

УДК 657.22

*С. Л. ШАТРОВ, канд. экон. наук, доцент
Белорусский государственный университет транспорта*

БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕНЕДЖМЕНТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Приводится обоснование необходимости и целесообразности подготовки кадров высшей квалификации, задачей деятельности которых является бухгалтерский менеджмент в системе управления организацией. Обосновывается выбор способов и методов ведения бухгалтерского учета, отражаемых в учетной политике.

Бухгалтерский учет наряду с контролем является базовой функцией управления. Однако современный менеджмент недооценивает роль учетных аспектов в деятельности организации, зачастую сочленяя его функцию с контролем или предоставлением финансовой информации в форме отчетности собственникам, акционерам, инвесторам и деловым партнерам для оценки финансового состояния организации, с которой они имеют прямые или косвенные контрагентские отношения. При этом, если информация, представленная в отчетности, является вполне пригодной для инвесторов, кредиторов и собственников с позиции достигнутых финансовых показателей, то менеджмент на эти данные опираться не может, так как они формируются после отчетных дат, а значит, непригодны для оперативного управления. Это обуславливает необходимость использования не только и не столько отчетности, сколько оперативных данных бухгалтерского учета об изменении активов, обязательств, собственного капитала, расходов и доходов при регистрации хозяйственных процессов, происходящих на предприятии.

В настоящее время складывается ситуация, когда законодательством (Постановление министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 22.10.2009 “Об утверждении общегосударственного классификатора Республики Беларусь ОКРБ 006-2009 “Профессии рабочих и должности служащих”) определено отсутствие обязательных требований по наличию высшего образования при соискании должности по профессии бухгалтер.

Это связано с тем, что задача бухгалтера сводится к регистрации хозяйственных операций, что не связано с управлением и принятием решений. При этом должность экономиста в том же документе строго требует наличия высшего образования по специальности. Такой подход представляется не-

обоснованным и устаревшим, так как опыт работы доказывает обратную тенденцию: «бухгалтер по образованию может стать хорошим экономистом, в то время как экономист бухгалтером – нет». Этот тезис возник из практики трансформированной на сегодня системы управления за счет полной интеграции с информационно-вычислительными системами. Так, в недавнем прошлом, когда вычислительная техника и используемые программные продукты не применялись, либо использовались без взаимоувязки с управляющей системой, функции бухгалтера были сведены к регистрации хозяйственных операций, составлению и предоставлению отчетности, содержащей бухгалтерскую информацию, а сфера деятельности экономиста – к обобщению, анализу и предоставлению аналитической информации для принятия управленческого решения (рисунок 1).

