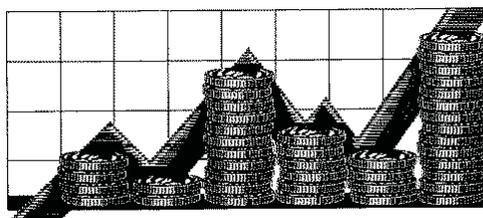


ФИНАНСОВЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ



Т. Е. БОНДАРЬ

ФИНАНСОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ В СФЕРЕ ЗАТРАТ

Обращено внимание на терминологическую проблему использования на практике показателя «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». Показано негативное влияние этой проблемы на качество финансового менеджмента в сфере затрат и предложен способ решения.

Ключевые слова: терминологическая неопределенность; эффективность финансового менеджмента в сфере затрат.

УДК 001. 895

Основным критерием эффективности деятельности любой организации является ее способность произвести и предоставить на рынок товары высокого качества и по привлекательной цене. В условиях конкуренции затраты конкретной организации на изготовление определенного продукта должны быть как можно ниже. Исходя из этой данности следует важнейший вывод — реальным, действенным направлением улучшения качества хозяйствования коммерческой организации может стать выбор грамотной стратегии управления затратами, основывающейся на полной мобилизации факторов их снижения (оптимизации). В основном эти факторы связаны с экономией ресурсов, уменьшением материалоемкости и трудоемкости продукции, ужесточением трудовой и технологической дисциплины и т. п. Направления и характер их влияния на себестоимость достаточно хорошо изучены и методически разработаны.

В предлагаемой статье проблема снижения затрат рассмотрена совершенно под другим ракурсом — с позиции терминологической определенности самого показателя «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». Изучение обстоятельств его использования в отечественной практике дает нам основание усомниться в корректности его названия. В качестве рабочей гипотезы мы высказываем предположение о том, что имеющая место терминологическая неопределенность «размывает» предмет финансового менеджмента в сфере затрат и может являться одной из причин его недостаточной эффективности.

Совершенно очевидным является тот факт, что работа по снижению себестоимости продукции, товаров, работ, услуг начинается с выбора правильного алгоритма ее определения. До перехода Республики Беларусь к рыночным отношениям в отечественной практике применялся метод, согласно которому в себе-

Тамара Евгеньевна БОНДАРЬ (bondar-tam@tut.by), кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

стоимость продукции включались все затраты на ее производство и реализацию. При этом одна часть затрат (прямые затраты) относилась непосредственно на себестоимость конкретной продукции на основе первичных учетных документов, а другая их часть (накладные затраты), распределялась между всеми видами продукции, на основе утвержденной в учетной политике базы распределения.

Включение в реализационную цену всех понесенных организацией затрат было важно для ценообразования, но это не мотивировало товаропроизводителя к снижению себестоимости. Постепенно в национальной экономике сложилась ситуация, при которой цены на отечественную продукцию безудержно росли и значительно превысили цены на аналогичную продукцию у зарубежных конкурентов. Продукция многих белорусских товаропроизводителей стала неконкурентоспособной. В таких условиях актуализировалась необходимость поиска новых методов формирования себестоимости производимой продукции, работ, услуг, путей ее снижения.

Исследование зарубежного опыта позволило установить, что при определении себестоимости в ряде стран отдается предпочтение делению затрат в зависимости от их связи с динамикой масштабов производства на зависящие и не зависящие от объема производства. Затраты, зависящие от объема производства, называются переменными — их объемы строго следуют за динамикой объемов производства (сырье, материалы, топливо, энергия и т. п.). Затраты, не зависящие от объема производства, называются постоянными — их объем остается неизменным при любом изменении масштабов бизнеса (суммы амортизационных отчислений, арендная плата и т. п.).

Использование такой классификации затрат позволяет на себестоимость конкретного вида продукции, работ, услуг относить только переменные затраты, находящиеся в прямой зависимости от процесса производства. Постоянные расходы, воздействие на которые с целью их снижения ограничено, не распределяются по видам продукции и не включаются в расчет себестоимости изделий — их списывают на уменьшение прибыли того периода, в котором они были осуществлены. В основу такого решения положена идея о безусловности и неизбежности осуществляемых накладных затрат, что обуславливает отношение к ним как фиксированным условно-постоянным затратам периода. Поэтому их распределение и отнесение на себестоимость конкретных видов продукции является необязательным.

В Республике Беларусь методика определения себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг также была пересмотрена и привязана к делению затрат на постоянные и переменные. Общие подходы к ее использованию в отечественной практике регламентированы инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 [1]. Названной Инструкцией определено, что себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает прямые переменные и условно-переменные затраты, непосредственно относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам.

