



Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Одной из наиболее актуальных проблем в области бухгалтерского учета и отчетности является приведение существующей системы учета в соответствие с требованиями управления экономикой и международных стандартов финансовой отчетности.

Уровень развития учетной системы страны определяется тем, насколько она адекватна развитию и состоянию экономики и, кроме того, насколько она отвечает требованиям международных нормативных документов, так как в условиях международной экономической интеграции стран бухгалтерский учет становится одним из средств международного общения.

Переход экономики нашей страны на условия рыночных отношений, появление в связи с этим новых объектов производственной деятельности, трансформация отношений собственности потребовали определенных изменений и дополнений в методологию организации бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования. Коренные изменения происходят главным образом в методологии планирования, учета и анализа, в системе формирования и использования экономической информации для управления.

Организации в странах с традиционной рыночной экономикой накопили большой практический опыт экономической работы, использование которого поможет избежать ошибок при формировании системы учета и отчетности в нашей стране.

По мере развития научных подходов к управлению производством расширяется информационная система, необходимая для управления, следовательно, постоянно изменяются и требования к данным бухгалтерского учета. В составе современного бухгалтерского учета появились дополнительные функции, такие как нормирование, планирование и прогнозирование затрат и себестоимости; учет и распределение затрат по новым объектам и направлениям; калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) по новым объектам калькуляции; анализ себестоимости продукции и выявление отклонений фактических затрат от плановых (стандартов, смет).

Для выполнения таких задач бухгалтерский учет должен был изменить методы и приемы, которые иногда выходили за рамки учета.

Итак, в 1960-х гг. производственный учет в зарубежных странах трансформировался в управленческий. Необходимо отметить, что одной из причин выделения управленческого учета в странах с развитой рыночной экономикой была необходимость сохранения коммерческой тайны каждой компании в условиях жесткой конкуренции и экономического кризиса. Итак, в результате действия различных факторов из бухгалтерского учета в зарубежных странах выделился управленческий учет, который превратился в самостоятельную учетную систему, развивался и совершенствовался в соответствии с требованиями управления.

Изучение опыта и практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах, необходимость совершенствования учета в нашей стране с учетом происходящих международных процессов по интеграции экономик, изменений в экономике и ее национальных особенностей позволяет сделать вывод, что внедрение в практику наших организаций принципов и основных положений управленческого учета значительно повысит уровень экономической работы, в том числе роль и значение бухгалтерского учета в управлении, тем самым приблизит наших специалистов по бухгалтерскому учету и экономическому анализу к управленческой деятельности.

Важной проблемой, от которой зависит успех внедрения управленческого учета, является научное обоснование и развитие его методик, разработка сущности и содержания его элементов в различных отраслях экономики.

Со стороны государственных органов управления необходимо выработать отношение к возможности и необходимости его внедрения, а также методики применения ос-

новых положений управленческого учета при организации бухгалтерского учета в организациях Республики Беларусь. Кроме того, для его внедрения необходимо разработать методические рекомендации по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулированию ее себестоимости с использованием основных положений управленческого учета.

В Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета, разработанных и утвержденных Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации, под *управленческим учетом* понимается «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения» [2].

Это определение соответствует международным стандартам и наиболее полно характеризует сущность и назначение управленческого учета для управления деятельностью организации.

Однако среди ученых-экономистов имеются различные подходы к организации управленческого учета, определению его сущности и принципам внедрения.

Некоторые ученые-экономисты рассматривают управленческий учет как часть единой системы бухгалтерского учета, который выполняет учетные функции по учету затрат на производство продукции (работ, услуг), выявлению фактической себестоимости и обеспечению контроля за ее формированием.

Второй подход к управленческому учету заключается в том, что учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции в современных условиях хозяйствования должны развиваться и совершенствоваться в соответствии с требованиями управления. При этом управленческий учет должен быть обособленным от бухгалтерского финансового учета, т.е. он должен превратиться в самостоятельный вид учета.

