ц$ – разница между фактическим и плановым уровнем цены ресурсов.

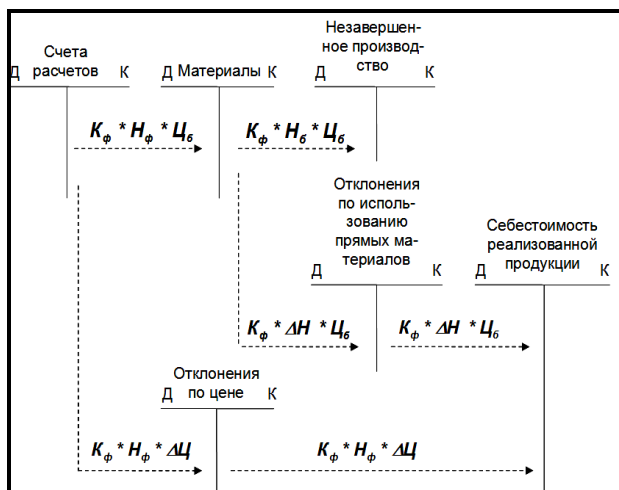


Рис. 5. Интеграция анализа в учет отклонений

Возможность интеграции последних двух аналитических действий в систему учета с применением счетов наглядно проиллюстрированы профессором А.Д. Шереметом [13, с. 121-125]. Для удобства анализа описанно-

го ученым условного примера представим фрагмент примера схематически (рис. 5).

Как видно из схемы (см. рис. 5), профессор А.Д. Шеремет предусматривает раздельную регистрацию отклонений по цене и по нормам. Причем метод позволяет с каждой последующей операцией выделять отклонение в отдельную систему записей, именно на том этапе хозяйственного процесса, в котором отклонение имело место. Данное свойство метода представляется особенно ценным при моделировании на счетах учета деятельности центров ответственности, поскольку центр ответственности – это исполнитель определенных операций.

Вместе с тем, представленную выше схему дифференцированного учета отклонений, мы предлагаем совершенствовать, дополнив учет регистрацией на счетах отклонений по количественному фактору. Важность данного учетно-аналитического действия можно проиллюстрировать на примере процессов поиска и освоения нефтяных месторождений.

Следуя логике настоящего исследования, представим вид деятельности не просто как однородный коммерческий процесс, а как сложный комплекс последовательных мероприятий.

В начале данного комплекса стоит процесс поиска и разведки нефтяных месторождений. Поиск и разведка нефтяных месторождений предполагает поочередное проведение таких мероприятий, как:

- общая геологическая съемка;
- структурно-геологическая съемка;
- геофизическое исследование;
- геохимическое исследование;
- поисково-разведочные работы, пробное бурение.

В конечном итоге процесс разведки месторождений должен дать технико-экономическое представление о перспективах освоения исследуемого места разведки.

После того, как было определено перспективное нефтяное месторождение, с требуемыми уровнями дебета и качеством нефти, приступают к следующему этапу – бурению. В свою очередь бурение также подразумевает ряд последовательных операций, в самом общем виде которые можно представить следующим образом:

- обустройство площадки;
- монтаж буровой вышки;
- приготовление бурового раствора;
- непосредственно бурение скважины.

По окончании бурения, скважину оборудуют и осваивают. Данный процесс также проводится последовательно:

- пробуренную скважину обсаживают стальными трубами;
- цементируют пространство между внешними стенками обсадной трубы и стенками скважины;
- проводят перфорацию скважины;
- посредством комплекса мероприятий по выводу притока жидкости из продуктового пласта к забою скважину подготавливают к эксплуатации.

Вышерассмотренный комплексный процесс позволяет отметить, что завершение каждого последующего мероприятия (этапа процесса) является необходимым условием начинания следующего этапа. Например, нет смысла начинать пробное бурение, без глубокого геохимического анализа. Даже если составлена структурная карта возможных ловушек нефти, и на геофизическое исследование потрачены значительные финансовые ресурсы, в потенциальных месторождениях нефти может не оказаться, и в этом случае убытки от несостоявшегося пробного бурения во много раз превысят расходы упу-