К прямым переменным затратам относятся материальные затраты (стоимость израсходованного сырья и материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и т. п.) и прямые затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав распределяемых накладных затрат (условно-переменных) включается часть общепроизводственных затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К управленческим расходам относятся «Общехозяйственные затраты», учитываемые на счете 26, и оставшаяся часть «Общепроизводственных затрат», учитываемых на счете 25. Они образуют постоянные затраты организации и списываются в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

В состав расходов на реализацию включаются расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 и относящиеся к реализованной продукции, выполненным работам, оказанным услугам.

Практическое использование в национальной экономике такого метода формирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг позволило подтвердить тот факт, что ее ограничение лишь переменными расходами не ухудшает качество, достоверность расчета. Ведь «самая точная себестоимость не та, в которую включены все затраты, а та, в которой представлены только затраты, непосредственно обеспечившие выпуск данной продукции» [2, 289]. В то же время такое ограничение состава затрат существенно упрощает их нормирование, планирование, учет, процесс формирования себестоимости становится более «наглядным», лучше контролируемым — в поле зрения финансового менеджмента оказываются только релевантные затраты. Изменение прибыли от реализации продукции рассматривается исключительно как следствие изменения переменных затрат, структуры выпускаемой продукции, работ, услуг и цен их реализации.

С преимуществами этого прогрессивного метода формирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг связывались перспективы активизации отечественного финансового менеджмента в сфере затрат организации. Однако следует признать, что эти ожидания оказались завышенными. Финансовый менеджмент в сфере затрат пока продолжает «пробуксовывать».

В поисках причин этого явления мы и обратили внимание на недостаточную терминологическую определенность самого показателя «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». Известно, что любая неопределенность нежелательна, так как влечет за собой негативные практические последствия. В данном случае она привела к тому, что в расчете себестоимости продукции, работ, услуг обезличенной оказалась главная информация — о затратах в сфере производства. В расчете открыто фигурируют управленческие расходы и расходы на реализацию, а информация о производственных затратах оказалась затушеванной термином «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Эта обезличенность исходит от некорректного названия показателя «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». По сути, его название и содержание абсолютно не совпадают. Поясним сказанное.

Согласно новому Типовому плану счетов бухгалтерского учета «Доходы и расходы по текущей деятельности» учитываются на счете 90. К счету 90 открывается несколько субсчетов. На субсчете 90-1 учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, на субсчете 90-4 — себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которой на субсчете 90-1 отражена (а следовательно, показана и признана — *прим. автора*) выручка [3].

В соответствии с логикой такая запись предполагает включение в себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг всех расходов, связанных с формированием полученной выручки: расходов на производство, управление и реализацию. Такое «полнозатратное» понимание себестоимости реализованной продукции, работ, услуг можно встретить во многих энциклопедиях, экономических словарях [4; 5]. Такое же соотношение себестоимости

реализованной продукции, товаров, работ, услуг и выручки от их реализации мы наблюдаем в Национальном стандарте бухгалтерского отчета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность». В его третьей главе, где излагается порядок составления Отчета о прибылях и убытках, сказано следующее: «по статье себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (строка 020) показывается учитываемая по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг») себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, выручка от реализации которых показана по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010) [6].

В то же время в отечественной практике показатель «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» не включает в себя управленческие расходы и расходы на реализацию [7]. В итоге сформировалась неоднозначная ситуация: по своему названию, по энциклопедическому, нормативно-правовому и логическому его толкованию показатель «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» должен включать в себя весь спектр затрат, обусловивших, полученную выручку от их реализации, а включает только их часть (без сумм управленческих расходов и расходов на реализацию).

Это обстоятельство дезориентировало финансовый менеджмент в сфере производственных затрат, не содействовало его эффективности, внесло неопределенность в расчет прибыли от реализации продукции, товаров, работ, услуг, создало как минимум иллюзию повторного счета управленческих расходов и расходов на реализацию. Наиболее оптимальным путем решения этой проблемы явилось бы изменение названия показателя «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Некоторые отечественные ученые предлагают вместо термина «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» использовать термин «усеченная себестоимость». Они приводят толкование термина «усеченная», данное в словаре русского языка С. И. Ожегова, и поясняют, что по отношению к себестоимости продукции он будет означать отделение, отсечение прямых переменных и условно-переменных затрат от общей суммы производственных затрат на основании их функциональной зависимости от величины объема производства продукции [8].

Нам понятно такое видение переименования себестоимости. Однако отмечаем, что если ставить цель максимально сблизить название и содержание этого показателя, то правильнее и привычнее для отечественной практики его называть производственной себестоимостью реализованной продукции, товаров, работ, услуг.

