

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности

По кредиту субсчета 96-1 "Пенсионные вклады" отражаются поступления, еще не распределенные по именным пенсионным счетам. Инвестиционный доход до распределения по именным пенсионным счетам учитывается по кредиту субсчета 96-2 в корреспонденции со счетом 76. После распределения дохода по именным счетам производится запись — Д-т 96-2 К-т 96-3.

К счету 76 рекомендуется открывать следующие субсчета:

- 76-1 "Расчеты по пенсионному накоплению",
- 76-2 "Расчеты по инвестиционному доходу",
- 76-3 "Расчеты по собственным средствам".

На субсчете 76-1 учитываются средства, переданные в инвестирование, в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На субсчете 76-2 обобщается информация по инвестиционному доходу в корреспонденции со счетами учета денежных средств (в предлагаемой схеме счетом 55 "Спецсчета в банках") и далее оформляется проводкой Д-т 76-2 и К-т 96-2.

А. П. Михалкевич, зав. кафедрой БГЭУ, канд. экон. наук

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ИЛИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ?

Формирование в нашей республике рыночных экономических отношений предъявляет новые, повышенные требования ко всем специалистам, занятым в различных сферах экономики, и в первую очередь это относится к специалистам по бухгалтерскому учету. Под влиянием динамично развивающихся процессов создания современных экономических отношений профессия бухгалтера претерпевает значительные изменения. Складываются новые отношения собственности, возникают новые виды и формы предпринимательской деятельности, появляются новые объекты учета, активно расширяются контакты с деловыми кругами зарубежных стран, углубляется международная торговля и совершенствуется банковское дело. В этих условиях очень важным является изучение опыта и практики зарубежных стран.

Вместе с тем, изучая организацию учета в зарубежных странах, надо понимать, что не все там самое лучшее, а у нас самое плохое. Бухгалтерский учет развивается и изменяется в ответ на изменяющиеся нужды общества. Действующие принципы и методы организации учета изменяются в соответствии с потребностями и нуждами субъектов хозяйствования. Совокупность приемов и методов представляет систему бухгалтерского учета, с помощью которой обобщаются процессы производства, снабжения и реализации, решаются четко определенные цели и обеспечивается управление предприятием

В связи с необходимостью результативного учета расходов на содержание фонда и затрат, связанных с осуществлением коммерческой деятельности, к счету 26 следует открыть субсчета:

- 26-1 "Расходы на содержание НПФ",
- 26-2 "Расходы по коммерческой деятельности".

Расходы, учтенные на субсчета 26-1, списываются в дебет счетов учета источников покрытия этих затрат и дебет счета 80 "Прибыли и убытки" на основании и в порядке, предусмотренном уставными документами фонда и договорами пенсионного обеспечения. Аналитический учет по счету 26 следует вести по каждой статье соответствующих счетов.

Такой порядок организации бухгалтерского учета, как нам представляется, позволит, с одной стороны, отражать взаимодействие участников НПФ с фондами и, с другой стороны, сделает достаточно контролируемой деятельность этих организаций.

на основе реализации его тактических и стратегических задач.

Ввиду этого, уровень развития учета следует оценивать, прежде всего, по критерию адекватности учетной системы требованиям, которые диктуются потребностями мирового и национального хозяйствования. Только взаимная адекватность модели хозяйствования и системы учета потребностям практики становится предпосылкой для их оптимальности и приемлемости для использования.

Для Республики Беларусь сложность взаимодействия моделей хозяйствования и систем учета заключается в том, что до настоящего времени идет процесс совершенствования и формирования модели хозяйствования.

На протяжении тысячелетий эволюционировал процесс формирования рыночной модели хозяйствования. Потребность преодоления противоречий и недостатков рыночной экономики обусловила необходимость ее социальной ориентации. Однако общества стран, которые воспользовались этой моделью, убедились в ограниченности и социальной рыночной экономики, поскольку такие ее внешне привлекательные стороны, как относительно высокий уровень материального благосостояния, базируется на интенсивном индустриализме, который влечет за собой нанесение все более ощутимого ущерба окружающей среде и людям. Поэтому приобре-

тает актуальность модель экологически и социально ориентированной рыночной экономики.

В Республике Беларусь формируется рыночный механизм хозяйствования социальной ориентации с государственным регулированием. При этом учитываются общецивилизационные начала и национальное своеобразие общественно-хозяйственного бытия страны.

Исходя из этого, модификацию национальной системы учета в республике следует рассматривать не как осуществляемое строгое приведение ее в соответствие с существующим мировым опытом, и как гибко адаптированное, гармонизированное приспособление к требованиям, продиктованным современными особенностями развития экономики страны. Поэтому заимствовать зарубежный опыт следует лишь тогда, когда создавать что-то собственными усилиями нецелесообразно, или когда его использование принесет пользу и когда он соответствует национальным особенностям хозяйствования.

Тем более международные стандарты учета и отчетности, отражающие различные стороны методологии и организации бухгалтерского учета, разрабатываются применительно к условиям рыночной экономики. Они не искажают и не отменяют национальные стандарты учета. Международные стандарты используются различными странами в качестве ориентиров при разработке своих национальных стандартов учета и отчетности. Поэтому, можно ли перевести бухгалтерский учет в нашей республике на международные стандарты? В каждой стране должны быть разработаны свои национальные стандарты, которые должны отражать требования и основные положения международных стандартов с учетом требований национальной экономики. С учетом вышеизложенного рассмотрим проблемы развития учета затрат на производство или производственного учета.

Уже несколько десятилетий учет в зарубежных странах как экономическая наука и как сфера практической деятельности подразделяется на финансовый и управленческий, а бухгалтерские службы на финансовую и управленческую.

