

В заключении следует отметить, что реализация векселей в ходе исполнительного производства требует особого внимания как со стороны продавцов, так и со стороны покупателей, т. к. ликвидные ценные бумаги всегда находят своего покупателя.

НОВЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В РАЗВИТИИ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПРИНЦИПОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*В. В. Кожарский, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,
Е. В. Ильющенко,
Г. В. Кожарская*

Процесс становления и развития системы рыночной экономики Республики Беларусь неизбежно приводит к разделению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, к повышению роли последнего в оперативном, тактическом и стратегическом управлении производством. В современных условиях создание рыночной системы управления затратами, обеспечивающей направленность на конечный результат деятельности организации, позволяет обеспечить решение комплекса задач на двух уровнях учета затрат.

Первый уровень предполагает создание финансовой бухгалтерии, обеспечивающей отражение затрат на выпуск готовой продукции (выполнение работ) и определение результатов финансово-хозяйственной деятельности. На этом уровне решаются проблемы взаимоотношений организации (предприятия) с государством, акционерами, банками, инвесторами и другими внешними пользователями информации.

Второй уровень учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обеспечивает решение внутренних управленческих задач предприятия на основе соизмерения затрат, выпуска и результатов в разрезе изделий, центров ответственности, сегментов деятельности, что возможно только в условиях функционирования управленческой бухгалтерии.

По мнению зарубежных исследователей, управленческий учет прошел несколько этапов в своем развитии:

- *промышленный учет* (конец XIX века);
- *аналитический учет* (начало XX века до второй мировой войны);
- *управленческий учет* (до 1953 года);
- *маржинальный учет* (простой и развитой директ-костинг) до 1975 года;
- *стратегический учет* (с 1975 года по настоящее время).

В мировой практике существуют две концепции управленческого учета.

Первая исходит из того, что управленческий учет в период между двумя мировыми войнами был ориентирован главным образом на измерение фактической себестоимости продукции, ее прошлой стоимости, а также на аналитический учет движения материалов, расчетов с персоналом, движения готовой продукции и т. п. Поэтому он получил название промышленного или производственного учета. Главным недостатком этой концепции является исчисление фактической себестоимости по окончании отчетного периода, что не позволяет оперативно воздействовать на финансовый результат, а следовательно, неэффективно.

По окончании второй мировой войны сформировалась вторая концепция управленческого учета, согласно которой управленческий учет имеет целью отражение конечного результата и аналитическое соизмерение затрат и выпуска. На этой концепции базируется принятие решений в зависимости от степени аналитичности данных, а также оперативных, тактических и стратегических управленческих решений. Такой учет получил название маржинального.

В современной практике учета на предприятиях различают, как правило, финансовый учет, управленческий учет и его модификации и плановый (бюджетный) учет.

Применительно к проблематике данной статьи управленческий учет обеспечивает информацией оперативное, тактическое, стратегическое, технологическое, инновационное и структурное управление и позволяет решать проблемы, связанные как с внутренним, так и с внешним управлением, то есть управленческий учет, как было подчеркнуто на Международной практической конференции "Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков" (апрель 2000 г., г. Минск), является важнейшим звеном управления.

В отечественной учетной практике в настоящее время принята единая система бухгалтерского учета, определяющая учет производственных затрат и исчисление себестоимости как всей товарной продукции (работ, услуг), так и отдельных ее видов. Эта система управления себестоимостью представляет собой

планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, определения продажных цен, рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов экономии, снижения себестоимости и обеспечения контроля за выполнением плановых (нормативных) заданий по себестоимости.

Иными словами, перечисленные функции управления себестоимостью представляют собой функции управленческого учета. Однако в отечественной практике прогнозирование, планирование и нормирование затрат обычно являются функциями других служб администрации предприятия, поэтому их сосредоточение в бухгалтерии поможет быстрее перейти к международному опыту организации управленческого учета.

Очевидно, что порядок учета затрат зависит от сферы деятельности организации, масштабов производства, видов товаров, продукции (работ, услуг), сроков производства и других факторов.