Словосочетание «производственная себестоимость» в предлагаемом названии обсуждаемого показателя создает реальное терминологическое основание отражения в официальной финансовой отчетности важнейшей группы затрат коммерческой организации — производственных затрат. Дополнительно к уже открыто обозначенным управленческим расходам и расходам на реализацию. Открытость информации об этих трех сферах формирования затрат («Производство», «Управление», «Реализация») позволит сформировать одноименные центры управления ими, а подконтрольность всего спектра затрат организации обеспечит целенаправленное, адресное влияние на них, создаст предпосылки для снижения себестоимости продукции и роста прибыли.

По производственной себестоимости также будут оцениваться незавершенное производство и готовая продукция на различных стадиях ее кругооборота, что позволит четко делить производственные затраты между запасами готовой продукции на складе и реализованной готовой продукцией. Это обеспечит

более жесткий контроль сверхнормативных запасов готовой продукции на складах отечественных товаропроизводителей.

Таким образом, введение в деловой лексикон термина «производственная себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» устранил некорректность формулировки показателя себестоимости, фигурирующего во многих финансовых документах, инструкциях, расчетах, приведет в гармонию его название и содержание. В названии «производственная себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» будет отчетливо просматриваться содержание этой группы затрат, а поэтому смысл данного показателя будет понятен любому пользователю. Этим переименованием будет ликвидирована обезличенность производственных затрат коммерческих организаций, внесена ясность в процесс их формирования, что создаст еще одну предпосылку для более эффективного управления ими.

Литература

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — № 8/24697.
2. Управление финансами : учеб. / под ред. А. А. Володина. — М. : ИНФРА-М, 2012. — С. 510.
3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — № 8/24548.
4. Большая экономическая энциклопедия / Т. П. Варламова [и др.]. — М. : Эксмо, 2007.
5. Экономика: энциклопедический словарь / В. Г. Золотогор. — 2-е изд., стер. — Минск : Книж. Дом, 2004.
6. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2016. — № 8/31602.
7. Об утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31.10. 2011 г., № 111 : в ред. постановлений Минфина от 30.04. 2012 г. № 25, от 06.05. 2013 г. № 27 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — № 8/2467.
8. *Зарецкий, В. О.* Экономическое содержание и формирование усеченной себестоимости реализованной продукции / В. О. Зарецкий // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2011. — № 4. — С. 37–45.
Zaretskiy, V. O. Ekonomicheskoe soderzhanie i formirovanie usechennoy sebestoimosti realizovannoy produktsii [Economic Content and Formation of Truncated Cost Price of Goods Sold] / V. O. Zaretskiy // Vesn. Belarus. dzyarzh. ekan. un-ta. — 2011. — N 4. — P. 37–45.

TAMARA BONDAR

FINANCIAL MANAGEMENT IN COST ANALYSIS

Author affiliation. *Tamara BONDAR* (bondar-tam@tut.by), *Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus)*.

Abstract. Attention is drawn to the terminological problem in the practical use of the indicator «cost of goods sold, products, works, services». It shows the negative impact of

the problem concerned on the quality of financial management in the field of costs and the way to solve it is suggested.

Keywords: terminological uncertainty; effectiveness of financial management in cost analysis.

UDC 001.895

*Статья поступила
в редакции 03.11. 2017 г.*

Н. В. ПОТЕЕВ

НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ КАК ИННОВАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

В статье приведены обоснованные доводы необходимости и своевременности внедрения института налоговых консультантов в Республике Беларусь. Рассмотрен международный опыт функционирования подобного института в ряде стран. Определены цели и задачи института налоговых консультантов.

Ключевые слова: налоговое администрирование; налоговое консультирование; институт налоговых консультантов.

УДК 336.2

Одним из перспективных и успешных направлений модернизации налогового администрирования является создание в Республике Беларусь института налоговых консультантов. В целях обеспечения защиты интересов субъектов хозяйствования в сфере налогообложения и создания правовых основ для осуществления деятельности по налоговому консультированию Президентом 19 сентября 2017 г. был подписан Указ № 338 «О налоговом консультировании». Институт налоговых консультантов был создан в рамках реализации проекта международной технической помощи Программы развития ООН, Министерством по налогам и сборам разрабатывался проект «Содействие Республике Беларусь в создании института налоговых консультантов».

Проект был направлен на обеспечение эффективного взаимодействия государства и бизнеса в области налоговых отношений через создание института налоговых консультантов — международного стандарта налогового обслуживания юридических и физических лиц. Цель проекта — улучшение бизнес-среды и инвестиционного климата путем создания в Республике Беларусь института налоговых консультантов.

Николай Валерьевич ПОТЕЕВ (poteevnikolay@mail.ru), соискатель кафедры налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).