

5. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР.– М.: Юридическая литература, 1973.
6. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит.– М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000.
7. Сотникова Л.В. Методология оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита.– М.: ВЗФЭИ, 2003.
8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.– М.: Финансы и статистика, 1995.

(Продолжение следует)

ИНФОРМАЦИОННО-СТРУКТУРНОЕ ФОРМИРОВАНИЕ СЕГМЕНТАРНОЙ (ВНУТРЕННЕЙ) ОТЧЕТНОСТИ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ И ОРГАНИЗАЦИЯ

О. П. Алешкевич, БГЭУ

Затраты на производство являются основным объектом производственного учета. Уровень затрат является критерием использования эффективных или неэффективных форм и методов хозяйствования и обусловлен сложившимися производственными отношениями. Этот показатель свидетельствует о рациональном и эффективном использовании производственного потенциала и получении высоких результатов при минимальных затратах.

Для управления затратами в процессе производства деятельность организации должна быть представлена системой обобщающих показателей в отчетности, которая является одновременно и средством управления организацией и способом деятельности. Совокупность показателей отчетности характеризуют условия и результаты работы организации, в том числе ее технологического производственного процесса, за отчетный период. Показатели отчетности всегда имеют комплексный характер, потому что представляют разные аспекты хозяйственных операций. Отчетность является как конечным этапом определенного учетного цикла, так и начальным для принятия управленческих решений. Она не только отражает, но и обслуживает процесс производства, так как содержит разнообразную количественную и качественную информацию о результатах и перспективах.

Следовательно, отчетность о затратах на производство представляет собой внутрихозяйственную отчетность, которая формируется для удовлетворения потребностей внутренних пользователей: руководителей, менеджеров различного уровня. Ее показатели подкрепляются соответствующими документами и регистрами, то есть юридически обоснованы. Это является следствием реализации основного принципа бухгалтерского учета – сплошного, непрерывного и документированного отражения всех хозяйственных операций. Внутрихозяйственная отчетность представляет прежде всего информацию о затратах – основном объекте производственного учета.

Отечественная учетная практика представления информации для управления идет по пути увеличения количества форм внутрипроизводственной отчетности при отсутствии ее систематизации по определенным критериям составления, без единой модели ее построения. Это приводит к утрате ею стимулирующих импульсов на принятие управленческих решений. Внутрипроизводственную отчетность можно представить вторым уровнем отчетности организации, который позволяет представить результаты работы ее подразделений, центров ответственности.

Для решения вопроса об информационном содержании, формате, количестве и периодичности представления необходимо обосновать ряд методических положений и сформулировать задачи и требования, предъявляемые к внутрипроизводственной отчетности, принципы ее формирования, а также сформулировать подходы к структурному построению форм, произвести классификацию ее видов.

Основной задачей внутренней отчетности является представление руководству предприятия информации для принятия решений в пригодном для восприятия и анализа виде, поэтому по существу она является аналитическим изложением сводных показателей. Внутрипроизводственная отчетность не может быть ограничена лишь констатацией фактов. Она должна быть инструментом для принятия решений, поэтому должна содержать варианты прогнозов и предложений. Исходя из специфики целевой принадлежности внутрипроизводственной (сегментарной) отчетности можно сформулировать следующие базовые критерии формирования ее показателей. Эти критерии не могут быть произвольными, они выражают сущность отчетности как объекта исследования и учетной практики и сводятся к следующему:

- достаточный объем и направления формирования информации о затратах (по объектам учета затрат, по местам их возникновения, сегментам деятельности, центрам ответственности);
- представление нормативной, плановой и сметной информации для сопоставления с фактическими данными и выявления отклонений фактически достигнутых результатов;



- зависимость отчетных показателей от учитываемых объектов и постановки учетной работы;
- определение границ отчетного сегмента (индивидуальность заказов или серийность производства);
- зависимость формата отчетности от объектов учета (от формирования центров затрат и распределения сфер ответственности по функциональным сегментам);
- возможность визуального сопоставления показателей доходов и расходов по конкретным объектам учета затрат (для оперативного выявления доли участка каждого центра затрат и ответственности в получении прибыли в организации);
- определение границ значительности отчетных форм в зависимости от роли сегмента затрат в общей величине дохода организации;
- направленность представления внутренних отчетных форм (только тем потребителям информации, которые должны регулировать результативные показатели, принимать соответствующие управленческие решения и оценивать степень экономического риска от их реализации).