Переход на новую систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь в связи с разработкой и внедрением системы национальных стандартов (Положений) по бухгалтерскому учету вызывает необходимость использования нового понятийного аппарата в системе управленческого учета. Этот аппарат включает такие основные понятия:

- объект учета затрат — это единица продукции (вид продукции, полуфабрикат, вид работ, услуг и т. п.) или субъект производства (производитель работ, подразделение организации; вид производства и т. п.), которые могут быть измерены в количественном и стоимостном выражении и могут выступать как самостоятельные объекты (проданы, переданы и т. п.);

- расходы — это процесс оплаты полученных материальных ценностей для осуществления производства продукции, работ, услуг, оплаты труда работников в процессе производства и т.п. Соответственно расходы по оплате ценностей, работ, услуг, которые еще не получены или не выполнены, рассматриваются как авансы выданные;

- затраты — это расходы организации на производство объекта учета затрат в размере стоимости использованных материальных ценностей, трудов и иных ресурсов, а также работ (услуг), выполненных сторонними юридическими или физическими лицами независимо от состояния расчетов с поставщиками, подрядчиками и т.п.;

- затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся по времени их использования в производстве к следующим отчетным периодам, рассматриваются как расходы будущих периодов;

- себестоимость — это затраты на производство продукции, выполнение работ (услуг), которые являются целью создания организации. Различают себестоимость производства продукции (производственную) и коммерческую (себестоимость реализованного объекта учета затрат);

- прямые (стандартные) затраты — часть производственной себестоимости, включающая расходы на оплату труда рабочих с соответствующими отчислениями на социальное страхование и обеспечение, расходы по использованию основных материалов, топлива, энергии на производственные нужды и другие расходы, которые могут быть непосредственно отнесены на объект учета затрат;

- косвенные (накладные) расходы — часть производственной себестоимости за вычетом прямых затрат. Эти расходы являются относительно постоянными по отношению к объему выпуска продукции (выполненных работ), то есть в определенном диапазоне колебаний производства. Они не могут быть, как правило, прямо отнесены на себестоимость объекта учета затрат. К таким относятся расходы на организацию производства и управление, например, расходы на изучение рынка товаров, на оплату научно-исследовательских разработок и опытно-конструкторских работ, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования в структурных подразделениях предприятия и др.;

- расходы по продаже (реализации) объекта учета затрат — это расходы по изучению рынка товаров, расходы на рекламу данного объекта затрат (продукции, работ), расходы по сбыту произведенной продукции и другие, образующие в совокупности коммерческие расходы;

- калькулирование — учетный процесс формирования производственной себестоимости объекта учета затрат, осуществляемый в определенной системе сбора информации, которая включает состав затрат, методы их оценки и суммирования в определенных технологических и технико-экономических условиях;

- незавершенное производство — себестоимость объекта учета затрат, по которому не завершены необходимые операции по состоянию на конец отчетного периода;

- издержки обращения — затраты, связанные с процессом обращения товаров и доведения их до покупателя.

Формирование себестоимости осуществляется при соблюдении следующих принципов — полноты затраты по объекту учета, имущественной обособленности организации, временной определенности, осмотрительности и приоритета содержания перед формой.

Все перечисленные принципы являются элементом учетной политики в зависимости от конкретных условий деятельности организации. При разработке учетной политики организация может вести бухгалтерский учет производственной себестоимости в разрезе:

- всех затрат на производство конкретного объекта, включая прогнозируемые (предвидимые) затраты, составляющие в совокупности полную производственную себестоимость;
- в составе прямых расходов и переменных (косвенных) расходов;
- в составе прямых расходов.

При этом организация самостоятельно определяет:

- методы калькулирования производственной себестоимости по объекту учета затрат — поперечный, позаказный, попроцессный, нормативный с возможностью их сочетания (например, позаказно-нормативный и т. п.);
- состав производственной себестоимости объекта учета затрат;
- состав прямых затрат;
- состав косвенных расходов и методы их распределения.