При использовании первого варианта операции управленческого учета не отражаются отдельно на счетах синтетического учета с применением двойной записи, для этих операций отдельная корреспонденция счетов не составляется, т.е. они отражаются в общей единой системе записей на соответствующих бухгалтерских счетах. При этом варианте четкое выделение финансового и управленческого учета не происходит.

Второй вариант предусматривает отдельное отражение операций управленческого учета от финансового бухгалтерского учета, при этом используются контрольные (отраженные) счета одного и того же наименования. В данном случае финансовый и управленческий учет функционируют автономно, т.е. независимо один от другого.

Однако следует внимательно относиться к опыту и практике организации бухгалтерского учета, которые формировались в нашей стране на протяжении многих десятилетий, к целесообразности и необходимости проведения тех или иных коренных ломок в сложившихся методиках бухгалтерского учета результатов хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования.

Необходимо учитывать и тот факт, что при разработке и внедрении управленческого учета ведущая роль принадлежит его информационной базе, основой которой является бухгалтерский учет, имеющий четко определенную систему, унифицированные правила, квалифицированный и ответственный персонал.

Бухгалтерский учет организован на единой методологии, разработаны и утверждены единые формы специализированных и отраслевых первичных бухгалтерских документов и учетных регистров, единая методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, унифицированы формы бухгалтерской отчетности. Поэтому имеются все основания назвать управленческий учет *бухгалтерским управленческим учетом*.

Кроме того, в настоящее время компьютерные системы формирования экономической информации устранили условно действовавшие перегородки между планировани-

ем, прогнозированием, учетом и анализом деятельности организаций. Сейчас это единый интегрированный процесс измерения, учета и обобщения экономической информации для принятия управленческих и стратегических управленческих решений. Ведущее значение в данном процессе занимает бухгалтерский учет, поскольку, согласно действующему законодательству, его обязаны вести все субъекты хозяйствования и, кроме того, он имеет апробированную за годы своего существования систему формирования учетных данных, в том числе и для целей управления.

Все вышесказанное подтверждает наш вывод, что формирование управленческого учета в организациях Республики Беларусь должно происходить в рамках единого бухгалтерского учета, который может обеспечить получение необходимой информации для управления деятельностью организаций.

Формирование учетной информации в качестве базиса управленческого учета осуществляется с помощью следующих методов и принципов:

- применение разных уровней и видов себестоимости продукции, работ и услуг для различных потребителей информации. При этом используются три вида себестоимости: себестоимость по центрам ответственности; полная себестоимость, используемая для установления цен; себестоимость продукции (работ, услуг), исчисляемой с использованием прямых и косвенных переменных затрат;

- деление всех затрат по отношению к изменениям объема производства продукции (работ, услуг) на переменные и постоянные;

- составление смет затрат на производство по центрам ответственности с включением в них только тех расходов, которые зависят от деятельности соответствующих центров;

- использование различных методов распределения затрат между объектами калькуляции при определении их себестоимости;

- ежемесячный подсчет отклонений фактических затрат от стандартных и др.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции — главные разделы управленческого учета. Именно себестоимость единицы продукции является основой для принятия большинства управленческих решений, например:

- продолжать или прекратить выпуск продукции;

- какую цену установить на продукцию (работы, услуги);

- изменить или оставить прежней технологию и организацию производства;

- заменить или не заменять оборудование и др.

Выполнение задач, стоящих перед управленческим учетом, возможно только при научно обоснованной организации бухгалтерского учета деятельности субъектов хозяйствования в целом и их структурных подразделений.

Для осуществления хозяйственной деятельности коммерческие организации несут затраты трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Эти затраты могут быть оправданы только в том случае, если в результате производства и реализации продукции (работ, услуг) будут получены доходы, превышающие затраты организации.

Для обеспечения постоянного функционирования производственного процесса требуются затраты во всех сферах деятельности организации: производства, обращения, капитальных вложений, управления и обслуживания работников. При рассмотрении порядка учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), составляющих основу управленческого учета, необходимо в первую очередь рассмотреть затраты в производственной сфере, изучить и уточнить экономическую сущность таких понятий, как «затраты», «расходы», что позволит научно обосновать и совершенствовать методики учета затрат и калькулирования себестоимости готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг.

