

## КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

2. Закон РБ от 13.12.99 № 341-3 «Об обращении переводных и простых векселей».
3. Декрет Президента РБ от 23.12.1999 г. № 43 «О налогообложении доходов, полученных в отдельных сферах деятельности».
4. Указ Президента РБ от 19.11.98 г. № 553 «О регулировании вексельного обращения в Республике Беларусь».
5. Постановление Совета Министров РБ от 19.05.99 г. № 719 «Об утверждении порядка выпуска, учета и авалирования векселей субъектами хозяйствования».
6. Постановление Правления НБ РБ от 19.01.03 г. № 1 «Об утверждении Правил проведения банками Республики Беларусь операций с использованием векселей».
7. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Национального банка РБ от 17.05.01 г. № 56/113 «Об утверждении Правил уплаты гербового сбора при выдаче векселей».
8. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утверждены постановлениями Минэкономики, Минфина, Минстата, Минтруда от 29.01.2003 г. № 34/12/16/13.
9. Порядок бухгалтерского учета векселей юридическими лицами, являющимися коммерческими организациями (кроме банков), и индивидуальными предпринимателями, утверждены приказом Минфина РБ 15.12.1999 г. № 361.
10. Указания Министерства финансов № 32 от 30.12.98 г. «О порядке отражения в бухгалтерском учете объемов кредиторской и дебиторской задолженности при расчетах векселями».
11. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утверждена постановлением МНС РБ от 11.12.2003 г. № 111.
12. Методические указания о порядке налогообложения доходов, полученных в отдельных сферах деятельности, утверждены постановлением ГНК РБ от 10.02.2000 г. № 3.
13. Разъяснение МНС и Комитета по ценным бумагам при Совете Министров РБ от 05.04.2002 г. № 2-2-7/1334/05/П порядка определения доходов по операциям с использованием векселей.
14. Бугаев А.В. Вексельное законодательство и его отражение в бухгалтерском учете.— Мн., 1999.— 45 с.
15. Ляшков В.И. Учет расчетов посредством векселей/ Главный бухгалтер.— 1999.— № 5.
16. Томкович Р.Р., Калимов Д.А. Векселя: практика обращения в РБ.— Мн., 2003.— 345 с.

## ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

*О.П. Званкович, БГЭУ*

В настоящее время одним из основных направлений развития системы управления предприятием является разработка и применение концепции контроллинга.

Контроллинг — новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента, представляющее собой систему управления экономикой предприятия, ориентированную на выполнение оперативных и стратегических целей и достижение заданных результатов, объединяющую информационное обеспечение, планирование, контроль и анализ.

Концепция контроллинга является стержнем, вокруг которого должны быть объединены основные элементы организации и управления деятельностью предприятия, а именно:

- все категории бизнес-процессов и их затраты;
- центры ответственности предприятия;
- системы планирования и бюджетирования, формируемые на основе центров ответственности предприятия;
- система управленческого учета, построенная на основе центров ответственности и их бюджетов;
- система стратегического управления, основанная на анализе цепочки ценностей, анализе стратегического позиционирования и анализе затратнообразующих факторов;
- информационные потоки (документооборот), позволяющий оперативно фиксировать текущее состояние выполнения бюджетов центров ответственности;
- мониторинг и анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- выявление причин отклонений и формирование управляющих воздействий в рамках центров ответственности.

Основная цель контроллинга — ориентировать процесс управления предприятием на достижение всех целей.

Таким образом, контроллинг как целостная система состоит из двух важных частей:

- стратегический контроллинг;
- оперативный контроллинг.

Каждый вид контроллинга имеет свои цели, методы, принципы, средства и инструменты.

Стратегический контроллинг должен обеспечить выживаемость предприятия, отслеживание намеченных целей развития и достижение долгосрочного устойчивого преимущества перед конкурентами. Основными направлениями анализа стратегического контроллинга являются:

анализ внешней и внутренней среды;  
анализ конкуренции;  
анализ ключевых факторов успеха;  
формирование портфеля стратегий;  
анализ стратегических планов и подконтрольных показателей деятельности;  
анализ цепочки ценностей;  
анализ стратегического позиционирования;  
анализ затратообразующих факторов.

Стратегический контроллинг ориентирован на долгосрочные перспективы. Объектами контроля, а, следовательно, и контролируемыми величинами являются такие показатели, как цели, стратегии, потенциалы и факторы успеха, сильные и слабые стороны предприятия, шансы и риски, рубежи и последствия.

Можно выделить наиболее важные практические инструменты и принципы стратегического управления, которые использует стратегический контроллинг:

Матричные аналитические инструменты.  
Алгоритмы работы со “слабыми” и “сильными” сигналами.  
Принципы управления спросом и предложением.  
Принципы финансовой оценки стратегических планов.  
Сценарный анализ.  
Функционально-стоимостной анализ.  
Стратегическое управление затратами.

