

ных расходов по методам “направляющих” затрат (activity-based costing), “последовательного” (step down costing) распределения и другим.

2). Рекомендации по внутрифирменному бухгалтерскому планированию. Этот особый вид планирования основан на использовании чисто бухгалтерских методов формирования информации. Он позволяет выполнять группировку плановых показателей по методологии двойной записи на счетах в разрезе баланса, отчета о прибылях (убытках) и отчета о денежных потоках предприятия. Сформированная таким образом плановая информация позволяет обеспечивать высокую степень сравнимости отчетных и плановых данных,

3). Рекомендации по проведению анализа соотношения “продажи — затраты — прибыль” (Cost-Volume-Profit Analysis).

По *финансовому* анализу:

1). Рекомендации по комплексной оценке финансового состояния предприятия.

2). Рекомендации по факторному анализу основных финансовых коэффициентов предприятия.

3). Рекомендации по оценке влияния на финансовое состояние предприятия инфляционного фактора,

4). Рекомендации по оценке финансово-экономической эффективности бизнес проектов, связанных с реструктуризацией, со сменой форм собственности, с внедрением новых методов управления.

В организационно-правовой области необходимо внести соответствующие изменения в Налоговый Кодекс, в законы о бухгалтерском учете и отчетности, об аудите, а также в иные законы, регламентирующие деятельность субъектов хозяйствования.

Подготовка необходимых нормативно-методических документов является обязательным, но все-таки недостаточным условием для успешной реализации программы теоретика методологического и практического совершенствования учета и анализа. По мимо инструктивно-правовой базы важно обеспечить адекватное повышение квалификации бухгалтеров аналитиков. Оценивая долгосрочную перспективу этой профессии можно предположить ее исчезновение в нынешнем виде, когда основной объем рабочего времени занимают рутинные операции по фиксации первичной информации и ее синтетической обработке. С большой долей уверенности можно утверждать, что в ближайшие 5 — 10 лет развитие компьютерных технологий, средств автоматизации и сканирования освободят человека от необходимости выполнять механические процедуры и в бюджете рабочего времени бухгалтера произойдет перераспределение в пользу творческих аналитических и управленческих функций. Количественный спрос на бухгалтеров упадет, а качественный увеличится.

*А.М. Коновалов*, аспирант  
Белорусский государственный экономический университет

### **Учет и анализ результатов хозяйственной деятельности внутрипроизводственных подразделений**

Для повышения эффективности работы предприятия необходимо в первую очередь определять конечные результаты деятельности подразделений в основном производстве и давать им объективную оценку. Это возможно, если осуществлять по соответствующей методике учет и анализ результатов хозяйственной деятельности внутрипроизводственных подразделений.

Поскольку в сфере основного производства в рамках внутризаводской кооперации труда выполняется огромное количество всевозможных технологических операций по изготовлению деталей, узлов, изделий в различных производствах, цехах, участках, то хозяйственную деятельность любого внутрипроизводственного подразделения основного производства можно рассматривать с позиций их функционирования и развития, как сложноорганизованных экономических систем. При этом следует отметить следующие ее основные особенности.

Во-первых, процесс изготовления продукции внутрипроизводственными подразделениями есть одновременно процесс потребления производственных ресурсов. Значит, производство и потребление — есть две неразрывные стороны их хозяйственной деятельности.

Во-вторых, каждая система имеет свой “вход” и “выход”. При этом на входе системы имеем производственные ресурсы — материальные, трудовые и финансовые, а на выходе — годную продукцию подразделения, т.е. изготовленные в соответствии с требованиями чертежей и технологических процессов полуфабрикаты, детали, узлы, изделия. Связь между входом и выходом реализуется через объективно рассчитанные, технически обоснованные нормы расхода потребляемых ресурсов на производство единицы продукции каждого наименования.

В-третьих, результаты “выхода” одной системы выступают далее в соответствии с технологическим маршрутом как составляющая часть “входа” другой системы, в результате чего неудовлетворительные результаты работы одного подразделения могут объективно привести к таким же отрицательным результатам в работе смежных подразделений.

В-четвертых, наличие внутренних и внешних связей системы приводит к тому, что на результат “выхода” оказывает влияние множество факторов, часть из которых, выступая как внешние по отношению к системе, являются независимыми от деятельности руководства и коллектива подразделения.

В-пятых, каждая система должна иметь механизм само регуляции, обеспечивающий ее целостность и устойчивое функционирование и развитие в рамках заданных параметров. В экономической системе такой механизм должен работать только через “материальный интерес” в направлении согласования экономических целей подразделения с конечными экономическими целями предприятия. Экономический механизм само регуляции системы должен действовать не в отрыве, а как неотъемлемый элемент общезаводской системы экономического управления.

Что же является конечными результатами хозяйственной деятельности и как их учитывать и анализировать с точки зрения системного подхода?

Со стороны производства результатами хозяйственной деятельности любого внутрипроизводственного подразделения являются:

За отчетно взятый непродолжительный период времени (например месяц):

выпуск продукции в натуральном выражении (в штуках, комплектах) по всей планируемой номенклатуре в установленные сроки.

степень выполнения номенклатурного плана производства, которую определяют в процентах путем деления количества номенклатурных позиций, по которым план выполнен, на общее количество позиций плана.

Применение в качестве оценочного показателя “Объем производства продукции” (то ли в нормо-часах, то ли в планово-расчетных ценах или какой-либо другой денежной оценке) нельзя считать объективно правильным, поскольку для нормального хода производственного процесса необходимо только строгое выполнение установленного номенклатурного пла-

на производства по количеству и срокам. Применение объемных показателей в различных оценках может иметь экономический смысл только при проведении анализа изменения норм затрат производственных ресурсов, о чем будет сказано ниже.