Управление себестоимостью может осуществляться только при определении структуры (состава) затрат, включаемых в полную производственную себестоимость. К таким затратам, имеющим стоимостное выражение, могут быть отнесены: материальные и трудовые ресурсы; амортизация основных средств, нематериальных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов; содержание оборудования; содержание аппарата управления организации; расходы на организацию производства, на подготовку и освоение производства новых видов продукции, а также потери от брака и простоев, связанные как с внешними причинами (отсутствие электроэнергии, брак сырья и материалов, отсутствие материалов, трудовых ресурсов, невыполнение работ другими организациями, участвующими в производстве конкретного объекта учета затрат), так и с внутренними причинами (наличие брака по вине рабочих, поломка оборудования по вине рабочих и т. п.).

Приведенная совокупность затрат включает прежде всего прямые (стандартные) затраты, которые, как правило, включают все затраты, определяющие производственную себестоимость объекта учета затрат. Однако, если отдельные виды затрат невозможно или нецелесообразно относить на себестоимость объекта учета затрат, то они должны включаться в состав косвенных расходов или относиться непосредственно на финансовые результаты деятельности организации.

В комплексных производствах, где выпускаются разные виды продукции из одного исходного сырья, включая производство попутной продукции, распределение прямых (стандартных) затрат между объектами учета может осуществляться пропорционально их нормативной, плановой или иной себестоимости указанных объектов.

Состав косвенных затрат также определяется организацией и включает расходы по содержанию аппарата управления, по организации производственного процесса, в том числе расходы по привлечению финансовых ресурсов для организации и развития производства в форме платежей процентов по кредитам банков или уплате доходов юридическим или физическим лицам по полученным от них заемным средствам. В состав косвенных предвиденных расходов включаются отчисления в резервы предстоящих расходов и платежей в виде расчетных величин в целях равномерного включения в состав производственной себестоимости (например, расходы на ремонт основных средств, на оплату отпусков работников, на передислокацию подразделений организации и т. п.).

При формировании расходов должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организации учет ведется по статьям затрат. При этом перечень статей устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования финансового результата организации от обычных видов деятельности определяется, как было сказано выше, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая

формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, позволяющих получить доходы в последующих отчетных периодах. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции в отчетном году как расходы по обычным видам деятельности.

Важнейшим этапом завершения бухгалтерского учета с целью определения финансовых результатов является стадия реализации, где показатели управленческого учета получают финансовое (стоимостное) выражение через счета реализации.

В соответствии с мировой практикой себестоимость реализованного (проданного) объекта учета затрат определяется на основе его производственной себестоимости и коммерческих расходов (расходов по реализации). Последние могут сразу списываться на счет реализации (продаж) либо присоединяться к производственной себестоимости, образуя так называемую полную (коммерческую) себестоимость.

Порядок учета и распределения коммерческих расходов между проданной продукцией и остатком непроданной продукции определяется самой организацией.

В настоящее время себестоимость реализованного объекта продаж (затрат) определяется двумя способами:

- периодически (ежемесячно);
- по завершении контракта по объекту учета затрат.

Применяемая методика должна быть отражена в учетной политике организации.

В первом случае организации могут применять два способа определения себестоимости проданной продукции:

1) путем деления общей величины затрат по всем объектам учета затрат на их количество и умножения полученного среднего процента на договорную цену реализованного объекта учета затрат. Этот порядок примеряется, как правило, при исчислении фактической себестоимости реализации по завершении контракта по объекту учета затрат;

2) путем оценки проданного объекта учета затрат по плановой себестоимости и выявления отклонений фактической себестоимости от плановой. Этот порядок применяется, как правило, при определении фактической себестоимости реализованного объекта учета затрат на периодической основе.

В составе информации об учетной политике организации в части бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, услуг в отчетном году;
- расходы по формированию резервов (предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов и др.);
- порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации показываются в следующем разрезе:

- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- операционные расходы;
- внеоперационные расходы

Таким образом, в единой системе бухгалтерского учета финансовый и управленческий учет выполняют собственные специфические функции, вытекающие из классического кругооборота хозяйственных средств и функций бухгалтерского учета по его обслуживанию, ибо бухгалтерский учет — это все управление экономикой в рыночном обществе.

ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА

Г. В. Савицкая, профессор БГЭУ

За последние годы опубликовано достаточно много солидных книг и научных статей по методике финансового анализа. Вместе с тем имеется достаточно большое разночтение в понимании его сущности и содержания,