

Н.С. Юрасова, БГЭУ

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМ И СОДЕРЖАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ О ФОРМИРОВАНИИ, РАСПРЕДЕЛЕНИИ И ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРИБЫЛИ

**В**ажнейшими условиями эффективной деятельности предприятия являются систематический анализ финансового состояния и умелое управление финансовыми ресурсами. Для оценки финансового состояния предприятия применяется целая система абсолютных и относительных показателей, характеризующих структуру активов и источники их финансирования, обеспеченность собственными средствами и эффективность их использования, конечные результаты хозяйственной деятельности (прибыль и рентабельность), оборачиваемость основных и оборотных средств, финансовую устойчивость, состояние расчетов с финансовыми органами.

Основными источниками информации для анализа финансового состояния являются данные бухгалтерского отчета предприятия. Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих финансовую деятельность предприятия за определенный период. На основании данных бухгалтерской отчетности формируется информация не только для внутреннего потребления, но и для внешних пользователей. В связи с этим особую значимость приобретает приближение отчетности, действующей в Республике Беларусь, к международным стандартам и ориентация ее на рыночные отношения.

Одним из наиболее значительных изменений в учетно-экономической теории и практике зарубежных стран, произошедших в конце 40-х - начале 50-х годов, является деление бухгалтерского учета на две отрасли: финансовый учет и управленческий учет. В современных условиях хозяйствования бухгалтерский учет призван выполнять не только чисто учетные, но и управленческие функции, что вытекает из его сущности, трактуемой как "определенный логический комплекс, сформированный на основе счетов заданной политики (производственной, доходной, прибыльной, затратной), обобщающий процессы производства, снабжения и реализации, решающий четко определенную задачу на микро- и макро уровне и обеспечивающий управление предприятием и его центрами ответственности на основе реализации тактических и стратегических решений". А это значит, что учет призван не только адекватно отражать уже произошедшие изменения, но и быть нацеленным на перспективные шаги, предугадывая и даже подталкивая практику прогрессивных экономических изменений развития бизнеса и рыночных отношений (и связанных с ними оценочных измерителей или, в

крайнем случае, оперативно следуя за ними). Учетные функции бухгалтерского учета в Республике Беларусь и России пока не в полной мере соответствуют международным стандартам. В связи с этим у ученых-экономистов, практических работников существует единодушное мнение о необходимости приближения отечественного учета и отчетности к международным стандартам. Одним из основных направлений реализации данной программы является совершенствование содержания и структуры отчетности, составляемой в нашей стране.

Согласно Закону Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" в состав обязательных форм бухгалтерской отчетности входят: баланс, отчет о прибылях и убытках, приложение к балансу, пояснительная записка. В процессе реформирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь постепенно произошел отказ от квартальной финансовой отчетности в пользу годового бухгалтерского баланса, с одной стороны, а с другой стороны, почти вся налоговая отчетность отделилась от бухгалтерской в пользу ежемесячной без должной унификации. Это резко повысило трудоемкость финансовой отчетности, расход бланковой документации, явно нанесло ущерб народному хозяйству. В бухгалтерии издавна действует принцип: затраты на получение информации не могут превышать эффекта, получаемого от ее использования. Этот принцип, принцип существенности в отношении налоговой отчетности, давно перестал соблюдаться: ежемесячно в инспекции ГНК плательщики доставляют от 10 до 15 различных видов отчетности (даже если они не заполнены). Государственные предприятия, арендные предприятия и ОАО ежеквартально представляют в свои ведомства квартальную финансовую отчетность, как и в старые времена. С этой точки зрения, опыт учит, что информативность бухгалтерского учета и отчетности получит свое завершение исходя из следующего правила: современный уровень вычислительной техники, позволяющий автоматизировать весь процесс обработки бухгалтерской информации на уровне предприятия - микроуровень - может и должен обеспечить интеграцию бухгалтерского учета и финансовой отчетности в систему национального счетоводства, обеспечивающую составление макробаланса по секторам экономики и баланса национального богатства в целом по стране.