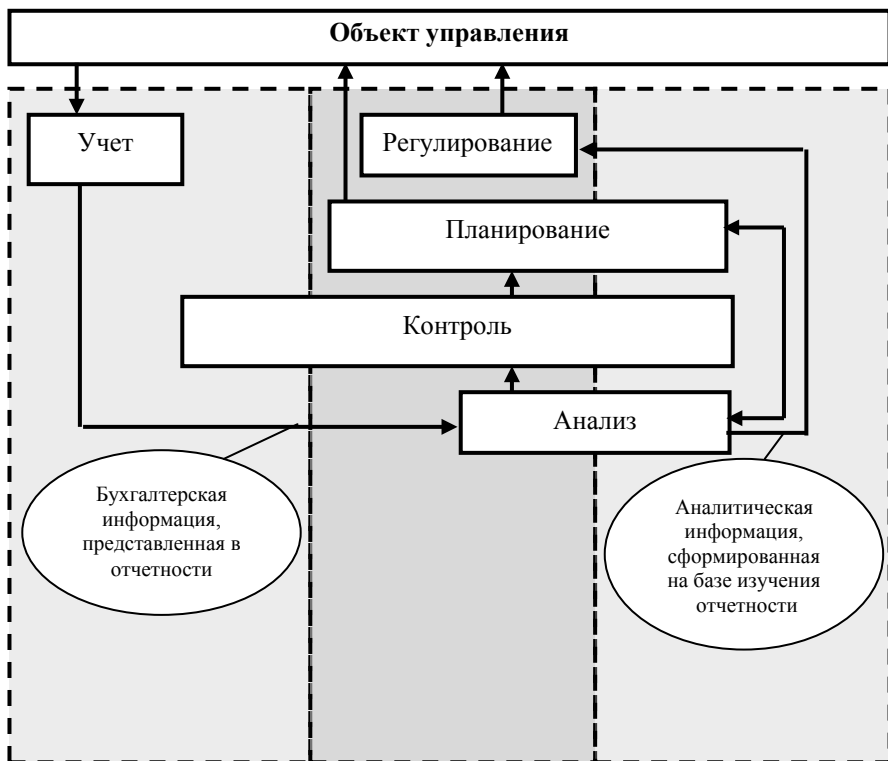


Рисунок 1 – Сфера деятельности бухгалтера до внедрения автоматизированных систем управления финансами и ресурсами

Однако следует отметить, что в настоящее время повсеместное внедрение программ, позволяющих одновременно вести учет и на этой основе автоматически формировать аналитическую информацию (автоматизированные системы управления финансами и ресурсами разработчиков 1:С, SAP и др.) модель взаимодействия профессий существенно изменилась (рисунок 2). Руководителю для получения аналитической информации не нужен экономист, достаточно грамотного ведения бухгалтерского учета в одной из обозначенных выше автоматизированной системе. Соответственно профессия экономист утрачивает свою актуальность, в то время как востребованными со стороны менеджмента становятся направления экономической специальности: финансовый аналитик, маркетолог, логист, бухгалтер-аналитик, налоговый консультант и др.

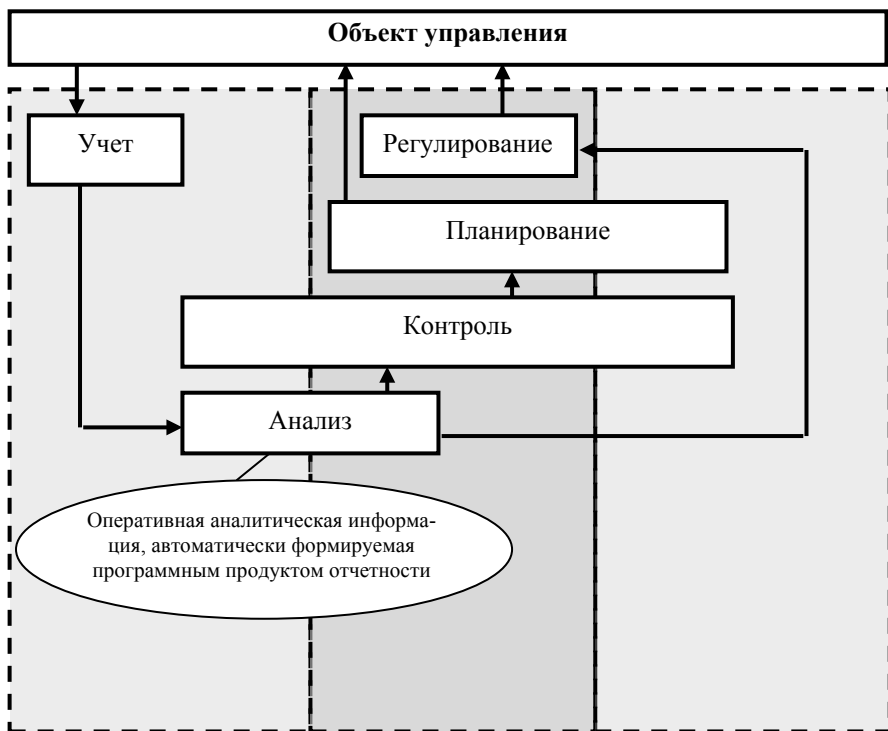


Рисунок 2 – Сфера деятельности бухгалтера после внедрения автоматизированных систем управления финансами и ресурсами

В таком случае разделение труда предполагает следующее: бухгалтер выполняет функции учета, анализа и контроля, а функцию распознавания и