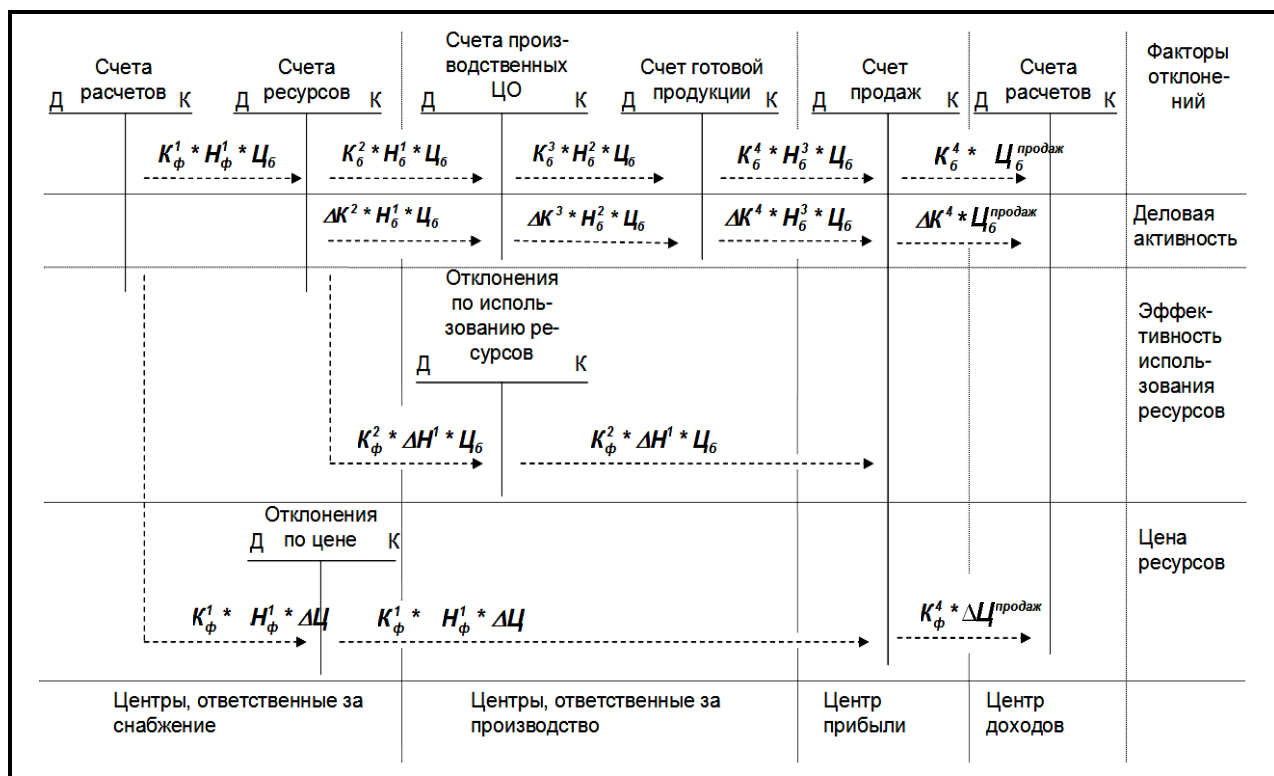


Рис. 7. Интегральная схема учета методом прямых записей, отражающих формирование планово-контрольных показателей

Не останавливаясь подробно на положениях теории, отметим лишь, что плановое значение количественно фактора в любой хозяйственной операции должно рассчитываться с учетом ограничивающего общий процесс фактора.

Таким образом, из теории ограничений следует, что отрицательное отклонение по объему (то есть превышение бюджетной величины затрат над фактической, обусловленное количественным фактором) может привести (если не образован резерв на выходе из операции) к снижению конечного результата на выходе из хозяйственного процесса. Примечательным представляется тот факт, что с общепринятой точки зрения подобного рода отклонения классифицируются как благоприятные.

Вместе с тем, теория ограничений позволяет по-новому интерпретировать положительные отклонения (то есть превышение фактических затрат над их плановой величиной). С традиционной точки зрения любые подобные отклонения являются неблагоприятными. В действительности же они лишь создают дополнительный запас ресурсов на выходе из операций. Если данный запас рассматривается как «буфер» (резерв безопасности), создаваемый с тем, чтобы минимизировать риск простоя процесса в целом, то положительное отклонение является даже необходимым. В ином случае оно ведет к избыточным калькуляционным расходам, связанным с содержанием дополнительных запасов, что должно быть классифицировано как нежелательное явление.

