

ятий, а также вести государственную профессиональную сертификацию бухгалтеров и наладить систему их непрерывной переподготовки и повышения квалификации;

- постепенно вносить в отечественный бухгалтерский учет и отчетность все те изменения, которые скорее всего сохранятся и в новой редакции МСФО и вряд претерпят изменения в связи ожидаемым пересмотром МСФО, которые уже методически подготовлены и не вызовут больших проблем на предприятиях. Это касается разработки нового плана счетов с их группировкой на счета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, утверждения новых типовых форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и отчета о движении денежных средств и др. Ничто не мешает, например, перегруппировать активы в балансе по мере убывания ликвидности, отдельно показывать кратко- и долгосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность, установить общепринятый порядок создания необходимых резервов и т.д. Необходимо внести изменения в нормативную базу с тем, чтобы через 2—3 года подготовиться методически, организационно и кадрово к полноценному, а не трансформационному переходу на новую редакцию МСФО.

П.Я. Папковская,

доктор экономических наук, профессор

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ

Действующее методическое обеспечение учетной практики не позволяет в настоящее время сформировать реальные результативные показатели предпринимательской деятельности. Это обусловлено тем, что учетная практика под воздействием хозяйственной деятельности, с одной стороны, наполняется новым содержанием, а с другой — ее механизм преобразует количественное и качественное измерение с учетом новых подходов к управлению хозяйственными процессами. Поэтому учетная система объективно подвержена методическим преобразованиям, направленным на достижение адекватного отражения финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства. Одним из проблемных вопросов учетной теории и практики является формирование достоверной информационной базы об управленческих расходах, роль которых в формировании конечного финансового результата организации существенна.

Управленческие расходы каждого хозяйствующего субъекта возникают в результате целенаправленного воздействия на свою деятельность для повы-

шения ее эффективности. В состав таких расходов включаются как затраты по содержанию средств труда, так и расходы по организации производства и управлению. В общих затратах на производство продукции данные затраты составляют от 10 до 30 %, что определяет их необходимым условием осуществления хозяйственной деятельности любой организации. Состав данных расходов и система их учета формировались на протяжении долгого периода и не подвергались пересмотру. Однако следует констатировать, что существующий порядок уже не обеспечивает реальное отражение их сущности и роли в процессе управления хозяйственной деятельностью и формирует дезориентирующую информацию, непригодную для принятия решений. Поведение отдельных затрат изменилось, и в этой связи необходимо уточнить их содержание и дать обоснование для отражения в системе бухгалтерского учета. Анализ накопленного опыта учета данных расходов позволяет определить возможные пути его развития. В частности, следует определить сущность управленческих расходов и обосновать источники их возмещения.

Состав, порядок учета и распределения расходов по организации, управлению и обслуживанию производства регламентируются Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации» и Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета. Указанные нормативные документы не раскрывают номенклатуру этих затрат.

При раскрытии сущности затрат по организации и управлению производством необходимо рассмотреть отдельные из них для того, чтобы установить принадлежность к таким расходам. В состав общехозяйственных расходов включаются потери от недостачи материальных ресурсов в пределах нормы естественной убыли. Данные расходы не выражают сущности управленческих расходов, они возникают в процессе технологического хранения материальных ценностей, поэтому должны быть учтены в составе затрат по заготовлению и хранению материалов.

В составе общехозяйственных расходов отражается плата по процентам за кредиты для нужд основной деятельности, кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам. К управленческой деятельности данные расходы не имеют отношения, они возникают в результате обязательств за предоставление предприятию в пользование денежных средств (кредитов, займов). Аналогичные расходы возникают у предприятия при оплате услуг кредитных учреждений по операционному обслуживанию движения денежных средств на счетах. Нет оснований считать расходы на содержание производственных мощностей и объектов основных средств, находящихся на консервации, в качестве затрат по формированию себестоимости продукции (работ, услуг). Это операционные расходы.

