

2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов [и др.]; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: Велби: Проспект, 2005.
3. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарев [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. — М.: Велби: Проспект, 2004.
4. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова; под ред. М.А. Вахрушиной. — М.: Омега-Л, 2009.
5. Малей, Е.Б. Учет реализации готовой продукции в организациях промышленности Республики Беларусь: современное состояние и направления развития: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.Б. Малей. — Минск, 2009. — 176 л.
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 Выручка // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias18.pdf>. — Дата доступа: 12.04. 2010.
7. Николаева, С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы / С.А. Николаева. — М.: Аналитика-Пресс, 2000.
8. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 181: с изм. и доп.: текст по состоянию на 18 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: [http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203\\_181.zip](http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203_181.zip). — Дата доступа: 18.10. 2010.
9. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: с изм. и доп.: текст по состоянию на 1 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: [http://www.minfin.gov.by/gmenu/business-accounting/plans/30\\_05\\_03\\_N89/](http://www.minfin.gov.by/gmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/). — Дата доступа: 01.10. 2010.
10. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. — М.: Бухгалт. учет, 2003.
11. Зарецкий, В.О. Экономическое содержание и формирование усеченной себестоимости реализованной продукции / В.О. Зарецкий // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2011. — № 4 (87).
12. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / М.А. Вахрушина. — 7-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2008.
13. Соколов, Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. — М.: Финансы и статистика, 2003.

*Статья поступила  
в редакцию 18.10. 2011 г.*

**В.Н. ПОЗНЯКЕВИЧ**

## **ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Эффективность использования ресурсов является главным качественным и количественным критерием хозяйственной деятельности организации. В настоящее время вследствие усложнения экономических условий хозяйствования крайне актуально стоит проблема повышения эффективности использования оборотных активов каждым субъектом хозяйствования. Данное обстоятельство требует детального исследования и дальнейшего совершенствования методики анализа как одного из основополагающих этапов управления оборотными активами, направленного на достижение достаточного уровня их ликвидности и рентабельности.

Совершенствование анализа эффективности использования оборотных активов в организациях текстильной промышленности Республики Беларусь, по нашему мнению, должно осуществляться прежде всего по следующим направлениям:

---

*Виктория Николаевна ПОЗНЯКЕВИЧ, преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Барановичского государственного университета.*

во-первых, необходимо совершенствовать информационную базу для анализа показателей, в основе расчета которых лежит величина оборотных активов. Информационной базой экономического анализа деятельности хозяйствующих субъектов является бухгалтерский учет и прежде всего финансовая отчетность. В системе бухгалтерского учета заложена возможность использования нескольких оценок одного и того же объекта учета, именно поэтому для учета как основного источника информации о деятельности организаций несомненный интерес вызывает повышение реальности оценки текущих активов;

во-вторых, необходимо решить вопрос, касающийся выбора оптимального перечня показателей, достаточного для всесторонней и исчерпывающей оценки эффективности использования оборотных активов в организациях текстильной промышленности, в том числе эффективности использования материальных ресурсов. Упорядочение системы показателей по различным классификационным признакам, оптимизация количества показателей, используемых в анализе того или иного вопроса, ранжирование их по значимости для оценки проблемы является одним из наиболее сложных вопросов. При выборе системы показателей и определении методики их расчета, по нашему мнению, следует прежде всего принимать в расчет ресурсную эффективность такой системы, ее объективность и полезность, а также точность расчетов и их своевременность;

в-третьих, очевидна необходимость совершенствования методики исчисления таких показателей. При рассмотрении данной проблемы необходимо решить следующие вопросы. Так, построение исходного терминологического аппарата представляет собой одну из главных нерешенных к настоящему времени теоретических проблем. Исследования подтверждают, что для обозначения традиционно применяемых алгоритмов расчета тех или иных показателей используются разные названия (например, показатели эффективности использования оборотных активов и показатели эффективности использования оборотного капитала) либо одному названию показателя соответствуют различные подходы к методике его расчета. Кроме того, различия в показателях использования оборотных активов в разных производствах и отдельных организациях обуславливают соответствующую разницу в методике их анализа, поэтому в центре проблематики находится разработка именно частной методики анализа эффективности использования оборотных активов, которая конкретизирует общий подход к анализу, однако применительно к определенной отрасли (в нашем случае к организациям текстильной промышленности).