После того, как были изучены основные методологические вопросы постановки учетно-аналитического инструментария контроллинга, представляется логичным на их основе предложить интегральную схему учета

планово-контрольных показателей с применением метода прямых записей (см. рис. 7).

Дополнительные условные обозначения в схеме:

- надстрочные индексы – признаки принадлежности фактора соответствующему этапу (операции) в хозяйственном процессе;
 - ЦО – центры ответственности.
- Хотелось бы обратить внимание, что представленная интегральная схема учета позволяет провести дифференциацию учетных данных в двух взаимосвязанных разрезах:
- по ЦО;
 - по факторам (причинам) отклонений.

Дифференциальную структуру наглядно иллюстрирует условное матричное разбиение схемы на области ответственности. Для удобства анализа разбиение было проведено следующим образом:

- по горизонтали были обозначены факторы отклонений;
- по вертикали – ЦО.

В конечном счете мы получили следующие результаты анализа:

- во-первых, учет с применением счетов и субсчетов при моделировании любой хозяйственной деятельности позволяет дифференцировать функцию обратной связи как минимум по четырем ЦО:
 - центрам, ответственным за снабжение;
 - производственным ЦО;
 - центрам прибыли;
 - центрам доходов;
- во-вторых, в моделировании деятельности ЦО участвуют следующие счета:
 - центров, ответственных за снабжение, – счета расчетов с поставщиками и счета ресурсов;
 - производственных ЦО – счета соответствующих производственных ЦО и счета готовой продукции;
 - центров прибыли – счета продаж;

- центров доходов – счета расчетов с покупателями и заказчиками;
- в-третьих, учет с применением счетов и субсчетов позволяет дифференцировать области ответственности по следующим факторам:
 - в центрах, ответственных за снабжение, – по объему снабжения и ценам ресурсов;
 - в центрах, ответственных за производство, – по объему производства и эффективности использования ресурсов;
 - в центрах доходов – по объему продаж и цене продаж.

Следует пояснить, что первый вывод, важен при построении финансовой структуры предприятия. Интересно заметить, что многие консультанты в области управленческого учета рассматривают данную задачу как первоочередную в процессе постановки бюджетирования [2]. С точки зрения вопросов настоящего исследования финансовая структура может рассматриваться как исходное условие постановки учетно-аналитического обеспечения финансового бюджетирования и контроллинга, из которого вытекает полезность второго и третьего выводов.

Второй вывод представляется ценным при решении обозначенной выше проблемы выбора единой системы регистров для отражения плановых и фактических показателей в общей плоскости.

Третий вывод выявляет методологическую ценность использования в контроллинге представленной системы учета при решении задач управления.

Литература

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] / А. Апчерч ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002.
2. Бюджетирование: шаг за шагом [Текст] / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. – СПб. : Питер, 2007.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. комплекс для студентов вузов / К. Друри. – 6-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
4. Ермакова А. Бюджетирование в системе управленческого учета [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.А. Ермакова. – Казань : КГФЭИ, 2000.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2003.
6. Ивашкевич В.Б. Управленческий аудит компании в условиях кризиса [Текст] / В.Б. Ивашкевич, Б.Р. Гареев // Управленческий учет. – 2009. – №8. – С. 98-107.
7. Контроллинг [Текст] : учеб. / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова ; под ред. А.М. Карминского, С.Г. Фалько. – М. : Финансы и статистика, 2006.
8. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009.
9. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / В.Я. Соколов. – СПб. : СПбГУЭФ, 2007.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005.
11. Фолльмут Х.И. Инструменты контроллинга [Текст] / Х.И. Фолльмут ; пер. с нем. Н.Н. Максимовой. – М. : Омега-Л, 2007.
12. Хан Д. Планирование и контроль: стоимостно-ориентированная концепция контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг ; пер. с нем. Л.Г. Головача, М.П. Лукашевича и др. – М. : Финансы и статистика, 2005.
13. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова ; под ред. А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2005.

14. Шигаев А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия [Текст] : учеб. пособие / А.И. Шигаев. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008.
15. Шрагенхайм Э. Управление дилеммы : теория ограниченной в действии [Текст] / Э. Шрагенхайм ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007.
16. Noreen E. The theory of constraints and its implications for management accounting / by E. Noreen, D. Smith, James T. Mackey – Great Barrington.: North River Press, 1995.