Особого рассмотрения заслуживает приведенный критерий достаточного объема и направлений формирования отчетности о затратах. Считаем, что предоставление информации следует осуществлять, во-первых, только по затратам с наибольшим удельным весом. Во-вторых, структура форм внутренней отчетности по затратам должна согласовываться со структурой форм отчетности по доходам, что обеспечит их сопоставление и возможность рассчитать маржинальный доход по отдельным объектам учета. И, в-третьих, при разработке форм отчетности следует осуществлять избирательный подход при включении объектов затрат в отчет. Здесь не обязательно формировать отчетные данные по всем видам продукции и по всем структурным подразделениям. Вместе с тем, при составлении внутренней отчетности нельзя ограничиваться затратами, включаемыми в себестоимость продукции и регулируемые налогом. В целом внутренняя отчетность не должна ограничиваться констатацией фактически понесенных затрат. Она должна содержать отклонения от целевых параметров, представлять динамику изменений с целью проведения анализа и формирования вероятных прогнозов.

По поводу представления в сегментарной (внутренней) отчетности нормативной, плановой и сметной информации необходимо отметить обязательность наличия в отчетных формах таких показателей и отклонений от них. Это в хозяйственной деятельности дает возможность управлять затратами по отклонениям и способствует быстрому выявлению причин их возникновения и установлению границ ответственности за это. В большей мере это относится к отчетности в разрезе структурных подразделений.

В отношении критерия определения границ значительности отчетных форм в зависимости от роли сегмента затрат в общей величине дохода организации следует указать, что выделение внутренней формы отчетности в качестве самостоятельной следует производить при наличии трех взаимосвязанных между собой условий: величина дохода (выручки) и финансового результата от реализации по конкретному сегменту не должна быть менее 5% от таких же величин в целом по организации. И затраты, участвующие в формировании выручки, не должны быть также менее 5% от общей их суммы в организации. Практика управления затратами в производстве показывает достаточность минимального уровня приведенных показателей для их включения во внутрипроизводственную отчетность с целью анализа и принятия соответствующих решений.

Рассмотренные критерии формирования внутренней отчетности позволяют определить и требования, предъявляемые к ней. Эти требования являются своего рода целевыми действиями учетно-аналитической службы при ее подготовке. В отличие от бухгалтерской отчетности, которая ориентирована на внешних пользователей, внутренняя отчетность в своем информационно-структурном содержании и строении должна быть ранжирована по уровню пользователей: высшее руководство организации, руководители структурных подразделений всех уровней, руководители и специалисты отдельных участков работ (мастера, начальник смен и др.). Этим самым будет обеспечиваться выполнение основной цели составления внутренних отчетов: удовлетворение потребностей пользователей информации. Поэтому для высшего руководства организации следует представлять интегрированные показатели в целом по организации и в разрезе основных структурных подразделений на любой момент времени, а также плановые (прогнозные) показатели хозяйственной деятельности организации на предстоящий период. Для руководителей структурных подразделений в отчетности должны быть отражены ключевые показатели их подразделений на любой момент времени, а также для сравнения – и информация о других подразделениях. Руководителям и специалистам отдельных участков работ (мастерам, начальникам смен) следует представлять фактические и плановые показатели основных производственных факторов. Все это позволяет сформулировать следующие требования к внутренней отчетности:

- информация отчетности должна быть пригодна для принятия решений. Следовательно, она должна быть представлена своевременно, то есть тогда, когда в ней возникает необходимость;
- информация отчетности должна отражать особенности и цели управления в зависимости от его уровней (рангов), то есть она должна быть целесообразной. Отчетные показатели должны быть доведены до соответ-

ствующих пользователей с соблюдением конфиденциальности;

- информация отчетности должна обеспечивать возможность установления сходства и различий между отдельными рядами экономических явлений. Это означает ее сопоставимость и сравнимость во времени и по сегментам представления (подразделениям);

- отчетные данные должны быть пригодны для принятия нескольких решений сразу или для корректировки прежнего решения, следовательно, они должны иметь обратную связь;

- показатели отчетности должны быть представлены без ошибок и пристрастности (предвзятости), что будет свидетельствовать о ее объективности и надежности.