обобщения аналитической информации должен выполнить менеджер, финансист и т.д. Следует отметить, что пользователь учетно-аналитической информации автоматизированной системы управления, с целью повышения оперативности принятия решений, должен не дожидаясь окончания текущего периода уметь самостоятельно воспользоваться учетно-аналитической информацией базы данных. При этом необходимо обладать специальными знаниями в части понимания экономической сущности учетных записей бухгалтера, их взаимосвязи. Так, пользователям учетной информации необходимо знать объекты бухгалтерского учета и основополагающие принципы обработки данных об их состоянии и изменении; порядок систематизации учетной информации; методику формирования отчетных показателей и критерии оценки их достоверности; содержание бухгалтерской отчетности и порядок формирования и оценки статей бухгалтерского баланса.

Таким образом, знание бухгалтерского учета важно не только для профессиональных бухгалтеров и аудиторов, но и для финансистов, менеджеров различных уровней, работников коммерческой и маркетинговой служб.

Однако базовые знания в области ведения бухгалтерского учета отдельных объектов лишь создают предпосылки для использования бухгалтерской информации в процессе принятия оперативных управленческих решений, что исключает участие в принятии стратегических решений, принимаемых в момент создания организации при формировании учетной политики.

Отметим, что в настоящее время организации рассматривают перспективу развития через призму долгосрочной политики в отношении формируемых в текущем отчетном периоде доходов и расходов, а также получаемых льгот. Такая политика закрепляется в специальном документе, называемом «учетной политикой организации» и формируемом в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки». При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

К способам ведения учета, один из которых должна выбрать организация, относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров, обработки информации и др. При этом степень свободы организации в формировании учетной политики законодательно ограничена нормативным регулированием бухгалтерского учета, в котором представлен перечень методик и учетных процедур в разрезе их допустимых альтернативных вариантов. Так, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании

учетной политики осуществляется разработкой организацией соответствующего способа исходя из профессионального мнения бухгалтера, что, несомненно, оказывает непосредственное влияние на уровень себестоимости, оценку капитала, финансовые результаты и перспективы развития организации.

Учетная политика вновь созданной организации утверждается руководителем организации не позднее тридцатого календарного дня с даты государственной регистрации этой организации. Общие правила формирования учетной политики сводятся к следующим:

1) при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного из нескольких способов, допускаемых правовыми предписаниями в области бухгалтерского учета. Например, покупные материалы учитываются в фактических ценах;

2) учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе правовых предписаний и утверждается руководителем организации, т.е. оформляется соответствующим документом, который исходя из правовой природы является локальным нормативным актом;

3) способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего документа;

4) избранные способы ведения учета применяются всеми подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения. Утвержденный руководителем приказ об учетной политике должен быть доведен до сведения всех подразделений до начала следующего года.

Таким образом, в соответствии с законом о бухгалтерском учете и отчетности и национальным стандартом данная прерогатива предоставлена главному бухгалтеру организации. Проведенный анализ допустимых нормативным регулированием способов ведения бухгалтерского учета, с точки зрения формирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, позволяет подразделить их на две противоположные основные группы:

1) способы, увеличивающие финансовый результат;

2) способы, уменьшающие финансовый результат.

Поэтому при определении своей учетной политики руководству организации следует четко разделять элементы способов ведения бухгалтерского учета по степени их влияния на формирование финансового результата в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности по следующим направлениям.

1 Выбор способа и метода начисления амортизации (влияет на себестоимость, скорость возврата капитала, окупаемость вложений и финансовый

результат). Нормативный документ, предоставляющий право выбора и описывающий возможные способы и методы начисления амортизации – Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь №37/18/6 от 27.02.2009 г.

Следует отметить, что большинство организаций Республики Беларусь избирают линейный способ начисления амортизации как наиболее простой и понятный. Это в сочетании с отсутствием заинтересованности менеджмента привело к тому, что инновационные технологии (станки, оборудование) в соответствии со сроком их полезного использования или нормативным сроком службы подлежат равномерной амортизации на протяжении долгих лет, в то время как выпускаемая на них продукция (оказываемые услуги, выполняемые работы) перестают быть востребованными (морально устаревают) и у предприятия оказывается только два варианта действий:

- работать на склад (так как продукция не востребована);
- списать морально устаревшие активы, вернув так вложенные средства.