Разработка оптимального с точки зрения практического использования инструментария анализа является весьма актуальной задачей, решение которой невозможно без детального разбора существующей системы показателей, раскрытия их экономического содержания, достоинств и недостатков при непосредственном применении на практике.

Определение направлений анализа и системы показателей, применяемых для оценки эффективности использования материальных оборотных активов, имеет важное теоретическое и практическое значение. Такая необходимость диктуется требованиями систематического выявления резервов повышения экономической эффективности деятельности субъектов хозяйствования.

В современных условиях хозяйствования существенно повышаются требования к показателям использования оборотных активов, поскольку организации заинтересованы в наилучшем использовании всех своих ресурсов, в том числе и оборотных активов. Кроме того, «в содержании показателей выражается экономическая сущность изучаемых процессов, а в числовом значении — их конкретное измерение»; «экономические показатели представляют собой систему характеристик, количественно описывающих процессы функционирования и развития производственного объекта» [1, 32; 2, 7].

В целом, при рассмотрении оборотных активов и их отдельных элементов (производственные запасы, незавершенное производство, остатки готовой продукции) специалисты выделяют следующие основные направления их анализа:

- анализ наличия и состояния оборотных активов/производственных запасов;
- анализ использования (эффективности использования) оборотных активов/оборотного капитала/оборотных средств;
- анализ использования (эффективности использования) материальных ресурсов/материальных оборотных активов/предметов труда/материально-производственных запасов/сырья и материалов;
- анализ оборачиваемости;
- анализ прибыльности.

Большинство авторов эффективность использования оборотных активов связывают с системой показателей, характеризующих прежде всего их оборачиваемость. Эту точку зрения ученые обосновывают тем, что при ускорении оборачиваемости оборотных средств из оборота высвобождаются материальные ресурсы и источники их формирования, при замедлении в оборот вовлекаются дополнительные средства, при этом под оборачиваемостью (asset turnover) понимается трансформируемость одного вида оборотных активов в другой в ходе производственно-коммерческой деятельности [3, 322].

Несмотря на большое значение показателя оборачиваемости, с точки зрения важности информации, касающейся экономической интерпретации результатов его расчета, он имеет ограниченные возможности. Показатели оборачиваемости лимитируются характеристикой скорости движения ресурсов организаций в процессе производства и не учитывают экономических результатов их использования, т.е. данные показатели характеризуют движение (оборот) текущих активов, а не его эффективность.

Учитывая то обстоятельство, что показатели оборачиваемости оборотных средств характеризуют лишь применение (авансирование) ресурсов, а не их потребление, то для характеристики эффективности использования оборотных ресурсов, по нашему мнению, следует отдать предпочтение другим показателям, характеризующим важный аспект формирования себестоимости продукции — материалоемкости продукции и материалотдаче. Эти показатели имеют особенное значение для организаций текстильной промышленности, поскольку в структуре себестоимости продукции организаций текстильной и легкой промышленности затраты на сырье и материалы составляют наибольший удельный вес. В этой связи анализ использования именно сырья и материалов как одного из важнейших элементов материальных оборотных активов имеет первостепенное значение. Кроме того, материалоемкость продукции и материалотдачу в качестве важнейших показателей эффективности использования материальных ресурсов рассматривают такие авторы, как Г.В. Савицкая, С.М. Пястолов, В.И. Стражев, Л.А. Богдановская и др. [4—6]. При этом для детализации изменения материалоемкости продукции отдельные авторы (В.И. Стражев, Л.А. Богдановская, Г.В. Савицкая и др.) рекомендуют раскладывать показатель материалоемкости на составные элементы.

В каждой отрасли текстильной и легкой промышленности применяются свои технико-экономические показатели, характеризующие использование сырья и материалов. Эти показатели исчисляются в виде удельного расхода, представляющего собой частное от деления величины израсходованного сырья и материала на количество выработанной продукции, и выхода изделий, являющегося отношением количества изготовленной продукции в натуральных единицах к общей массе потребленных материалов [7, 133; 8, 160].

Например, в прядильном производстве организаций текстильной промышленности для характеристики эффективности использования сырья применяют показатели выхода продукции из потребленного сырья, т.е.

процент выхода пряжи из хлопка. В ткацком производстве использование сырья характеризуется удельным расходом основной и уточной пряжи на 100 м суровой ткани. В отделочном производстве для анализа влияния использования сырья на выполнение плана по выпуску продукции применяют показатель выхода готовых тканей из суровых.