Следующим методологическим этапом обоснования учетной модели формирования внутренней отчетности является ее классификация. Классификация обеспечивает построение системы внутренней отчетности в соответствии с действующей моделью бухгалтерского учета. Классифицировать внутреннюю отчетность — это означает упорядочить ее в необходимых аспектах на основе последовательного разделения множества элементов на подмножество по заданным признакам. Анализ различных мнений и предложений по классификациям и практики управления затратами в производственном процессе позволяют сформулировать и рекомендовать следующие подходы к агрегированию ее показателей, то есть классификации:

- по характеру отражаемых функций управления (по уровням (рангам) управления для определения оценочного экономического эффекта для обоснования того или иного варианта решения);

- по назначению (основные и вспомогательные формы);

- по периодичности составления (оперативные, текущие, прогнозные) форм. Частота представления отчетов зависит от времени, за которое содержащаяся в них информация устаревает и перестает быть востребованной для принятия управленческих решений. Одни показатели должны представляться в момент возникновения — немедленно, ежечасно, ежесменно, ежесуточно, а другие — раз в неделю, декаду, месяц и реже. Одни и те же отчетные данные для руководителей среднего звена и специалистов могут представляться детально и ежедневно, а для высшего руководства организации — в интегрированном виде и еженедельно или раз в месяц.

Оперативной или даже немедленной должна быть информация о неожиданных простоях, расходах и потерях при экстремальных ситуациях, которые влияют на процесс хозяйственной деятельности и требуют незамедлительного принятия решения руководителями всех уровней управления организации. Большинство же показателей внутренней отчетности не требуют такой оперативности представления. В организациях деревообработки данные о расходе материалов и сырья, выпуске продукции и полуфабрикатов, браке и отклонениях от норм, о количестве и стоимости продаж обычно представляют ежедневно и еженедельно. Данные о прибыльности и рентабельности отдельных видов продукции уже следует приводить в ежемесячных формах отчетности.

- по режиму представления отчетных форм (регламентные и запросные);

- по структуре (форме строения и содержанию) — (простые и сложные);

- по направлениям ее гармонизации с используемыми учетными процедурами. По этому классификационному признаку можно выделить три условия формирования системы внутренней отчетности:

- предмет внутренней отчетности;

- системообразующие факторы (учетные принципы);

- этапность внедрения системы отчетности.

Составляющие элементы данных условий можно представить следующим образом (рис.1).

По классификационному признаку, предусматривающему структурное строение и содержание отчетов, внутренняя отчетность о затратах должна представлять показатели в следующих аспектах:

- представление полной себестоимости;

- представление дифференцированных затрат (относящихся к конкретной хозяйственной ситуации). Дифференцированные затраты демонстрируют определенную модель хозяйственной ситуации, относятся к какому-либо альтернативному варианту и не отражают фактическое состояние;

- представление отчетов по центрам ответственности.

Определение оптимального структурного представления отчетных данных по форме является важным этапом формирования системы внутренней отчетности. Если самая подробная информация будет представлена в неудобной для ее анализа форме, то она будет бесполезной и явится источником неверных решений. Поэтому при формировании форм и видов внутренней отчетности необходимо руководствоваться, во-первых, представленными в систематизированном виде методологическими положениями и учитывать особенности