Гареев Булат Рафаэлевич

РЕЦЕНЗИЯ

Одной из наиболее слабо разработанных в теории и слабо апробированных на практике вопросов является проблема выбора, обоснования и использования счетов бухгалтерского управленческого учета и принципов двойной записи. Посильный вклад в решение этой проблемы делает рецензируемая статья Б.Р. Гареева. В ней на достаточно высоком научном уровне излагаются рекомендации автора о совершенствовании порядка регистрации, аналитического преобразования и сопоставления бюджетных и фактических показателей, выборе варианта учетных записей, сопоставляющих сметные и действительные значения затрат. Заслуживает внимания его предложения о необходимости дополнить существующую схему дифференцированного учета отклонений выявлением отклонений по количественному фактору. Это особенно важно для добывающих отраслей промышленности, в том числе для предприятий, занимающихся разработкой нефтяных и газовых месторождений и добычей нефти и газа.

Представляет интерес авторский подход к возможностям использования теории ограничений в управленческом учете и анализе. Основанная на этом подходе представляется вполне обоснованной интегральная схема учета методом прямых записей, отражающих процесс формирования планово-контрольных показателей коммерческой организации.

Статья Б.Р. Гареева содержит и ряд других интересных рассуждений об учетных аспектах контроллинга.

Все это дает основания для суждения о целесообразности публикации статьи Гареева Булата Рафаэлевича «Контроллинг на основе системы счетов бухгалтерского учета и принципов двойной записи» в специализированном научно-практическом журнале.

Ивашкевич В.Б., д.э.н., профессор, зав. кафедрой управленческого учета и контроллинга Казанского государственного финансово-экономического института

2.1. ACCOUNTS AND DUAL RECORDING BASED CONTROLLING

B.R. Gareev, Candidate of Economic Science, Assistant of Chair «the Management Accounting and Controlling»

Kazan State Finance and Economics Institute

The article investigates the problems of accounts and dual recording use in controlling, classifies and analyses account methods, invents the rule of value moving on accounts. Based on consequence from the account rule and theory of constraints author suggests the integral accounting scheme for controlling.

The article may be useful for financial management, accountants and controllers training and further accounting and controlling problems research.

Literature

1. A. Upchurch. Management Accounting: principles and practice: in Russian translation / edited by Sokolov Y.V. and Smirnova I.A. – M.: Financi i statistica, 2002.
2. E. Dobrovolskiy, B.Karabanov, P.Borovkov, E. Gluhov, E. Breslav. Budgeting: step by step. – StP.: Piter, 2007.
3. C. Drury. Management Accounting for Business Decision: textbook. – M.: UNITI-DANA, 2003.
4. N.A. Ermakova. Budgeting in management accounting: dissertation. – Kazan: KSFEI, 2000.

5. V.B. Ivashkevich. Management Accounting: textbook. – M.: Economist, 2003.
6. V.B. Ivashkevich, B.R. Gareev. Managerial audit of company in crises conditions // Upravlencheskiy uchet. – 2009. - №8. – P. 98-107.
7. Controlling: textbook. / Karminskiy A.M., Falko S.G., Jevaga A.A., Ivanova N.U. – M: Financi i statistica, 2006.
8. V.F. Paliy. Management accounting of costs and incomes (with financial accounting elements). – M.: INFRA-M, 2009.
9. V.Y. Sokolov. Theory of dual accounting: dissertation. – StP.: StPSUEF, 2007.
10. Y.V. Sokolov. Theory of accounting – M.: Financi i statistica, 2005.
11. H.Y. Folmut. Controlling instruments. / translated by Maksimova N.N. – M.: Omega-L, 2007.
12. D. Khan, H. Hungenberg. Planning and Control: value based concept of controlling. / translated by Golovach L.G., Lukashovich M.L. and others. – M.: Financi i statistica, 2005.
13. A.D. Sheremet, O.E.Nikolaeva, S.I. Poljakova. – ID FBK-PRESS, 2005.
14. A.I. Shigaev. Controlling of enterprise development strategy: textbook – M.: UNITY-DANA, 2008.
15. E. Shragenheim. Fix management: theory of constraints on stream – M.: Alpina Business Books, 2007.
16. E. Noreen. The theory of constraints and its implications for management accounting / by E. Noreen, D. Smith, James T. Mackey – Great Barrington.: North River Press, 1995.

Keywords

Controlling; accounts; dual recording; planned performance; analytical accounting; theory of constrains; responsibility centers.