Нелинейный способ начисления амортизации включает три метода: прямой и обратный методы суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка.

Способ уменьшаемого остатка, также как и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (прямой), в первый год своего применения резко увеличит расходы по обычным видам деятельности организации и тем самым снизит прибыль, исчисляемую по правилам ведения бухгалтерского учета.

В пользу метода уменьшающегося остатка в отличие от равномерного начисления обычно приводят два аргумента:

- затраты на содержание и ремонт объекта растут по мере увеличения его срока службы (то есть методом уменьшающегося остатка получается более точный конечный финансовый результат);
- многие долгосрочные активы теряют значительную часть своей рыночной стоимости уже в первые годы эксплуатации.

В период инфляции выбор метода начисления износа с сокращающейся балансовой стоимостью выгоден предприятию тем, что оно платит свои налоги обесцененными деньгами.

Метод суммы чисел лет (обратный) из-за малой суммы начислений в первые годы приводит к росту прибыли и существенному обесценению вложенного капитала, основная часть которого будет возвращена только в конце эксплуатации объекта основных средств. Этот метод подходит только в период борьбы за рынок, когда необходимо предложить самую низкую цену.

На основе сравнительного анализа методов начисления амортизации можно сделать вывод о том, что экономически обоснованным будет метод,

выбранный в соответствии с определением результата факторов, влияющих на объект амортизации и экономический процесс, в котором он принимает непосредственное участие. Если согласно расчетам предприятия экономически выгодно как можно быстрее списать балансовую стоимость станка, обоснован метод списания по сумме чисел лет (прямой) и т.п.

Следует отметить, что для амортизируемых объектов особое значение может иметь способ списания стоимости таких объектов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Этот способ дает наиболее точное сопоставление затрат на приобретенный амортизируемый объект с доходами, получаемыми от его эксплуатации в течение отчетного периода, при следующих условиях: срок полезного использования объекта непосредственно определяется количеством выпущенных при его участии единиц продукции (объема оказанных услуг и выполненных работ), фактор морального износа не оказывает существенного влияния, а объем выпуска продукции (оказание услуг, выполнение работ) надежно измеряется.

Поэтому, если предположить, что приобретение амортизируемых объектов осуществляется под интенсивную производственную программу организации, то теоретически возможен вариант, при котором рассматриваемый способ начисления амортизации обеспечит резкое увеличение затрат отчетного периода и такое же снижение величины финансовых результатов.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что каждый метод имеет свои преимущества и недостатки. В зависимости от правильности оценки факторов, которые определяют деятельность хозяйствующего субъекта, каждый из перечисленных методов может стать как самым оптимальным, так и абсолютно не приемлемым в целях обеспечения эффективной амортизационной политики предприятия.

2 Способ переоценки основных средств (влияет на стоимостную оценку капитала). Нормативный документ, предоставляющий право выбора и описывающий возможные способы переоценки объектов основных средств – Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь № 162/131/3705.11.2010 г.

В учетной практике белорусских предприятий основные средства принимаются к учету в пересчете на белорусские рубли, что в условиях ускорения инфляционных процессов создает риск потери части реальной стоимости капитала. Поэтому широко используется переоценка, как легальный способ привести стоимость активов к их реальной рыночной оценке. При этом бухгалтеру на выбор предлагаются 3 метода:

– прямой оценки, когда стоимость определяется организациями самостоятельно или с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятель-

ностью. Этот метод широкого использования не получил, так как при самостоятельной оценке требует много трудозатрат, а нанимать оценщика – дорого (со стороны собственника капитала может быть расценено как бесполезная трата средств);

– метод пересчета валютной стоимости. Этот метод также требует значительных трудозатрат от бухгалтера, так как необходимо произвести пересчет стоимости затрат на приобретение (за исключением стоимости основных средств, доходных вложений в материальные активы), создание, доставку, установку и монтаж, которые осуществлялись в белорусских рублях, кроме обособленно учитываемых затрат, возникших после ввода объекта в эксплуатацию (процентов по кредитам и займам, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам, курсовых, суммовых разниц, расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками и подрядчиками), в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их осуществления. При этом в случае реконструкции (модернизации, реставрации), проведения иных аналогичных работ, стоимость таких затрат пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ввода в эксплуатацию основных средств, доходных вложений в материальные активы после их завершения;