Современная финансовая отчетность развитых зарубежных стран включает три основных

формы: баланс, отчет о финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках) и отчет о движении денежных средств. Баланс (Balans Sheet) во многих странах - главная отчетная форма. Сложность ее заполнения связана с выбором оценки показателей по цене приобретения или по текущей оценке. Проблемы возникают и при выборе метода оценки запасов (метод ЛИФО, ФИФО, ср. цен). Отчет о финансовых результатах (Statement of income) в развитых странах часто не без основания считается более важной формой, чем баланс. Однако при интерпретации величины прибыли должны существовать взаимосвязь между этими двумя формами. Отчет о движении денежных средств (Cash Flow Statement) введен и в российскую бухгалтерскую практику, теперь форма стала обязательной для всех предприятий. Ее необходимость вызвана тем, что на Западе, а с недавних пор и в России почти все предприятия исчисляют прибыль по отгрузке товаров (Accural Basis), а не по их оплате (Cash Basis). В этих условиях в отчетах показываются огромные суммы прибыли и в то же время может оказаться, что фирме нечем платить долги, а иногда и заработную плату. В связи с этим потребовалась специальная отчетная форма, показывающая денежную наличность предприятия и тем самым реальную возможность осуществления платежей.

В американских компаниях, кроме того, предоставляется отчет о нераспределенной прибыли (Retained Earnings Statement) и отчет об акционерном капитале.

В Республике Беларусь порядок формирования и использования прибыли предприятия отражается в отчете о прибылях и убытках (форма № 2). Данный отчет не содержит детальных сведений о формировании чистой прибыли и ее использовании. Информация об использовании прибыли представлена в разрезе следующих статей: платежи в бюджет из прибыли, местные налоги и сборы, экономические санкции, благотворительные и другие цели, резервный фонд, фонд пополнения собственных оборотных средств, фонд накопления, фонд потребления, на выплату дивидендов (причем только на конец отчетного года). Использование прибыли на уплату налогов в бюджет и внебюджетные фонды представлено в данной отчетной форме по каждому виду налогов, сборов и отчислений. В международной практике при составлении отчета о прибылях и убытках не существует стандартной формы. Однако в основе его лежат требования

пользователей, как внутренних, так и внешних. В отчетной форме № 2, составляемой в Республике Беларусь, учитываются требования, в основном, внешних пользователей в лице налоговой службы. Показатели отчетности не в достаточной степени содержат информацию для принятия инвестиционных решений.

В российской практике используются следующие формы бухгалтерской отчетности:

1. Баланс.

2. Отчет о финансовых результатах, который содержит сведения такие же как и в 1-ом разделе Отчета о прибылях и убытках, составляемого в нашей стране.

3. Отчет о движении капитала, в котором отражаются сведения о величине различных фондов и резервов, сформированных на предприятии, уставного капитала.

4. Отчет о движении денежных средств.

5. Приложение к бухгалтерскому балансу, который состоит из следующих разделов:

- ◆ движение заемных средств;
- ◆ дебиторская и кредиторская задолженность (дается справка о дебиторах);
- ◆ амортизируемое имущество;
- ◆ движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений;
- ◆ финансовые вложения;
- ◆ затраты, произведенные организацией (по элементам затрат);
- ◆ расшифровка отдельных прибылей и убытков;
- ◆ социальные показатели;
- ◆ справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Сегодняшний бухгалтерский учет в Республике Беларусь в большей степени ориентирован на обеспечение нужд государства в лице налоговых и других контролирующих органов. Отрыв официальной экономической доктрины от практических потребностей предприятий зачастую порождает полулегальные действия и махинации, а учет при этом не столько следует инструкциям, сколько пытается обойти их. Необходимо переосмысление роли бухгалтерского учета в обществе, ориентация методологии не на государство, а на рынок и прибыль. Учет и отчетная информация должны быть направлены прежде всего на нужды управленческого персонала. Это даст им возможность работать более эффективно, получать больше прибыли и рациональнее ее использовать.

персонала и др.). Если производимые продукты не являются однородными (гомогенными), то такой метод распределения не адекватен действительной картине использования потребляемых ресурсов.

Очевидно, что косвенные затраты на снабжение только в незначительной мере зависят от стоимости материалов, а определяются, прежде всего, видом и объемом заказов, процессами поступления на склад и выбытия со склада, а также контроля запасов материалов, необходимых для производства того или иного продукта. Затраты подразделений сбыта зависят не от величины производственных затрат, а от вида поставки, выбранного канала сбыта или пожеланий потребителя.

Проблема обоснованного распределения затрат обостряется за счет смещений в структуре затрат: например, возрастает доля косвенных затрат в производственной сфере (амортизации, процентов, энергии, затрат на обслуживание и ремонт), а для производственных издержек снижается.

Составление процессно-ориентированной калькуляции - за счет высокой точности распределения затрат - позволяет дать ответы на следующие вопросы:

- насколько дорогими будут нетрадиционные ("экзотические") варианты?
- как различаются издержки выполнения того или иного заказа в различных каналах сбыта?
- выгоднее собирать готовый продукт из произведенных в собственном производстве или купленных деталей?