Если же рассматривать хозяйственную деятельность за различные периоды с точки зрения динамики изменения ее результатов по сравнению с достигнутым (базовым) уровнем, то к результатам, характеризующим качественные изменения в производстве, следует отнести:

выпуск оригинальных деталей и узлов для новой продукции, предусмотренной в планах сбытовой деятельности;

выпуск продукции, переведенной на собственное производство вместо покупной, что нередко способствует снижению себестоимости продукции (в условиях неполной загрузки производственных мощностей);

А это означает, что из всей номенклатуры выпускаемой продукции эти две группы должны отражаться в оперативно-бухгалтерском учете обособленно.

Со стороны потребления результаты хозяйственной деятельности должны оцениваться в первую очередь по отклонениям от действующих технически обоснованных норм расхода в натуральном выражении и рассчитанных на их основе стоимостных нормативов затрат ресурсов. Главное внимание в этой стороне хозяйственной деятельности должно быть нацелено на разработку качественных (напряженных) удельных норм расхода по всем используемым производственным ресурсам. В условиях нормативного метода учета затрат на производство наличие норм и нормативов по всем используемым ресурсам обеспечивает объективность и реальность выявляемых отклонений от норм с помощью анализа. Отклонение от норм затрат — это своеобразный “результат экономичности производства”. По своей экономической сущности он имеет непосредственную причинно-следственную связь с расчетом финансового результата хозяйственной деятельности предприятия в целом, когда осуществляется сопоставление себестоимости реализованной продукции и начисленных налогов с выручкой от реализации. Отличие в определении результатов здесь только в том, что продукция внутрипроизводственных подразделений не продается, а следовательно в качестве своеобразной “суммы реализации” можно использовать только затраты по нормам.

Качественным результатом, характеризующим эффективность использования ресурсов с точки зрения ее динамики, является снижение удельных норм затрат производственных ресурсов за счет внедрения мероприятий научно-технического прогресса. При нормативном методе учета затрат на производство сумма затрат по изменениям норм отражается в учете не полностью, а только в части, относящейся к остаткам незавершенного производства на начало месяца. Такое положение является следствием того, что нормативный метод учета рассчитан на применение только в рамках отдельно взятого месяца. Поскольку экономические результаты изменения норм как правило планируются в расчете на год, то учет изменения норм необходимо вести в сравнении с нормами на начало года и в расчете на весь фактический выпуск продукции, т.е. за каждый отчетный месяц и с начала года. В экономической литературе вопросы методики и организации системного и полного учета изменения норм отражены лишь на уровне постановки задачи. В хозяйственной практике такой сплошной учет изменения норм также не применяется из-за необходимости ежемесячного осуществления достаточно сложных расчетов.

В связи с этим представляется целесообразным организовать такой учет на специальных за балансовых счетах, открываемых для каждого ви-

да потребляемых производственных ресурсов. На этих счетах должна отражаться следующая информация:

1) Затраты на фактический выпуск продукции по базовым стоимостным нормативам затрат;

2) Затраты на фактический выпуск продукции по текущим нормативам, пересчитанным по ценам базовых нормативов;

3) Снижение затрат (если сумма по базовым нормативам больше суммы по текущим нормативам);

4) Рост затрат (если сумма по базовым нормативам меньше суммы по текущим нормативам);

Такой метод учета обладает следующими основными признаками, присущими бухгалтерскому учету, так как он является:

документальным, т.е. основанным на использовании документов оперативно-бухгалтерского учета о выпуске продукции и на расчетах затрат на фактический выпуск продукции по действующим нормам;

сплошным, вследствие осуществления расчетов по всей выпущенной продукции;

непрерывным, т.к. расчеты производятся на выпуск продукции за каждый отчетный месяц;

аналитическим, позволяющим выявлять изменения нормативов по каждому отдельному наименованию выпущенной продукции;

сравнимым с планом, поскольку снижение или рост затрат определяются в сопоставимых базовых условиях, что позволяет осуществлять контроль выполнения заданий на снижение себестоимости за счет разработки и внедрения мероприятий научно-технического прогресса;

Кроме того, при определении результатов использования производственных ресурсов необходимо также принимать во внимание величину и отклонения остатков оборотных средств (производственных запасов и незавершенного производства) от установленных нормативов.

На основании вышеизложенных подходов для стимулирования производственных коллективов и их руководителей можно ввести систему формирования фонда экономического стимулирования (ФЭС) по дифференцированным стабильным нормативам в зависимости от количества выпущенной продукции (базовая сумма) с последующей корректировкой базовой суммы с учетом результата по хозрасчетной себестоимости и по нормативам оборотных средств (при перерасходе – уменьшение, при экономии – увеличение).

*Н. М. Дорошкевич, ассистент  
Белорусский государственный экономический университет*

### **Проблемы организации учета переоценки активов и пассивов предприятий в условиях перехода к рынку**

Среди вопросов, возникающих в процессе разработки макроэкономической политики Республики Беларусь, переходящей к рыночной экономике, проблемы инфляции, ее влияния на экономическую деятельность и учетные данные являются весьма актуальными. Актуальность их обусловлена также фактической неразработанностью вопросов переоценки активов и пассивов баланса предприятия и учета данной переоценки в условиях инфляции, которая в свою очередь в Республике Беларусь обладает спецификой возникновения (проявления) и развития.

С подобными проблемами, когда инфляционные процессы определили недостатки и показали ограниченность существующей системы учета, (иг-