С переходом на новые условия хозяйствования положение радикально изменилось и привело к необходимости экономического обоснования включения отдельных видов расходов либо в себестоимость производимой продук-

ции, либо в состав прочих внереализационных расходов. В связи с этим следует рассмотреть правомерность отражения в составе общехозяйственных расходов затрат, связанных с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, включая амортизационные отчисления, затраты на проведение всех видов ремонта помещения, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи. Если исходить из принципов формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и налогового характера экономических отношений предприятий с бюджетом, то указанные расходы безосновательно включены в состав себестоимости. Они представляют собой, скорее, не производственные расходы, а выплаты социального характера, которые следует погашать за счет собственных источников.

Распределение общехозяйственных расходов затрагивает многие проблемные вопросы теории и учетной практики, так как оно оказывает влияние на формирование показателя себестоимости продукции и размер прибыли. Одним из таких проблемных моментов является правомерность и необходимость капитализации части общехозяйственных расходов при осуществлении вложений во внеоборотные активы. Рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции предусмотрено их включение в затраты по капитальному строительству, однако порядок такого отнесения не определен. Более того, нет рекомендаций по отнесению общехозяйственных расходов на другие капитальные работы, выполняемые хозяйственным способом: капитальные затраты по улучшению земель, закладка и выращивание многолетних насаждений и др. Эту ситуацию следует рассмотреть с точки зрения содержания роли данных расходов в осуществлении капитальных вложений и действия определенных условий. Такими условиями являются отсутствие особых смет накладных расходов на закладку и выращивание насаждений и административно-хозяйственное обслуживание капитального строительства основным штатом и средствами организации в связи с отсутствием обособленного хозяйственного аппарата по строительству. Следовательно, в данных производственных ситуациях часть общехозяйственных расходов должна быть капитализирована и являться составной частью вложений во внеоборотные активы, в том числе нематериальные. Механизм отнесения таких затрат на объекты капитальных вложений был выработан учетной практикой и заключался в следующем. В состав затрат по объектам капитального строительства общехозяйственные расходы следует включать в пределах сумм, исчисленных по сметному проценту от фактически произведенных затрат на строительство. Для включения их в состав затрат по коренному улучшению земель, а также закладке и выращиванию многолетних насаждений можно использовать порядок, установленный для растениеводства, т.е. пропорционально общей сумме затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением стоимости посадочного материала.

Анализ учетной практики сельскохозяйственных предприятий показывает, что общехозяйственные расходы не распределяются на объекты капитальных вложений. Это приводит к завышению затрат в основной производственной деятельности и неполному формированию сумм инвестиционного характера.

Для решения проблемы распределения общехозяйственных расходов необходимо исследовать процесс формирования затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах, к которым относятся общественное питание, пекарни, ремонтно-пошивочные мастерские, банно-прачечные комбинаты, парикмахерские, дома отдыха, санатории и другие объекты культурно-бытового назначения. Действующее в республике нормативное регулирование формирования себестоимости продукции не содержит рекомендаций по отнесению общехозяйственных расходов в дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», что можно считать его методическим недостатком, так как названные производства выполняют работы и услуги для реализации на сторону так же, как и промышленные производства. Результат от их реализации выявляется на счете 90 «Реализация» и в соответствии с действующим порядком оказывается завышенным вследствие неполного отражения затрат по выполнению и производству. Поэтому списывать часть общехозяйственных расходов в дебет счетов затрат обслуживающих и вспомогательных производств при условии реализации их услуг и работ на сторону обоснованно. Это следует осуществлять в порядке, предусмотренном для промышленных производств. Такой подход будет соответствовать установленному распределению общехозяйственных расходов на издержки обращения при наличии на балансе предприятия магазинов розничной торговли. Обобщая изложенное, можно сделать вывод, что общехозяйственные расходы в обязательном порядке должны быть включены в состав затрат всех видов производств и хозяйств, продукция (работы, услуги) которых реализуется, поскольку их производство и реализация осуществляются в результате целенаправленной деятельности административно-управленческого аппарата предприятия.

Следует отметить недостаточное обоснование и даже неправомерность установленного порядка списания затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах (при наличии убытка) за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. В частности, такой порядок рекомендован по списанию убытка от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства. Это неправомерно экономически, так как искажает показатель нераспределенной прибыли, которая представляет собой источник инвестиционных процессов и источник начисления дивидендов или доходов от участия в прибыли.