В калькуляции, составляемой на основе удельных процессуальных затрат, сумма затрат процесса, относимая на тот или иной продукт ("носитель затрат"), определяется путем умножения величины удельных процессуальных затрат на объем "cost driver", приходящегося на данный продукт ("носитель затрат").

Рассмотрим, как распределяются затраты главного процесса 6 "Снабжение производственными материалами на основе разовых договоров". Было определено, что на продукт А приходится 700 заказов производственных материалов в год, на продукт В - 150, на продукт С - 1150. Таким образом, суммарные затраты главного

процесса 6 "Снабжение производственными материалами на основе разовых договоров" (430354 у.е.) распределяется по продуктам следующим образом: 150623,90 у.е. на продукт А, 32276,55 у.е. на продукт В и 247453,55 на продукт С.

Аналогично распределяются затраты всех остальных главных процессов.

Удельные прямые затраты, удельные процессуальные затраты (и другие удельные затраты, распределенные непроцессуальным способом) в сумме составляют величину затрат для единицы данного продукта ("носителя затрат").

Хотя процессно-ориентированная калькуляция и характеризуется высокой степенью обоснованности, ее составление сопряжено, как правило, со значительными затратами (в первую очередь, рабочего времени). Поэтому специалисты подчеркивают возможность ограниченного применения этого метода. Например, на одном из немецких предприятий, производящих электромоторы, с однородной структурой заказов и значительным количеством производимых вариантов "традиционная" калькуляция была дополнена расчетом удельных процессуальных затрат, характеризующих обрабатываемые заказы и число не подлежащих хранению деталей для каждого варианта. На эти два процесса приходится почти 25% распределяемого на основе "традиционного" способа объема затрат. Результат - почти 40%-тное различие в величине затрат, приходящихся на по-разному калькулируемые заказы и соответствующие изменения в ценовой политике.

Интеграция бухгалтерского бизнеса в мировую экономику заставляет его ориентироваться на мировые стандарты. Изучение наработанного в развитой рыночной среде методического опыта (в частности, в области управления затратами и контроллинга) позволит белорусским предприятиям успешнее действовать в условиях жесткой конкурентной борьбы. Низкие затраты и грамотная ценовая политика, реализуемая на основе достоверной управленческой информации, сегодня являются одним из тех моментов, на которые менеджмент во всем мире обращает основное внимание.

Смолякова О.М., БГУ

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

**В**опросы формирования себестоимости продукции, работ или услуг являются одним из наиболее сложных участков бухгалтерского учета. Необходимость предъявления по-

вышенных требований к организации учета затрат на производство и реализацию продукции обусловлена тем, что от правильности и своевременности определения фактической себе-

стоимости продукции, выпускаемой предприятием, непосредственно зависит своевременность и эффективность управленческих решений, правильность определения приоритетов дальнейшего развития производства.

Важным моментом в организации планирования и учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является классификация затрат на производство, обеспечивающая глубокое их изучение, являющаяся основой организации учета производственной деятельности. Существует несколько признаков классификации затрат.

Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), учет производственных расходов должен вестись по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Информация о поэлементной структуре затрат на производстве используется для изучения соотношения живого и прошлого (овеществленного) труда в совокупной величине затрат, для контроля состояния производственных запасов и материалоемкости продукции, а также для других расчетов отраслевого, регионального и народохозяйственного уровня (в частности, для исчисления величины создаваемого в промышленности и других отраслях материального производства национального дохода). Контроль поэлементного состава и структуры затрат в динамике за ряд отчетных периодов позволяет наметить главные направления поисков резервов снижения себестоимости продукции в зависимости от изменений в технике, технологии и организации производства или под воздействием его специализации.

Для планирования, учета и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции затраты на ее производство группируются по статьям калькуляции. В разрезе калькуляционных статей осуществляется планирование, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

Группировки затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции взаимосвязаны, т.к. они характеризуют одни и те же издержки предприятия по составу (элементы) и целевому назначению (статьи калькуляции). Однако наряду с общностью имеются и различия. Они различаются прежде всего по целевому назначению учетно-экономической информации. Группировки затрат по экономическим элементам применяются, как уже отмечалось, для изучения их структуры, планирования и анализа использования оборотных средств. Группировка по статьям калькуляции используется для организации аналитического учета издержек предприятия, калькулиро-

вания и контроля себестоимости продукции. Благодаря этому группировки взаимно дополняют друг друга.

Наряду с этими существует еще ряд других классификаций затрат на производство, широко используемых в экономической теории, учете, анализе, планировании и контроле.