Главной целью оперативного контроллинга является создание такой системы управления, которая эффективно помогает достигать текущие цели предприятия, а также оптимизирует соотношение “затраты—прибыль”.

Оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочные цели и контролирует такие основные показатели, как рентабельность, ликвидность, производительность и прибыль.

Арсенал основных методов и инструментов оперативного контроллинга сильно отличается от стратегического. Наиболее известными являются следующие инструменты:

GAP-анализ — анализ отклонений (разрывов).  
Портфолио-анализ — анализ распределения деятельности предприятия по отдельным стратегиям относительно продуктов и рынков.  
CVP-анализ — анализ соотношения “затраты-объем-прибыль”.  
ABC-анализ — анализ групп производственных подразделений в зависимости от их вклада в доход (не путать с функционально-стоимостным анализом).  
Планирование потребности в материалах.  
Финансовый анализ показателей деятельности.  
Статические и динамические методы инвестиционных расчетов.  
Бюджетирование.  
Функционально-стоимостной анализ.

Итак, можно сделать вывод, что функционально-стоимостной анализ (ФСА) является инструментом как стратегического, так и оперативного контроллинга. Практика ведения консалтинговых проектов показала, что концепцию контроллинга необходимо сочетать с процессным подходом к организации и управлению финансово-хозяйственной деятельностью, а также с использованием метода функционально-стоимостного анализа для построения системы управленческого учета.

Деятельность предприятий на рынке в современной деловой среде характеризуется:

- увеличением сложности продукции и предоставляемых услуг;
- повышением требований к системе менеджмента качества;
- увеличением капиталоемкости, количества и ассортимента продукции и услуг;
- уменьшением жизненного цикла продукции и услуг, а также времени их выхода на рынок;
- использованием передовых технологий и разнообразных каналов распространения.

Все это приводит к высоким накладным издержкам. Предприятия просто задыхаются от накладных расходов и ищут объяснения наличию доминирующей части косвенных расходов, росту затрат и, соответственно, уменьшению желаемой прибыли. Быстрый рост сложности и многообразия направлений деятельности предприятия на рынке вместе с фактом замены части прямых издержек на труд и материалы накладными издержками поколебали позиции традиционных методик учета издержек. О реальных издержках руководители

предприятий могут только гадать. Таким образом, решение данной проблемы сталкивается с тем, что методы калькуляции издержек отстали от методов управления бизнесом. Традиционные системы учета затрат дают весьма неточные данные, потому что, как правило, не учитывают структурные и функциональные факторы. В управленческом учете себестоимость является функцией только одного определяющего фактора — объема производства или предоставляемой услуги. В стратегическом управлении затратами стоимость зависит от многих взаимно влияющих друг на друга факторов.

К структурным относятся следующие факторы:

- горизонтальная интеграция, связанная с масштабом производства;
- вертикальная интеграция, определяющая диапазон производимой продукции или услуг;
- корпоративный опыт;
- используемые технологии;
- сложность, определяемая широтой ассортимента изделий или услуг.

Наиболее существенными функциональными факторами являются:

- концепция вовлеченности работников в постоянные усовершенствования;
- концепция комплексного управления качеством;
- использование мощностей предприятия;
- использование связей с поставщиками и клиентами в контексте цепочки ценности предприятия.

В настоящее время анализ затрат движется в направлении функциональных факторов, т.к. выводы на основе структурных факторов быстро устаревают в динамично меняющемся пространстве современного бизнеса.

Для предприятий, которые выпускают многообразные продукты в рамках производственного ассортимента, точные реальные данные по затратам очень важны для определения цены продукции или услуги, их представления и продвижения на рынке, а также для принятия управленческих решений по ассортименту продукции и каналам распределения.

Подход, основанный на функционально-стоимостном анализе, является намного более точным в распределении суммарных фактических затрат на продукты и услуги, которые порождают эти затраты. С точки зрения стратегического управления, ФСА/АВС-анализ является полезным финансовым инструментом.

Метод ФСА/АВС разработан как «операционно-ориентированная» альтернатива традиционным финансовым подходам. В отличие от традиционных финансовых подходов метод ФСА/АВС:

- предоставляет информацию в форме, понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;
- распределяет накладные расходы в соответствии с детальным просчетом использования ресурсов, подробным представлением о процессах и их влиянием на себестоимость, а не на основании прямых затрат или учета полного объема выпускаемой продукции.