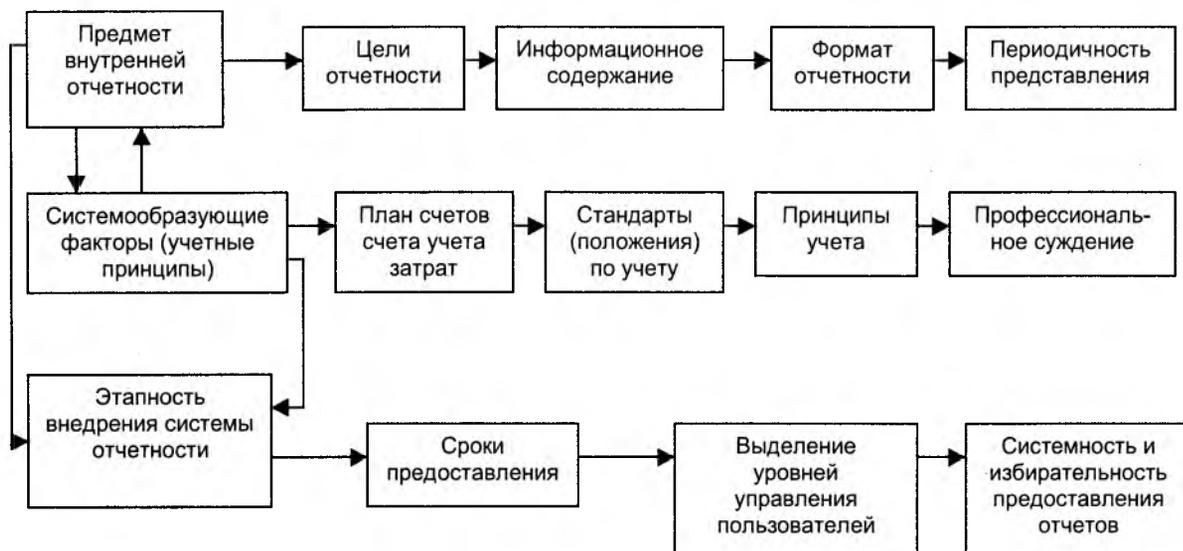


Рис. 1. Классификация системообразующих факторов и элементов гармонизации внутренней отчетности с учетной практикой

технологии производства отдельных организаций. При этом основными факторами, влияющими на структуру и формат внутренних отчетов, можно признать их информационное содержание, потребность пользователей отчетности, простота и экономичность их формирования и передачи. В настоящее время нет стандартного набора форм внутренней отчетности с единым для всех хозяйствующих субъектов форматом и общей структурой. Их состав и содержание не регламентируется законодательными и нормативными положениями. Руководствуясь вышеизложенным и принимая в качестве обоснования результаты анализа практического управления затратами в организациях деревообработки, можно рекомендовать следующий состав форм отчетности по производственной деятельности организаций:

- отчет о производстве продукции;
- производственный отчет: затраты и результаты;
- отчет по видам оплат;
- отчет о закупках сырья, материалов;
- отчет о запасах сырья и материалов;
- отчет об остатках готовой продукции (по видам);
- отчет о незавершенном производстве;
- отчет о затратах по соответствующим уровням управления и ответственности;
- отчет о продаже продукции;
- отчет о затратах сырья (материалов) по общему выпуску продукции и на единицу.

Отдельные формы внутренней (сегментарной) отчетности по их информационно-структурному содержанию представлены в таблицах 1-6.

Таблица 1

ООО "Альво"
организация
Цех № 2
подразделение (центр затрат)
Смена № 1
смена (центр затрат)

Периодичность представления ежедневно

Отчет о производстве продукции

Наименование продукции (полуфабриката)	Номенклатурный номер	Единица измерения	Выпуск за смену		Отклонения за смену п.5 – п.4	Отклонения с начала месяца
			по плану	фактич.		
1	2	3	4	5	6	7
Щит мебельный		м ²	6,667	6,208	- 0,459	- 2,381

Ответственное лицо за подготовку отчета Фридрих С. М.
ф.и.о.

