

3. *Русака Н.А., Русака В.А.* Финансовый анализ субъектов хозяйствования. Мн., 1997.

4. *Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа. М., 2002.

5. Экономический анализ / Под ред. Л.Т. Гиляровой. М., 2001.

РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

*А.П. Михалкевич,
профессор*

Формирование в нашей стране рыночных экономических отношений предъявляет новые повышенные требования к организации бухгалтерского учета и требует определенных изменений и дополнений в применяемую до сих пор методологию.

Ход развития экономики нашей республики, изучение и осмысление практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах подтверждают вывод о том, что реформирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь должно идти в соответствии с практикой его организации в Российской Федерации, других зарубежных стран с развитой рыночной экономикой, с требованиями международных стандартов финансовой отчетности с обязательным учетом своих национальных экономических особенностей.

Уровень развития бухгалтерского учета оценивается прежде всего по критерию адекватности учетной системы требованиям национального и мирового хозяйствования. Только взаимная адекватность модели хозяйствования и системы учета потребностям практики становится предпосылкой для оптимального их использования.

В Республике Беларусь формируется рыночный механизм хозяйствования социальной ориентации с государственным регулированием. Исходя из этого, модификацию национальной системы учета следует рассматривать как гибко адаптированное, гармонизированное приспособление к требованиям, продиктованным современными особенностями развития экономики страны.

Основной задачей бухгалтерского учета на предприятиях, работающих в условиях рыночных отношений, является обес-

печение многочисленных пользователей экономической информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Достоверная экономическая информация дает возможность принимать более эффективные решения, которые оказывают непосредственное влияние на финансовое положение предприятия, на материальное благосостояние его собственников, руководителей и наемных работников, а также на размер поступления средств в государственный бюджет.

Бухгалтерский учет является связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими решения. Он, во-первых, измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования; во-вторых, обрабатывает данные и перерабатывает их таким образом, чтобы они стали полезной информацией; в-третьих, передает посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия управленческих решений. Отсюда данные о хозяйственной деятельности являются как бы входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих решения — выходом из нее.

Итак, системой бухгалтерского учета является совокупность приемов и методов, с помощью которых обобщаются процессы производства, снабжения и реализации, решаются четко определенные цели и обеспечивается управление предприятием на основе реализации его тактических и стратегических задач.

Исходя из этого, для правильного применения учетной информации необходимо четко знать, что представляет собой процесс принятия управленческих решений и для кого представляется информация, т.е. нужно иметь сведения о пользователях информации.

Процесс принятия управленческих решений, по мнению зарубежных ученых, состоит из следующих элементов: определение целей и задач, поиск альтернативных вариантов, сбор данных для выбора альтернативных курсов действий, выбор оптимального курса действия, принятие решений, сравнение фактических и планируемых результатов, принятие мер по устранению отклонений от плана.

Прежде чем принять правильные решения, необходимо определить цель или направление деятельности компании, что поможет принимающим решения оценить предпочтительность одного варианта действий перед другим.

Другой этап процесса принятия решения заканчивается в поиске ряда возможных вариантов действий, направленных на достижение поставленных целей. Поиск вариантов действий

вызывает необходимость получать информацию об ожидаемой конъюнктуре и изменении экономической обстановки.

Когда вероятные сферы деятельности определены, компания оценивает возможные темпы роста показателей своей деятельности, ее способности удержать соответствующую долю рынка в различной экономической среде.

Следующим этапом принятия решения является сравнительная оценка различных вариантов действий и выбор варианта, который в наибольшей степени отвечает целям компании. При выборе используются методы анализа прироста чистых денежных поступлений.

Выбранные варианты действий являются первоначальной точкой для составления сметы. Смета — это финансовый план компании реализации принятых вариантов действий. В смете учитываются затраты и доходы от продаж, т.е. ожидаемые результаты компании.

Процесс составления сметы направлен также и на то, чтобы каждый член организации знал о своей роли в решении выбранных вариантов развития производства.