Материалоемкость продукции — важная экономическая категория, выражающая затраты труда, овеществленного в материальных, сырьевых и топливно-энергетических ресурсах на единицу произведенной продукции, и характеризующая соотношение потребленных материальных ресурсов и объема произведенной продукции. Она выражается натуральными (расход пряжи на 100 пог. м и 100 м<sup>2</sup> суровых тканей в 1 кг, расход суровых тканей на 1 м готовой ткани и др.) и стоимостными (расход материалов, когда анализируют структуру производственных затрат, себестоимости продукции) показателями. Стоимостные показатели обеспечивают наиболее полное соизмерение разнородной продукции и производственных ресурсов, несмотря на то, что отражают несовершенство действующих цен.

Материалоемкость, с одной стороны, обеспечивает возмещение в денежном виде потребленных в процессе производства материальных ресурсов, а с другой стороны, является качественным показателем, характеризующим эффективное использование материальных ресурсов организации. Как правило, на практике применяются показатели материалоемкости, представляющие расход материальных ресурсов на производство единицы продукции той или иной отрасли или подотрасли, а также на производство единицы продукции конкретных организаций, цехов или на производство отдельных видов изделий [9, 42].

В экономической литературе и в практике встречаются различные подходы к определению показателя «материалоемкость», которые затрудняют сравнительный анализ данного показателя. Так, в числителе этого показателя (материальные затраты) учитывают стоимость основных и вспомогательных материалов, полуфабрикатов, но не включают затраты на воду, энергию, топливо на технологические цели. В знаменателе применяются различные показатели: объем произведенной продукции, реализованная продукция или производственная себестоимость продукции. Чаще всего для расчета материалоемкости применяют показатель объема произведенной продукции, так как он всесторонне учитывает затраты на производство, включая изменение остатков незавершенного производства и полуфабрикатов для собственной переработки. Как правило, в теории и практике экономического анализа показатель материалоемкости определяют по следующей формуле:

$$ME = MЗ/ВП,$$

где ME — материалоемкость производства, р.; MЗ — расход сырья и материалов (основных и вспомогательных), топлива, воды и энергии и прочих материальных затрат за период, р.; ВП — объем произведенной промышленной продукции за период, р.

Одним из главных объективных условий, непосредственно влияющих на результативные показатели работы организаций текстильной промышленности, является производственная структура организаций. Согласно действующему порядку в текстильной промышленности, объем произведенной продукции включает стоимость полуфабрикатов собственного производства, потребленных в организации для выработки готовых изделий [10; 2, 35].

Особенностью организаций текстильной промышленности является то, что смета затрат на производство составляется без внутривозвратного оборота, кроме случаев, когда в отдельных отраслях легкой промышленности в порядке исключения в состав объема продукции включается стоимость изделий и полуфабрикатов собственного производства, используемых для дальней-



шей переработки внутри предприятия, если передача этих изделий и полуфабрикатов из цеха в цех или одной структурной единицей другой структурной единице этого же предприятия производится по себестоимости. В хлопчатобумажной отрасли в состав объема продукции включается:

пряжа хлопчатобумажная и штапельная, однониточная и крученая, крашеная и суровая — для производства суровых тканей, а также штучных (ниток и ниточных изделий) и других изделий;

хлопчатобумажные и штапельные суровые ткани — для производства готовых тканей и штучных изделий;

готовые хлопчатобумажные ткани — для производства швейных изделий [10].

Особенностью отраслей текстильной промышленности (хлопчатобумажной, шерстяной, льняной, шелковой) является то, что в организациях этих отраслей помимо сырья (хлопок, шерсть, лен) для получения готовой продукции используют полуфабрикаты и другие вспомогательные материалы (суровые ткани, готовые ткани), которые в большинстве своем вырабатываются на тех же предприятиях и передаются из производства в производство по себестоимости. Таким образом создается внутренний оборот средств, куда входят стоимость суровых тканей, переданных в отделочное производство по себестоимости для производства готовых тканей, и стоимость готовых хлопчатобумажных тканей, переданных в швейное производство для изготовления швейных изделий. Под внутренним оборотом следует понимать исчисленный в денежном выражении годовой оборот материальных ресурсов и денежных средств внутри предприятия, фирмы (синонимы — внутрихозяйственный, внутризаводской оборот) [11].