ФСА/АВС-метод — один из методов, позволяющий указать на возможные пути улучшения стоимостных показателей. Цель создания ФСА/АВС-модели — достичь улучшений в работе предприятий по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Проведение расчетов по ФСА/АВС-модели позволяет получить большой объем ФСА/АВС-информации для принятия решения.

Функционально-стоимостной анализ требует комбинированного применения процессного и структурного подходов к организации и управлению финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как правило, структурный подход используется для получения отдельных исходных данных для проведения ФСА/АВС-расчетов.

Под бизнес-процессом понимают совокупность различных видов деятельности, которые вместе взятые, создают результат, имеющий ценность для потребителя, клиента или заказчика.

Практика показала, что целесообразно выделять на предприятии пять видов бизнес-процессов, а именно:

- основные бизнес-процессы, на базе которых осуществляется выполнение функций текущей деятельности предприятия по производству продукции или предоставления услуг;
- обеспечивающие бизнес-процессы для основных;
- бизнес-процессы развития предприятия;
- бизнес-процессы управления деятельностью предприятия;
- бизнес-процессы, обеспечивающие управление.

Бизнес-процессы реализуют бизнес-функции предприятия. Под бизнес-функцией понимают вид деятельности предприятия.

Каждая составляющая накладных расходов порождается определенной функцией, принадлежащей какому-либо бизнес-процессу. На каждый продукт должна быть отнесена некоторая доля накладных расходов

пропорционально той функции, которая ее порождает. Поэтому основная идея заключается в том, что перечень выполняемых функций, их причинно-следственные связи и частота выполнения, в совокупности определяющие объем функций, более точно отражают долгосрочные переменные затраты, чем объем выпуска продукции.

С одной стороны, на современных предприятиях затраты на оплату труда, как правило, составляют незначительную часть расходов. С другой стороны, косвенные затраты составляют большую часть затрат, поэтому руководители предприятий пытаются разобраться в механизме их появления и распределения по видам выпускаемой продукции.

Для того, что бы осуществить расчет себестоимости на основе ФСА/ABC-метода необходимо распределить функции обеспечивающих бизнес-процессов по основным бизнес-процессам.

Следует отметить, что весьма непростой задачей является получение данных для ФСА/ABC-анализа. Основная сложность состоит в получении исходных данных для определения доли участия обеспечивающих в основных бизнес-процессах. Это требует наличия определенной сквозной технологии выполнения работ, начиная с проведения обследования предприятия, классификации бизнес-процессов, построения функционально-информационных моделей или объектно-ориентированных моделей бизнес-процессов, определения исходных данных для проведения ФСА/ABC-расчетов. Применение методики на предприятии возможно после прохождения соответствующего курса обучающего консультирования.

Анализ результатов расчетов себестоимости единицы продукции, услуг или стоимости бизнес-процессов по традиционному методу и функционально-стоимостному методу показывает, что основными недостатками традиционной системы учета затрат являются следующие:

Традиционная система учета затрат просто констатирует определенный уровень прибыли, а не дает ответа на вопрос, за счет чего он достигнут.

Традиционная система учета затрат неправильно распределяет затраты на продукты, услуги или бизнес-процессы, что приводит к завышенным или заниженным ценам, а, следовательно, к неправильному определению доли каждого продукта, услуги или бизнес-процесса в суммарной прибыли предприятия. Таким образом, продукты, услуги или бизнес-процессы с высоким объемом выпуска дотируют продукты с меньшим объемом производства, а традиционная система учета затрат скрывает эти дотации.

Традиционная система учета затрат дает недостоверную информацию о рентабельности продуктов, услуг или бизнес-процессов, что в свою очередь влечет за собой ошибочное представление о стратегическом развитии предприятия и путях достижения устойчивого конкурентного преимущества. Отчетные показатели прибыли – это иллюзия, они не отражают истинного положения дел.

Учет затрат, основанный на методологии функционально-стоимостного анализа, позволяет устранить вышеперечисленные недостатки. ФСА/ABC-информация позволяет предприятию разработать и применить жизнеспособную стратегию на рынке, а также принимать управленческие решения по:

- формированию конкурентоспособных цен на продукты или услуги;
- определению истинной себестоимости отдельных видов продукции или услуг, а также стоимости бизнес-процессов;
- гибкому ценообразованию;
- управлению ассортиментом выпускаемой продукции или предоставляемых услуг;
- оценке бизнес-процессов или деятельности каждого структурного подразделения;
- разработке бюджетов предприятия.

Несмотря на все вышеперечисленные преимущества контроллинга для предприятий, внедрение данной системы на предприятиях Беларуси сопряжено с рядом своеобразных сложностей, к которым относятся проблемы правового характера, технические сложности, а также “человеческий фактор”.