На последнем этапе процесса принятия управленческих решений осуществляется сравнение фактических и планируемых результатов и контроль за принятием необходимых мер для приведения фактических результатов в соответствие с запланированными показателями.

Бухгалтерии организаций представляют необходимую информацию, которая поступает менеджерам, ответственным за выполнение определенных решений. Задачей бухгалтерского учета является представление информации, удовлетворяющей требованиям различных пользователей, которых можно разделить на две категории:

внутренние пользователи, которые входят в состав организации;

внешние пользователи, не входящие в состав организации.

Исходя из деления пользователей информации на две категории, бухгалтерский учет также делят на два вида: управленческий и финансовый.

По мере возрастания роли бухгалтерского учета в управлении производством учет производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции трансформируется в управленческий учет. Однако главной причиной выделения управленческого учета в послевоенный период в странах с развитой рыночной экономикой была необходимость сохранения ком-

мерческой тайны каждой компании в условиях жесткой конкуренции.

Финансовый учет решает проблемы взаимоотношений организации с государством, банками, акционерами, поставщиками, т.е. решает вопросы внешней деятельности.

Управленческий учет направлен на решение внутренних проблем, связанных с повышением эффективности деятельности структурных подразделений.

Взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется различными способами.

Чтобы понять, какая информация необходима для принятия управленческих решений надо иметь четкое представление о функциях управления.

По мнению английского ученого К. Друри, к управленческим функциям относятся: планирование, контроль и регулирование, организационная работа, стимулирование.

План суммирует предположения компании по ее развитию на перспективу. Задача долгосрочного планирования — предусмотреть все необходимые нужды и запросы, чтобы принять специальные меры в ближайшем будущем с целью увеличения мощностей и выпуска новых товаров или поиска новых рынков сбыта. Компания не должна быть застигнута врасплох любым событием на протяжении длительного времени. Очень важно, чтобы фирма думала о перспективе.

Сравнение фактических результатов с плановыми показателями осуществляется с помощью контроля с целью определения отклонений и принятия соответствующих мер по корректировке расхождений в будущем. Процесс контроля и регулирования помогает руководству компании правильно оценить, будет ли выполнен план или необходимо пересмотреть планы без серьезного ущерба для компании.

Организационная работа направлена на создание необходимых структур, которые будут осуществлять деятельность, направленную на достижение намеченных целей. При этом проводится четкая координация действий, направленных на решение поставленных задач с наибольшей эффективностью.

С помощью стимулирования создается такое положение работающих, которое помогает им уяснить цели и задачи компании и принять необходимые меры для их решения. Важной задачей менеджера является умение побудить у подчиненных заинтересованность и чувство ответственности за выполнение поставленных целей и задач.

Необходимая информация для менеджеров внутри организации, которая используется ими для принятия управленческих решений, подготавливается в системе управленческого учета.

Следует различать управленческий и производственный учет. В системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки стоимости остатков производственных запасов и определения прибыли, что соответствует требованиям внешней отчетности, т.е. требованиям финансового учета.

Главной же задачей управленческого учета является подготовка необходимой учетной информации для внутренних пользователей, которая используется для принятия правильных управленческих решений.

Важным вопросом является определение сущности управленческого учета, его отличий от производственного учета.

В экономической литературе встречаются различные точки зрения относительно определения управленческого учета.

Некоторые специалисты рассматривают управленческий учет как часть бухгалтерского учета, который выполняет учетные функции по учету затрат, выявлению фактической себестоимости и обеспечению контроля за формированием затрат.

По мере развития научных подходов к управлению предприятием расширяется информационная система, необходимая для управления, а следовательно, изменяются требования к данным бухгалтерского учета. В дальнейшем создавались и применялись новые методы и приемы: стандарт-кост, директ-костинг, деление затрат на переменные и постоянные, определение точки критического объема производства и др. В этом случае управленческий учет практически вышел за рамки чисто бухгалтерского учета. В состав современного управленческого учета входят такие функции, как нормирование, планирование и прогнозирование затрат и себестоимости продукции; учет и распределение затрат по различным направлениям; калькулирование себестоимости продукции; анализ себестоимости продукции и выявление отклонений затрат от стандартов и смет. Кроме того, специалисты управленческого учета должны вести подготовку проектов управленческих решений по вопросам улучшения производственной деятельности предприятия.