Кроме того, особенностью текстильной отрасли является и то, что внутренний оборот включается в себестоимость продукции основного производства (полуфабрикатов) и затем в объем реализации готовой продукции. Согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (в редакции от 05.12.2005 г. № 15-8/641), в текстильной отрасли смета затрат на производство и реализацию продукции в порядке исключения составляется с учетом внутризаводского оборота [10]. В состав объема продукции включается стоимость изделий и полуфабрикатов собственного производства, используемых для дальнейшей переработки внутри предприятия; передача этих изделий и полуфабрикатов из цеха в цех или одной структурной единицей другой структурной единице этого же предприятия производится по себестоимости.

Внутренний оборот затрат не оказывает влияния на рентабельность реализованной продукции и чистую прибыль, однако влияет на объем промышленной продукции в сопоставимых ценах и рентабельность выпуска продукции.

Согласно постановлению Национального статистического комитета Республики Беларусь от 29.10.2009 № 231, данные о внутреннем производственном обороте отражаются в форме государственной статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)»: по строке 050 — данные о внутризаводском обороте, включаемом в затраты на производство продукции (работ, услуг) в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); по строке 051 — данные о внутризаводском обороте, включаемом в объем продукции (работ, услуг).

Если определять эти показатели через объем произведенной продукции при включении в его величину стоимости полуфабрикатов собственного производства, предназначенных для передачи другим своим же производствам по себестоимости для их последующей обработки с целью получения конечной готовой продукции, учитывая все сказанное выше, произойдет искажение показателей производственной деятельности, в том числе и показателя материалоемкости произведенной продукции. В целях совершенствования методики анализа в организациях текстильной промышленности

с учетом отраслевых особенностей и во избежание искажения результатов анализа представляется целесообразным при расчете показателя материалоемкости продукции из общей величины материальных затрат и из показателя объема произведенной продукции исключать величину внутреннего оборота, а именно, стоимость суровых тканей, предназначенных для отделочного производства, и стоимость готовых тканей, предназначенных для швейного производства.

Таким образом, предлагается следующая уточненная формула определения материалоемкости производства:

$$ME = MЗ/ВП,$$

где МЗ — расход сырья и материалов (основных и вспомогательных), топлива, воды и энергии и прочие материальных затрат за данный период (за минусом внутреннего оборота), р.; ВП — объем произведенной промышленной продукции за данный период (за минусом внутреннего оборота), р.

Полученная по этой методике величина материалоемкости произведенной продукции может применяться для оценки за различные периоды потребления материалов. Уточненная методика определения материалоемкости производства позволяет более точно учитывать величину материальных затрат, поскольку определяемая по предлагаемой методике величина свободна от повторного счета материальных затрат и объема произведенной продукции.

Аналогичный подход следует соблюдать и при определении других показателей производственной деятельности, например, при определении рентабельности произведенной продукции, а именно, корректировать исходные данные для их расчета на величину внутреннего оборота, для того чтобы избежать искажений в результатах анализа.

### Литература

1. Экономический анализ. Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: учеб. / под ред. проф. Н.В. Войтоловского, проф. А.П. Калининной, проф. И.И. Мазуровой. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Высш. образование, 2007.
2. Друцкая, М.В. Анализ производственной деятельности текстильных предприятий с использованием методов многомерной математической статистики / М.В. Друцкая, К.С. Кузнецова. — М.: Легкая и пищевая пром-сть, 1983.
3. Ковалев, В.В. Учет, анализ и финансовый менеджмент: учеб.-метод. пособие / В.В. Ковалев. — М.: Финансы и статистика, 2006.
4. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / Г.В. Савицкая. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009.
5. Пястолов, С.М. Экономический анализ деятельности предприятий: учеб. пособие для студ. экон. спец. высш. учеб. заведений, экономистов и преподавателей / С.М. Пястолов. — М.: Акад. проект, 2004.
6. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учеб. / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева, Л.А. Богдановской. — 7-е изд., испр. — Минск: Высш. шк., 2008.
7. Манжеев, Д.Н. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий текстильной и легкой промышленности: учеб. для вузов / Д.Н. Манжеев. — М.: Легкая и пищевая пром-сть, 1981.
8. Либерман, А.М. Анализ хозяйственной деятельности предприятий текстильной и легкой промышленности / А.М. Либерман. — М.: Ростехиздат, 1961.
9. Поляк, А.М. Материалоемкость продукции: вопросы снижения / А.М. Поляк. — М.: Экономика, 1986.
10. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности: утв. президентом гос. концерна «Беллепром» 5 дек. 2005 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр»; Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2005.
11. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2007.

Статья поступила  
в редакцию 25.03. 2011 г.

□□□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.  
□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.