Финансовая бухгалтерия осуществляет учет средств предприятия по их видам и источникам образования, текущих расходов и доходов предприятия, расчетов с различными юридическими и физическими лицами. По данным финансового учета определяется общий финансовый результат и составляется финансовая отчетность, которая является обязательной к опубликованию и открытой для всех пользователей.

Управленческая бухгалтерия осуществляет учет затрат на производство по видам изделий и

местам их возникновения, выявляет и отражает на счетах отклонения фактических расходов от стандартных норм и смет, определяет себестоимость единицы продукции и финансовый результат от ее реализации. Управленческий учет менее регламентирован, предприятия могут самостоятельно выбирать методики организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Информация, которая формируется в рамках управленческого учета, не является обязательной к опубликованию. В большинстве случаев ее относят к разряду коммерческой тайны. Ее предоставляют менеджерам для управления в рамках их компенсации.

Взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется различными способами.

Связь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется с помощью, так называемых, контрольных (отраженных) счетов. С помощью этих счетов учет операций в финансовой и управленческой бухгалтериях ведут раздельно. Этот вариант позволяет финансовой и управленческой бухгалтериям существовать автономно.

Имеется еще и второй вариант связи — интеграционный, когда счета управленческой бухгалтерии напрямую корреспондируют с контрольными счетами финансовой бухгалтерии.

По принципу автономии двух бухгалтерий осуществляется организация бухгалтерского учета на предприятиях США, Англии и многих других стран.

Такое построение учета усложняет работу бухгалтеров, увеличивает расходы на ведение учета, но оно в наилучшей степени удовлетворяет интересы предпринимателей в условиях жесткой конкуренции.

В нашей республике, да и в других странах-членах СНГ не существует деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Все разделы учета имущества, затрат на производство и обращение, выпуска и реализации продукции, расчетных и кредитных операций, финансовых результатов, фондов и резервов охватываются единым бухгалтерским учетом, используются единые методологические и законодательно-нормативные документы.

Централизация учета на предприятиях бывшего СССР осуществлялась на основании Постановления СМ СССР от 6.01.1964 г. "О мерах по устранению серьезных недостатков в организации бухгалтерского учета и усилению его роли в осуществлении контроля в народном хозяйстве", которым было признано необходимым сосредоточить учет в центральных бухгалтериях предприятий.

Проведенная работа по централизации учета способствовала в то время повышению оперативности учета, внедрению средств механизации и автоматизации, усилению его контрольных функций. О положительной роли централизации бухгалтерского учета говорили в то время не только специалисты Советского Союза, но и видные ученые других стран.

Однако на сегодня все чаще появляются статьи в печати о необходимости деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, хотя серьезных научных разработок об обоснованности той или иной формы организации бухгалтерского учета в масштабе предприятия нет. В качестве основного аргумента приводится опыт и практика зарубежных стран. Кроме того, одним из факторов, подтверждающим целесообразность выделения управленческого учета, приводится необходимость повышения роли учетной информации в эффективном управлении производством в условиях внедрения рыночных отношений в экономику нашей страны.

Как свидетельствует мировая практика главной причиной выделения управленческого учета в послевоенный период была необходимость сохранения коммерческой тайны каждого предприятия в условиях жесткой конкуренции, а не усиление управленческих функций учета.

Нет сомнения, что необходимо совершенствовать организацию бухгалтерского учета на предприятиях, внедрять новые и передовые методы и приемы, повышать его роль и значение в управлении производством, а также внимательно изучать опыт и практику зарубежных стран и все лучшее использовать в практике наших предприятий. Кроме того, при разработке законодательных и нормативных документов необходимо руководствоваться требованиями международных стандартов по учету и отчетности и общепринятыми международными принципами организации бухгалтерского учета.

Однако всегда следует внимательно относиться к вопросам о необходимости и целесообразности проведения тех или иных коренных ломок в организации бухгалтерского учета.

В настоящее время нет единого мнения среди ученых в подходах к управленческому учету. Украинский профессор Б. И. Валуев пишет, что следует исключить надуманное деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий¹. В то же время Н. Г. Чумаченко отмечает, что "... если учесть то обстоятельство, что в по-

слевоенный период в практике предприятий США учет производственных затрат трансформировался в управленческий учет и на протяжении почти полвека успешно развивается и обеспечивает эффективность производства, говорить о "надуманности деления" не следует"².

В современных условиях производственный учет значительно расширил свои функции. Появились такие его функции как нормирование, планирование и прогнозирование затрат, исчисление себестоимости продукции, анализ себестоимости продукции и выявление отклонений от стандартов и смет и др. Однако эти свои функции производственный учет может успешно выполнять в рамках единой системы бухгалтерского учета, не выделяясь в самостоятельный управленческий учет.

Необходимо отметить, что по мере продвижения экономики республики по пути рыночных реформ, внедрения в практику наших предприятий международных принципов организации бухгалтерского учета и международных стандартов, может и возникнет необходимость и появятся соответствующие предпосылки для деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Для этого необходимо совершенствовать и развивать нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского учета, пересмотреть методику учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Кроме того, особое внимание следует уделить совершенствованию подготовки специалистов по бухгалтерскому учету, учебников и учебно-методических пособий.

Формирование управленческого учета на предприятиях Республики Беларусь должно происходить не обособленно, а в рамках единого бухгалтерского учета.

На сегодня организационные формы бухгалтерского учета на предприятиях Республики Беларусь вполне отвечают предъявляемым к нему требованиям и нет необходимости его делить на финансовый и управленческий, а бухгалтерию — на финансовую и управленческую.

¹ Валуев Б.И. "Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета" // Світ бухгалтерського обліку-- 1998 — № 1 — с.5

² Чумаченко Н. Г. "Развитие управленческого учета на Украине" // Світ бухгалтерського обліку — 1998 — № 10 — с.3