Другой подход к управленческому учету заключается в том, что учет производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в современных условиях хозяйствования должен расширяться и развиваться в соответствии с требовани-

ями управления. При этом управленческий учет должен быть обособленным от финансового учета.

В целях более глубокого изучения проблем развития управленческого учета рассмотрим развитие управленческого учета в США.

В послевоенный период бухгалтерский учет на фирмах США подразделялся на финансовый учет и учет затрат. Необходимость последнего определялась коммерческой тайной каждого предприятия. Главной задачей учета производственных затрат было выявление фактической себестоимости продукции и обеспечение контроля за ее формированием. Основными функциональными обязанностями бухгалтера по учету затрат были: учет и распределение затрат по подразделениям, видам деятельности, изделиям; прогнозирование будущих стандартных или желаемых затрат; исчисление себестоимости и ее сравнение с ожидаемой или стандартной, по периодам; выявление альтернативных затрат.

Таким образом, производственный учет в то время не выходил за рамки бухгалтерского учета.

Вместе с тем, в тот период развивается научный подход к управлению производством, повышаются требования к данным бухгалтерского учета. В это время перед бухгалтерским учетом были поставлены две альтернативные задачи: идти в ногу вместе с развитием управления, обеспечивая его необходимой информацией, или же идти по пути отражения всей хозяйственной деятельности, обеспечивая данными финансовую отчетность. Очевидно, что бухгалтерский учет избрал первый путь. Для выполнения своих задач было необходимо изменить методы и приемы, внедрить новые методики, которые иногда и не являлись чисто учетными. Итак, в середине 1960-х гг. производственный учет в США трансформировался в управленческий.

В девяностые годы прошлого столетия в специальной литературе появились научные статьи о новом методе управленческой деятельности, который получил название «контроллинг». В этом случае заслуживает внимания связь между контроллингом и управленческим учетом.

По мнению В.Б. Ивашкевича, контроллинг является «одним из новейших направлений теории и практики учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности предприятий за рубежом» [1]. Следовательно, контроллинг представляет систему управления предприятием.

В.А. Березовский, О.М. Губарь [2] отмечают, что между контроллингом и управленческим учетом расхождения незначительные.

И. Байдак и П. Царенков [3] отождествляют контроллинг с управленческим учетом.

Нам представляется, что говорить об управленческом учете или контроллинге следует только в связи с какой-либо национальной учетной системой.

Так, в практике управления немецкими предприятиями понятие управленческого учета отсутствует. На крупных и средних предприятиях Германии созданы специальные подразделения контроллинга. Однако большинство предприятий начинают его внедрение с построения системы управленческого учета.

На наш взгляд, смешивать понятия контроллинга и управленческого учета нельзя. Если контроллинг направлен на достижение целей предприятия, то главной его функцией является управление этим предприятием. Специалисты контроллинга должны обеспечивать руководство необходимой информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений. Но практически работники службы контроллинга не занимаются сбором, обработкой и накоплением в необходимых направлениях учетной первичной информации. В этом случае их роль сводится к выполнению посреднических обязательств, передаче информации руководству.

Поэтому формирование на предприятии управленческого учета, который обеспечивает руководство необходимой информацией и разрабатывает проекты управленческих решений, является наиболее целесообразным.

В США не применяется понятие контроллинг, а весь комплекс задач по управлению предприятием решается в рамках управленческого учета.

Изучение опыта и практики организации бухгалтерского учета в зарубежных странах, необходимость совершенствования бухгалтерского учета в нашей стране с учетом происходящих изменений и ее национальных особенностей позволяют нам сделать вывод, что внедрение в практику наших предприятий принципов и основных положений управленческого учета значительно повысит уровень экономической работы, в том числе роль и значение бухгалтерского учета. Управленческий учет дает возможность нашим бухгалтерам занять ведущее место в управлении предприятием.