В существующей методике учета и распределения общехозяйственных расходов обозначилась важная дилемма, обусловленная условиями современного предпринимательства, сущность которой заключается в требовании приведения полученных доходов с понесенными расходами. До перехода экономики к элементам рыночных отношений такой дилеммы не существо-

вало, и в настоящее время для нормативного регулирования и учетной практики характерным является калькуляционный вариант распределения (списания) данных расходов. Это означает, что общехозяйственные расходы в соответствии с установленным порядком их распределения включаются в себестоимость каждого вида производимой продукции. Базой распределения для сельскохозяйственных предприятий является общая сумма затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением стоимости семян, кормов, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в соответствующих производствах. При данном варианте калькулируется полная фактическая себестоимость готовой продукции и до момента ее реализации общехозяйственные расходы не являются обусловленными доходами отчетного периода, т.е. продолжают пребывать в остатках нереализованной продукции.

Проблема списания общехозяйственных расходов является очень значимой в связи с воздействием на формирование показателя себестоимости — основополагающего элемента ценообразования. В этой связи следует выразить мнение, что система полного распределения делает более логичной процедуру исчисления прибыли. При кажущейся доказательности преимуществ исчисления себестоимости по переменным издержкам международная учетная практика отдает предпочтение полному распределению затрат. В Англии 83 % хозяйствующих промышленных компаний используют метод полного распределения затрат [1, с. 268]. Исходя из этого, является вполне обоснованным списание общехозяйственных расходов, относящихся к производственному процессу.

Специфика сельскохозяйственного производства определяет характер формирования общехозяйственных расходов и базы их распределения по отчетным периодам (ежемесячно), отличительной чертой которого является их неравномерность. Поэтому на практике возникает трудность в их распределении по видам готовой продукции до окончания отчетного периода. В течение года для ежемесячного выявления результата от реализации продукции используется показатель плановой себестоимости продукции, который включает и плановый коэффициент общехозяйственных расходов. Тем не менее ежемесячное списание данных расходов возможно и целесообразно на сельскохозяйственных предприятиях. Это относится к сфере капитальных вложений, к промышленным и прочим производствам и хозяйствам. Целесообразно рекомендовать для использования нормативный коэффициент общехозяйственных расходов. В конце года следует произвести корректировку сумм, списанных по данному нормативу.

Норматив распределения рекомендуется устанавливать на уровне фактического соотношения данных расходов и базы их распределения за предыдущий год. Использование норматива для ежемесячного распределения управленческих расходов потребует меньшего времени на выполнение данной учетной процедуры.

Роль общехозяйственных расходов заключается в воздействии на результаты хозяйственной деятельности, поэтому важно определить общие методи-

ческие предпосылки для рекомендаций по их учету и распределению. Их можно представить в следующем виде.

Состав себестоимости продукции (работ, услуг) должен отражать действительные расходы хозяйствующего субъекта по ее производству. Для целей налогообложения и ценового регулирования должна быть предусмотрена ее корректировка. Это изменит порядок определения чистой и нераспределенной прибыли.

Не имеет экономической целесообразности исчисление себестоимости продукции в разрезе структурных подразделений, так как такой показатель ни теоретически, ни практически не востребован. В этой связи нет оснований для учета и распределения расходов по управлению и обслуживанию производства по подразделениям.

Доля общехозяйственных расходов подлежит обязательной капитализации в виде вложений во внеоборотные активы при условии, что сельскохозяйственные предприятия осуществляют капитальное строительство хозяйственным способом и самостоятельно производят капитальные вложения неинвентарного характера. В нормативном порядке они должны быть включены в первоначальную стоимость объектов инвестиционного характера, а также в себестоимость реализуемой продукции (работ, услуг) вспомогательных и обслуживающих производств.

Литература

1. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). — Минск: Информпресс, 2008.

Е.Н. Петрушкевич,

кандидат экономических наук, доцент

ФАКТОРЫ АКТИВИЗАЦИИ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ПОТОКОВ В РАЗВИТИИ ЭКОНОМИКИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Обеспечение устойчивого экономического развития экономики Республики Беларусь и укрепление ее конкурентоспособности невозможны без активизации внешних инвестиционных потоков, в которых основную долю должны занимать прямые иностранные инвестиции в экономику республики и инвестиции национальных компаний за рубеж.