Производственная деятельность объединяет в своем составе различные сферы: основное и вспомогательное производство, освоение новых видов изделий, разработка новых технологий. Непосредственно основное производство состоит из многочисленных технологических операций и процессов. Принципы группировки затрат для исчисления себестоимости не всегда подходят для обеспечения контроля и регулирования расходов предприятия. В связи с этим возникает необходимость такой организации системы учета производственных затрат, которая могла бы обеспечить надлежащей информацией систему контроля и регулирования затрат на производство.

Следовательно, исходя из этих предпосылок классификацию затрат целесообразно производить по следующим направлениям:

- видам производств (основное, вспомогательное);
- центрам ответственности (местам возникновения затрат);
- носителям затрат (объектам учета затрат);
- экономическим элементам затрат;
- статьям затрат (расходов).

Направления классификации, ее принципы должны быть утверждены в качестве базового стандарта учета издержек производства.

Изучение классификации затрат на производство, принятой в зарубежной практике учетной работы свидетельствует о том, что в системе внутреннего (управленческого) учета издержки могут группироваться и учитываться по видам, местам их возникновения и носителям затрат. Места возникновения затрат - это структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха, производства). Под носителями затрат понимаются виды продукции (работ, услуг) данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке. В целом администрация сама решает, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Все группировки затрат предназначены для принятия определенных решений, но ситуации, возникающие в производстве не могут быть уложены в типовые системы, поэтому на каждом предприятии система учета проектируется инди-

видуально. Однако при всем их разнообразии теорией и практикой выработаны общие подходы к организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Независимо от отраслевых особенностей производства принятая система учета затрат на предприятии должна обеспечивать достоверное и объективное выявление результатов хозяйственной деятельности и контроль за ходом производства. Технологические и организационные особенности производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики продуктов требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции. Однако использование того или иного метода учета затрат и калькулирования не может быть произвольным. Оно определяется рядом факторов, и прежде всего целями управления и объектами учета затрат. В целом под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается совокупность приемов по сбору, группировке и обобщению в учете информации о произведенных расходах с целью исчисления фактической себестоимости произведенной продукции, обеспечивающих получение достоверной информации, необходимой для контроля за издержками производства.

По вопросам методов учета и калькулирования себестоимости продукции нет единого мнения, среди специалистов уже давно ведется дискуссия, в которой активное участие принимают как отечественные, так и зарубежные (в основном российские) ученые. В отечественной литературе и в Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях называются три основных метода учета и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, попередельный и позаказный.

Ряд российских ученых (профессор А.А. Додонов, профессор Новиченко П.П.) считает целесообразным выделить отдельно и такой метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, как поиздельный.

Однако многие отечественные и некоторые российские ученые (профессор Тишков И.Е., профессор Палий В.Ф. и др.) не считают этот метод эффективным. Более того, за последнее время рядом ученых выдвигались идеи о необходимости свертывания учета и отказа от учета затрат по отдельным видам выпускаемой продукции. Так, Палий В.Ф. отмечает, что "управление снижением себестоимости и учет отклонений следует вести не по изделиям, а по местам возникновения затрат, т.е. обезличенно" ("Бухгал-

терский учет", 1982, № 4). В учебнике "Бухгалтерский учет" (под ред. П.С. Безруких. М.: Финансы и статистика, 1982) коллектив авторов говорит о необходимости вести аналитический учет не по изделиям, а по группам изделий. Этот метод они назвали инвентарно-индексным методом учета и калькулирования себестоимости продукции.

Признать эти утверждения состоятельными нельзя. Категорический отказ от поиздельного метода - это отказ от учета затрат на производство в разрезе отдельных видов выпускаемой продукции, т.е. учет затрат по прямому признаку предлагается заменить на косвенное распределение затрат пропорционально той или иной условной базе. Однако, абсолютизировать поиздельный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции также нельзя. На предприятиях с большой номенклатурой производимых товаров применение данного метода было бы весьма трудоемко. В таком случае целесообразно вести учет затрат не по отдельным видам изделий, а по группам однородных изделий или отдельным производственным участкам. На предприятиях же, производящих простую однородную продукцию можно учитывать затраты в целом на весь выпуск, а себестоимость единицы продукции исчислять простым делением затрат на объем производства.