_____ подпись

Ответственное лицо за принятие решений Хилько Э. П. _____
 Ф.И.О. _____ подпись _____

Дата представления _____

Таблица 2

ООО "Альво"
 организация

 подразделение (центр затрат)

Периодичность
 представления раз в месяц

Производственный отчет: затраты и результаты

Показатели	Фактически по счету
1	2
Объем реализации	157 985 292
предельные затраты (переменные)	147 430 826
маржинальный доход (всего)	10 554 466
в процентах к объему реализации	6,68%
Постоянные затраты:	
общепроизводственные (всего)	71 985 230
в процентах к объему реализации	45,56%
общехозяйственные (всего)	20 332 473
в процентах к объему реализации	12,87%
Прибыль	3 152 706
в % к объему реализации	2%

Ответственное лицо за подготовку отчета Фридрих С. М. _____
 Ф.И.О. _____ подпись _____

Ответственное лицо за принятие решений Хилько Э. П. _____
 Ф.И.О. _____ подпись _____

Дата представления _____

Таблица 3

ООО "Альво"
 организация
Цех № 1, цех № 2
 подразделение

Периодичность
 представления раз в месяц

Отчет по видам оплат

Отчетный период	Подразделение (центр затрат)	Категория	Вид оплаты	Время по норме	Время фактически	Расценка за единицу продукции (времени)	Сумма оплаты		Отклонения п.9-п.8
							по норме	по факту	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
апрель	Цех № 2		заработная плата	10693,4 нормочасов	7495,9 нормочасов	1120,51	11982062	8399231	- 3582831
	Цех № 1		-/-	2034	1425,76	1120,51	2279117	1597578	- 681539

Ответственное лицо за подготовку отчета Фридрих С. М. _____
 Ф.И.О. _____ подпись _____

Ответственное лицо за принятие решений Хилько Э. П. _____
 Ф.И.О. _____ подпись _____

Дата представления _____

Таблица 4

ООО "Альво"
 организация
Отдел маркетинга
 подразделение

Периодичность
 представления ежемесячно

Отчет о продаже и остатках готовой продукции

Продукция (наименование)	Ед. изм.	Плановые показатели реализации (к-во)	Фактический объем реализации	Отклонения	Текущий запас готовой продукции	Предельно минимальный запас готовой продукции	Остаток готовой продукции	Прирост остатка готовой продукции
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Щит клееный	м ³	200	Экспорт	88,929	200,929 м ³ 6879 м.п.	83,3 м ³	206,27 м ³ 6879 м.п.	5,341
	65,082							
	магазины							
	27,459							
м.п.	5088,14	предприятия РБ	19,46	426				

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Ответственное лицо за подготовку отчета Фридрих С. М. _____
 Ф.И.О. _____ подпись
 Ответственное лицо за принятие решений Хилько Э. П. _____
 Ф.И.О. _____ подпись
 Дата представления _____

Таблица 5

ООО "Альво"
 организация

Периодичность
 представления раз в месяц

подразделение (центр затрат)

Отчет о затратах по уровням управления и ответственности

Статьи затрат (показатели)	По норме (смете)	Фактически	Отклонения , +, - п.3-п.4	Причины отклонений
1	2	3	4	5
Центр затрат <u>ООО «Альво»</u> смена, участок, бригада				
Сырье и материалы	55 298 969	55 298 969	-	Работа станков без производства продукции во время перерывов
Заработная плата	42 985 706	42 985 706	-	
Отчисления на социальные нужды	16 012 380	16 012 380	+ 109 261	
Топливо и электроэнергия	8 917 029	9 026 290	+ 109 261	
ИТОГО	123 214 084	123 323 345		
Центр затрат <u>Цех №1, цех №2</u> цех				
Участок № 1	-	-	-	Работа станков вхолостую
Участок № 2	-	-	-	
Участок № 3	-	-	-	
Смена № 1	-	-	-	
Смена № 2	-	-	-	
ИТОГО по участкам и сменам	-	-	-	
Общепроизводственные расходы:				
- амортизация	34 873 428	34 873 428	-	
- электроэнергия	5 517 369	5 626 630	+109 261	
- заработная плата	11 879 939	11 879 939	-	
ИТОГО	52 270 736	52 379 997	+109 261	
Центр затрат <u>технологический комплекс</u>				
Цех (название)	-	-	-	Работа станков вхолостую
Цех (название)	-	-	-	
Цех (название)	-	-	-	
ИТОГО по цехам	-	-	-	
Общехозяйственные расходы:				
- заработная плата	9 118 043	9 118 043	-	
- амортизация	725 360	725 360	-	
- расходы на содержание (отопления и освещение и др.)	141 634	141 634	-	
ИТОГО затрат по организации	188 324 981	188 434 242	+109 261	