В международном стандарте финансовой отчетности № 1 «Представление финансовой отчетности» отмечается, что *расходы* — это уменьшение активов на отчетный пери-

од, т.е. за расходы принимается использование денежных средств и материальных ресурсов за период с 1 января по 31 декабря отчетного года. Следовательно, расходы принимают форму оттока или убыли, истощения активов.

*Затратами* являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Это затраты на воспроизводство активов, переработку или использование материально-производственных запасов для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Часть затрат может быть в какой-то степени нейтральной к процессу производства, однако они включаются в их общую сумму в соответствии с действующими законодательными документами. К нейтральным затратам относят налоги и другие платежи за счет себестоимости продукции (работ, услуг).

Внерезультативные и операционные расходы непосредственно не зависят от производственной деятельности. Поэтому они не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и отражаются в системе финансового учета в целом по организации.

На сегодняшний день в состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, входят и такие расходы, как потери от брака, недостачи и порчи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, отчисления на социальные нужды, страхование работающих, которые не имеют прямой связи с производственным процессом, что требует научного обоснования и уточнения наших законодательных документов.

Для управления производственной деятельностью организации необходимо знать затраты на производство продукции не только в целом по организации, ее структурным подразделениям, но и на единицу продукции (изделия), т.е. необходимо осуществлять расчеты по калькулированию себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Для научной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо использовать совокупность различных методов, способов и приемов.

В современных условиях хозяйствования возрастает значение таких методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые обеспечивают методологическое единство принципов определения затрат на производство в отдельных организациях, а также в организациях отраслей экономики страны.

Под *методом бухгалтерского учета затрат* понимается совокупность приемов и способов, составляющих единую систему, с помощью которой в бухгалтерском учете отражается его предмет, в данном случае затраты на производство продукции (работ, услуг).

Под *методом калькулирования* следует понимать совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции, работ и услуг.

Следовательно, методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости имеют разные приемы и способы, цели и задачи, а их использование не совпадает во времени.

По нашему мнению, методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг являются самостоятельными экономическими категориями, что необходимо учитывать при организации учета затрат на производство и калькулировании себестоимости объектов калькуляции.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости имеют свои объекты, что также подтверждает их самостоятельность.

Под *объектом учета затрат* понимается группировка затрат в учете для контроля за формированием себестоимости продукции и управления производственным процессом. Объектами учета затрат являются виды производств, места возникновения затрат, отдельные изделия и группы однородных изделий, виды выполняемых работ и оказанных услуг, по которым осуществляется учет затрат.

Под *объектами калькуляции* следует понимать конкретный вид или группу однородной продукции организации в целом или ее структурных подразделений, технологических переделов, стадий, себестоимость которой определяется.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что бухгалтерский учет и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) являются самостоятельными учетно-экономическими дисциплинами, что необходимо учитывать при организации учебного процесса.

Однако среди ученых-экономистов существуют различные точки зрения по определению экономической сущности понятий «метод учета затрат» и «метод калькуляции себестоимости». Отдельные ученые придерживаются мнения, что «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости» — это разные экономические понятия. Некоторые ученые объединяют эти понятия и называют их «метод учета затрат и калькулирования себестоимости». Кроме того, нет единого мнения по вопросам классификации методов учета затрат.

Одни ученые-экономисты предлагают делить методы учета затрат на производство на прямые, транзитные и косвенные, другие рекомендуют учет затрат вести такими методами, как позаказный, попередельный и нормативный. В некоторых литературных источниках предлагается при классификации методов выделять только метод полных затрат и метод переменных затрат.

В настоящее время в практике наших организаций используются такие методы учета затрат, как простой, попередельный (пофазный) и позаказный. Для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в основном применяются следующие методы: нормативный; метод суммирования затрат; метод простого расчета (простой); комбинированный метод; метод исключения затрат на побочную продукцию; метод коэффициентов; метод распределения затрат пропорционально стоимости каждого вида выпущенной продукции по рыночным ценам.