Необходимо избегать неоправданного применения этого метода, когда он превращается в обезличенный (котловой). Сущность его состоит, во-первых, в том, что на предприятии, производящем разнородную продукцию, учет затрат на производство ведется в целом по предприятию или экономически необоснованно установленным группам продукции и, во-вторых, при определении фактической себестоимости изделий обезличенно учтенные фактические затраты распределяются между отдельными изделиями пропорционально их плановой (нормативной) себестоимости. Распространение этого метода объясняется недооценкой значения достоверности составляемых калькуляций, стремлением уменьшить трудоемкость учетных работ в условиях ручного труда и низкой автоматизации учетных и калькуляционных работ. Себестоимость отдельных видов продукции в условиях ведения обезличенного (котлового) учета затрат не может быть достоверной, что делает невозможным ее использование в управлении и контроле за снижением издержек производства.

Таким образом, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции целесообразно осуществлять с помощью методов, которые с наибольшей полнотой отвечают требованиям и специфике (особенностям) технологического

процесса, типу организации) отдельных производств, обеспечивают составление достоверных калькуляций себестоимости продукции и органи-

зацию контроля за снижением издержек производства.

**Т.О. Терентьева, каф. бух. учета и аудита  
Санкт-Петербургского торгово-экономического института**

## ОПЫТ РАЗРАБОТКИ БУХГАЛТЕРСКИХ СТАНДАРТОВ В АНГЛО-АМЕРИКАНСКИХ СТРАНАХ

**С**ближение российских национальных стандартов бухгалтерского учета с международными в настоящее время стало направлением государственной политики. В связи с этим весьма важно ознакомиться с опытом, накопленным за рубежом.

Международные стандарты разрабатываются Международным комитетом по стандартам учета и отчетности (International Accounting Standart Committee - IASC), в состав которого при его создании в 1973 году вошли представители профессиональных бухгалтерских организаций девяти стран: Соединенных Штатов Америки, Великобритании, Австралии, Канады, Федеративной Германии, Франции, Японии, Мексики и Нидерландов. К 1995 году в комитет уже входило 110 профессиональных бухгалтерских организаций из 85 стран.

Процесс разработки международных бухгалтерских стандартов и сами стандарты основаны на концепциях ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, применяемых в англо-американских странах. Учитывая, что в этих странах разработка стандартов бухгалтерского учета ведется с 30-х годов двадцатого столетия, небезинтересно хотя бы вкратце рассмотреть процедуру этой разработки и внедрения стандартов в практику. Было бы неразумно отказаться от богатого опыта, накопленного этими странами в области разработки учетных стандартов, во времена, когда трудно себе позволить самостоятельно повторять подобные исследовательские работы, а тем более повторять ошибки, которые уже пройдены другими.

### Соединенные Штаты Америки

Учет в этой стране оказывает в наши дни доминирующее влияние во всем мире. В основу составления бухгалтерской отчетности американских организаций положен принцип "достоверного и добросовестного" представления финансовой ситуации и финансовых результатов деятельности в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP). Бухгалтерский учет регулируется частным сектором, но правовой вес стандартам обеспечивают органы государственные. Американские бухгалтерские стандарты многочисленны и разнообразны в си-

Ниже будет рассмотрен процесс разработки и внедрения в практику бухгалтерских стандартов в США, Великобритании и Австралии. А затем будут представлены их принципиальные отличия от существующей российской системы бухгалтерских стандартов.

Профессиональные бухгалтерские организации давно пытались достичь определенного единообразия методов бухгалтерского учета, применяемых на практике разными компаниями. Мощным толчком к данной работе в США послужил крах фондовой биржи в 1929 году и последовавший затем глубокий кризис. Как одну из причин, приведших к краху, часто называют многочисленные искажения финансовой информации. Другая немаловажная причина состояла в том, что компании пользовались очень разнообразными методами бухгалтерского учета при составлении своих финансовых отчетов. В то время каждый штат имел свое законодательство, поэтому регламентация финансовой информации в рамках федерального законодательства отсутствовала. Путаница, возникающая в этих условиях, не позволяла должным образом организовать информирование инвесторов. Проведенные с тех пор преобразования позволили США создать весьма эффективную систему контроля за финансовой информацией. Основной отличительной чертой американской системы стандартизации бухгалтерского учета стало вмешательство государства в процесс установления профессиональными организациями учетных стандартов, главным образом, на стадии их соблюдения.

лу противоречивых требований американского общества и конкуренции аудиторских фирм.

Разработку ученых стандартов осуществляет Совет по разработке стандартов финансового учета (Financial Accounting Standards Board - FASB), созданный в 1973 году на смену Комитету по процедурам бухгалтерского учета (Committee on Accounting Procedure - CAP, 1938-1959) и Совету по принципам бухгалтерского учета (Accounting Principles Board - APB, 1959-1973).

За разработкой стандартов наблюдает Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям (Securities and Exchange Commission -