Ответственное лицо за подготовку отчета Фридрих С. М. _____
 Ф.И.О. _____ подпись
 Ответственное лицо за принятие решений Хилько Э. П. _____
 Ф.И.О. _____ подпись
 Дата представления _____

Таблица 6

ООО "Альво"
 организация

Периодичность
 представления ежемесячно

подразделение (центр затрат)

Отчет о затратах сырья (материалов) на производство по общему выпуску продукции

Вид сырья (материалов)					
Виды операций технологического цикла	Расход по норме	Расход фактически	Отклонения	Причины отклонений	Ответственные лица
1	2	3	4	5	6
1. Срачивание заготовки – клей Cascol 3353	3,165 кг	3,165 кг			

Окончание таблицы 6

1	2	3	4	5	6
2. Прессование (склеивание ламелей по ширине в счет)					
- клей Cascorit 1206	4,723 кг	4,723 кг			
- отвердитель 2545	0,944 кг	0,944 кг			
- антиадгезив	0,242 кг	0,242 кг			
	0,52 кг	0,85 кг	- 0,33	Лес 3, 2 сортов	
3. Шпатлевка Sparrelli					
Шлифовка					
№ 60	0,382 шт.	0,382 шт.			
№ 80	0,226 шт.	0,226 шт.			
№ 120	0,2 шт.	0,2 шт.			
4. Упаковка	4,267 м.п.	4,267 м.п.			
- п/э пленка, шир. 1,5 м	10,65 м.п.	10,65 м.п.			
- п/п лента, 1,9 x 10	4,5 шт.	4,5 шт.			
- уголок защитный	2,282 шт.	2,282 шт.			
- скобки металлические	009 к-во	009 к-во			
- скотч 50 x 63	рулона	рулона			

Такая же форма отчета предусмотрена и о расходе материалов на единицу выпуска продукции.

Ответственное лицо за подготовку отчета Гусаев П. Г. _____
 Ф.И.О. _____ подпись

Ответственное лицо за принятие решений Хилько Э. П. _____
 Ф.И.О. _____ подпись

Дата представления _____

Таким образом, внутренняя отчетность представляет собой постоянно изменяющуюся систему форм информации. Приведенные формы внутренней отчетности, их содержание свидетельствуют, во-первых, о ее целевом назначении – контролировать затраты и результаты процесса производства. Во-вторых, она предназначена для внутреннего использования – для повышения эффективности принимаемых управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность.— М.: АКДИ, Экономика и жизнь, 2000.
2. Кондратов Н. П. Бухгалтерский учет.— М.: Инфра-М, 2005.
3. Кондратова И. Т. Основы управленческого учета.— М.: Финансы и статистика, 2000.
4. Хамидулина Т. Р. Управление затратами.— М.: Экзамен, 2004.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ
 АМОРТИЗИРУЕМОЙ СТОИМОСТИ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
 С УЧЕТОМ ИХ ЛИКВИДАЦИОННОЙ СТОИМОСТИ**

О.В. Ефимова, БГЭУ

С вводом в действие нового порядка амортизации основных средств в учетной практике Республике Беларусь появилось такое понятие как амортизируемая стоимость. В соответствии с п. 8 гл. 1 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов № 187/110/96/18 от 23.11.2001 г. (в ред. Постановления № 33/10/15/1 от 24.01.2003 г.) под амортизируемой стоимостью основных средств понимается стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

В зависимости от конкретных условий начисления амортизации амортизируемой стоимостью является:

1) при неизменных условиях функционирования объектов — стоимость, по которой объекты основных средств (бывшие и не бывшие в эксплуатации) отражаются в бухгалтерском учете;

2) при изменении способов и методов начисления амортизации, а также условий функционирования объектов — недоамортизированная стоимость объектов основных средств. Ее величина представляет собой разницу между стоимостью, по которой эти объекты (бывшие и не бывшие в эксплуатации) отражаются в бухгалтерском учете и величиной накопленной амортизации.

То есть, в первом случае:

$$\text{Амортизируемая стоимость} = \text{Первоначальная стоимость};$$