Исходя из этого следует сделать вывод, что необходимо и в дальнейшем проводить научные исследования, а также обобщение практики организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с целью выработки научно обоснованных предложений по уточнению экономической сущности и содержания методов учета затрат и методов калькулирования, что будет способствовать улучшению организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, повышению эффективности производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

### Заключение

1. На основании изучения литературных источников и практики организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции сделан вывод о необходимости развития и совершенствования национальной системы учета и отчетности в связи с внедрением рыночных экономических отношений в Республике Беларусь.

2. В статье обосновывается необходимость расширения и внедрения основных принципов и положений управленческого учета в практику отечественных организаций.

3. Рассмотрены пути и варианты внедрения управленческого учета в зарубежных странах, сделан вывод о том, что в Республике Беларусь управленческий учет должен входить в единую систему бухгалтерского учета, и назвать его предлагается бухгалтерским управленческим учетом.

4. Приводятся различные точки зрения ученых-экономистов на экономическую сущность и содержание понятий «методы учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости», а также практика бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях Республики Беларусь. В результате можно сде-

лать вывод, что это разные экономические понятия, и использовать их при разработке нормативных документов, осуществлении учебного процесса и организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

### Л и т е р а т у р а

1. *Белый, И.Н.* Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве: учеб. пособие / И.Н. Белый. — Минск: Вышэйш. шк., 1990. — 176 с.
2. *Ивашкевич, В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. — М.: Юрист, 2003. — 618 с.
3. *Генералова, Н.В.* Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.В. Генералова. — М.: ТК Велби; Проспект, 2008. — 416 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери, 1998. — 890 с.
5. *Михалкевич, А.П.* Калькуляция себестоимости продукции в АПК: учеб. для вузов / А.П. Михалкевич, И.Н. Белый. — Минск: Мисанта, 1999. — 199 с.
6. *Михалкевич, А.П.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / А.П. Михалкевич. — 2-е изд., перераб. и доп. — Минск: Мисанта: ФУАинформ, 2003. — 202 с.
7. *Папковская, П.Я.* Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. — Минск: Информпресс, 2001. — 216 с.
8. *Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова; под ред. А.Д. Шеремета.* — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: НД ФБКПРЕСС, 2005. — 344 с.
9. *Чумаченко, Н.Г.* Развитие управленческого учета на Украине // Світ бух. обліку. — 1998. — № 10. — С. 3—4.

**И.С. Михаловский,**

кандидат биологических наук, доцент;

**М.В. Самойлов,**

кандидат технических наук, доцент;

**Н.П. Кохно,**

кандидат технических наук, доцент

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ТОКОФЕРОЛА И ЕГО ПРОИЗВОДНЫХ В ЛИПИДНЫХ КОЛЛОИДАХ МЕТОДАМИ СПЕКТРАЛЬНО-ЛЮМИНЕСЦЕНТНОГО АНАЛИЗА

С использованием разработанной авторами методики синтеза многокомпонентных липидных дисперсных систем создан модельный коллоид из димиристоилфосфатидилхолина, содержащий  $\alpha$ -токоферола ацетат (витамин Е), для исследования возможности прямого использования спектрально-люминесцентных методов с целью количественного определения производных токоферола в пищевых продуктах. Отличительной особенностью спектра электронного поглощения токоферола ацетата как в модельном, так и в промышленном коллоидах, а также в эталоне является суперпозиция двух близкорасположенных полос поглощения его молекул при 277 нм и 284 нм. Полученные в результате исследований спектральные полосы поглощения токоферола ацетата после корректной математической обработки (аппроксимация функциями Гаусса) положены в основу новой методики количественного анализа производных токоферола. Низкие концентрации производных токоферола представляется возможным определять на основании регистрации их спектров флуоресценции в разбавленных коллоидах пищевых продуктов.