Для достижения этой цели необходима целенаправленная работа со стороны государственных органов, республиканских

министерств и ведомств, учебных заведений и самих специалистов учета и экономического анализа.

Необходимо внести изменения в программы подготовки и переподготовки кадров. При изучении основных учетных дисциплин следует особое внимание уделять экономической и правовой сторонам отражения в учете хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. Это позволит бухгалтерам быстрее и активнее включиться в управленческую деятельность, повысить авторитет и значение бухгалтерского учета, тем самым улаживать иногда возникающие противоречия между руководством предприятия и работниками бухгалтерского учета.

Важной проблемой, от которой зависит успех внедрения управленческого учета, является развитие его методики, разработка сущности и содержания элементов этого учета.

Кроме того, необходимо в централизованном порядке пересмотреть основные положения по составу затрат, включаемых в состав себестоимости продукции (работ, услуг), отраслевые Рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Следует разработать Инструкцию по учету затрат в организациях Республики Беларусь, в которой нужно предусмотреть методы и приемы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости с использованием опыта зарубежных стран, требований общепризнанных принципов и стандартов учета и отчетности.

Сегодня не вызывает сомнения тот факт, что необходимо совершенствовать организацию бухгалтерского учета на наших предприятиях, внедрять новые и передовые методы и приемы, повышать его роль в управлении производством, а также внимательно изучать опыт и практику зарубежных стран и все лучшее использовать в практике наших предприятий.

Однако надо иметь в виду, что не все там самое лучшее, а у нас самое плохое. Следует внимательно относиться к практике организации бухгалтерского учета, которая формировалась на наших предприятиях на протяжении многих десятилетий, к целесообразности и необходимости проведения тех или иных коренных ломок в организации бухгалтерского учета.

По нашему мнению, формирование комплексной системы управленческого учета на предприятиях Республики Беларусь должно происходить в рамках единой системы бухгалтерского учета, не выделяясь в самостоятельный управленческий учет. Свои функции управленческий учет может успешно выполнять не обособленно, а в составе централизованной бухгалтерии предприятия.

Организационные формы бухгалтерского учета на наших предприятиях вполне могут обеспечить потребности правления и развития экономики Республики Беларусь и нет необходимости его делить на самостоятельные виды учета — финансовый и управленческий.

Л и т е р а т у р а

1. *Ивашевич В.Б.* Контроллинг: сущность и назначение // Бух. учет. 1991. № 7. С. 9.
2. *Березовский В.А., Губарь О.М.* Контроллинг и управленческий учет // Бух. учет и анализ. 1999. № 8. С. 3—6.
3. *Байдак И., Царенков П.* Контроллинг просится на волю // Финансы, учет, аудит. 1999. № 1. С. 50—51.

МОДЕЛИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ МАЛЫХ ЦИКЛИЧЕСКИХ КОЛЕБАНИЙ ВАЛОВОГО ВНУТРЕННЕГО ПРОДУКТА

*М.М. Новиков,
канд. экон. наук, доцент*

В классификации циклов по их продолжительности выделяются малые, средние, большие и вековые циклы экономической активности. В настоящей статье ставится задача выработать методологию исследования малых циклических колебаний валового внутреннего продукта (ВВП). Исследуя циклические колебания по их продолжительности, автор пришел к выводу, что наименьшая длина колебательного периода определяется четырьмя годами [1, с. 60—61]. Другие исследователи ссылаются на более короткую продолжительность малых циклов. Известны, например, малые промышленные циклы Дж. Китчина продолжительностью 3,5 года [2, с. 475]. Учитывая результаты, полученные другими исследователями, а также тот факт, что в сфере социально-экономической жизни преобладают не строгие (статистические) закономерности, в режиме менее жестких требований имеет смысл говорить о верхней границе продолжительности малых циклов: в пределах до четырех лет.

Выявить циклические колебания макроэкономических показателей продолжительностью до четырех лет на информационной основе годовых показателей практически невозможно.