Нормативная база, регламентирующая учет неполной себестоимости, у нас в Республике Беларусь до конца не сформирована и основные принципы, которыми предприятиям предстоит пользоваться при выборе того или иного варианта учета затрат, еще предстоит определить, одновременно предоставив хозяйствующим субъектам максимально возможную свободу в решении вопросов, связанных с калькулированием себестоимости.

К техническим трудностям внедрения контроллинга можно отнести необходимость разработки внутренних форм отчетности для отражения информации, необходимой для проведения контроллинга, также необходима автоматизация данного процесса, что, в свою очередь, влечет за собой необходимость приобретения новых программных продуктов, способных отвечать заданным потребностям предприятия. В эту группу можно также отнести проблемы связанные с реорганизацией структурных подразделений предприятия.

К проблемам социально-психологического характера относятся привычки людей, страх перед неизвестностью, информационный фильтр в организации – предлагаемые новые подходы к анализу и управлению затратами не согласуются со знаниями и представлениями исполнителей.

Внедрение системы контроллинга — сложный процесс, при котором необходимо учитывать следующие факторы:

- руководство изменениями должно осуществляться топ-менеджментом;
- возглавлять проект по построению системы контроллинга должен руководитель высшего звена, у которого есть полномочия принимать стратегические решения;
- превращение стратегии в непрерывный процесс;
- вовлечение каждого сотрудника в реализацию стратегии через ежедневные функциональные обязанности.

Система контроллинга подразумевает, что каждый сотрудник организации должен принять стратегию и стремиться реализовать ее через свои ежедневные функциональные обязанности.

- Реорганизация организации для реализации стратегии.

Основная задача контроллинга — вовлечь все структурные подразделения компании в реализацию общей стратегии. Почти каждое предприятие в своем развитии сталкивается с трудностями реализации единой стратегии, поскольку каждое структурное подразделение выполняет различные функции и, как правило, имеет свои цели. Формальные структурные отчеты заменяются стратегическими приоритетами, которые упрощают обмен информацией между структурными подразделениями. Подразделения и службы оказываются вовлеченными в процесс реализации стратегии через показатели.

- Доведение стратегии до каждого члена команды.

Многие компании достигали успеха не за счет выпуска новой продукции и привлечения значительных ресурсов, а за счет своего внутреннего потенциала.

С помощью построенной системы контроллинга предприятия создают общую точку отсчета для всех структурных подразделений и отдельных сотрудников.

Необходимо отметить, что в России уже многие предприятия с успехом применяют данную систему. Также существуют программные продукты, позволяющие автоматизировать данные процессы (например, программа “Контроллинг”, предлагаемая фирмой “БЭСТ”). Существуют также примеры белорусских предприятий, внедривших данную систему и получивших от этого значительные преимущества в организации своей финансово-хозяйственной деятельности.

---

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Ивлев В., Попова Т. Концепция контроллинга и функционально-стоимостной анализ.— М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Под ред. Н.Г. Данилочкиной.— М.: Аудит: ЮНИТИ, 2001.
3. Лебедев П.В. Контроллинг: теория, методика, практика.— Мн.: УП “ИВЦ Минфина”, 2001.

## **ФОРМИРОВАНИЕ И ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ЭКСПОРТЕРА В ЗАВИСИМОСТИ ОТ БАЗИСНЫХ УСЛОВИЙ ПОСТАВКИ ТОВАРОВ**

*Н.Г. Смирнов, БТЭУ*

Экспортер может признать выручку от продажи продукции на экспорт в бухгалтерском учете при наличии ряда условий, одним из которых является переход права собственности на продукцию от экспортера к импортеру, поскольку при его наличии у организации возникает право на получение выручки. Следовательно, появляется уверенность в увеличении экономической выгоды, а также возможность определить расходы, связанные с получением этой выручки.

В международной практике переход права собственности обычно осуществляется в момент перехода рисков случайной гибели или утраты товара от продавца к покупателю. В связи с этим нами рекомендуется при заключении экспортных контрактов указывать предусмотренные «ИНКОТЕРМС 2000» условия поставок, которые и определяют момент перехода рисков случайной гибели и соответственно дату перехода права собственности от экспортера к импортеру.

Все термины «ИНКОТЕРМС» сгруппированы в четыре категории.

Первая категория терминов, Ex Works (...named place), в русском переводе «Франко-завод» (...название места), соответствующая термину, применяемому во внутренней торговле; франко-склад поставщика, означает, что покупатель получает готовый к отправке товар на складе продавца-экспортера (завода). Продавец не отвечает за погрузку товара на транспортное средство, а также за таможенную очистку товара для экспорта.

Согласно терминам второй категории от продавца требуется доставить груз к транспортному средству, который определяет покупатель (F — условия FCA, FAS, FOB). Риск утери или повреждения переходит к