– индексный метод. Это наиболее часто используемый метод, так как прост в использовании и не требует особых усилий и трудозатрат со стороны бухгалтера. Так, к первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете (книге учета доходов и расходов) до переоценки, применяются коэффициенты изменения стоимости по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированные по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Как пример можно рассмотреть индекс, сложившийся по официальным статистическим данным: август 2015/январь 2015 – уровень колеблется в зависимости от вида (группы) основных средств от 1,001 (здания и сооружения) до 1,3 (тракторы), в то время как курс доллара за этот же период вырос в 1,474 раза (17539/11900). Таким образом, организация, выбрав данный метод переоценки за обозначенный период с января по август 2015 года включительно, потеряла в стоимости капитала по объектам основных средств $1,474 - 1,3 = 17\%$ стоимости.

3 Метод оценки производственных запасов при их отпуске в производство (влияет на себестоимость и финансовые результаты). Нормативный документ, предоставляющий право выбора и описывающий возможные способы оценки производственных запасов при их отпуске в производство – Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 133 от 12.11.2010 г.

Следует отметить, что в Инструкции № 133 предусмотрена при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии оценка одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

В учетной практике отдельных организаций при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином их выбытии в качестве основного способа оценки принят – по себестоимости каждой единицы. Однако следует помнить, что по таким материалам следует применять полную идентификацию расхода и списания каждой их единицы на производство конкретных видов продукции (услуг и работ), что на практике может выполнить далеко не каждое предприятие.

Метод списания материалов по себестоимости каждой единицы удобен для применения в случаях, когда организация использует в производстве небольшую номенклатуру материалов и можно легко отследить, из какой именно партии списаны материалы, причем цены на них остаются достаточно стабильными в течение длительного периода. В этом случае учет ведется по каждой партии материалов отдельно, и списываются материалы именно по тем ценам, по которым они приняты к учету.

Основным преимуществом метода списания запасов по себестоимости каждой единицы является то, что все материалы списываются по их реальной себестоимости без каких-либо отклонений. Как было отмечено выше, данный метод применим только в тех случаях, когда организация использует сравнительно небольшую номенклатуру материалов и когда можно точно определить, какие именно материал списаны, поэтому широкого использования не получил.

Также не самым востребованным является метод средней себестоимости, так как требует определенных вычислительных работ. Однако использование способа средней себестоимости обеспечивает наиболее равномерное включение материальных затрат в себестоимость изготавливаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ).

Основной подход, применяемый большинством организаций, предполагает оценивать запасы по формуле «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО, first-in first-out). При этом исследование отечественной практики показало, что в условиях нестабильного курса валюты и высокого темпа инфляции, когда каждая поступающая партия материалов возрастает в цене, организация, определяя прибыль в текущем периоде, может оказаться без оборотных средств для расширенного воспроизводства в следующем.

К примеру, структура себестоимости организации следующая:

- материалы (следует рассчитать);
- заработная плата – 130 000 рублей;
- отчисления на социальные нужды – 34 % от ФОТ;
- амортизация – 62 500 рублей;
- прочие – 153 300 рублей.

Условимся, что на 03.01.2011 года запас основного сырья составил 200 т по цене 1000 рублей (курс 1 дол. – 3000 рублей). При этом:

– 13.07.2011 поступило 100 т по цене 1600 рублей (курс 1 дол. – 5044 рублей);

– 12.10.2011 поступило 150 т по цене 1900 рублей (курс 1 дол. – 5765 рублей).

15.11.2011 отпущено в производство 250 т. Общая стоимость по методу ФИФО составляет $200 \times 1000 + 50 \times 1600 = 280\,000$ рублей. С учетом ограничений в рентабельности реализованной продукции (по примеру 30 % как наиболее распространенная) стоимость реализации составляет $(280\,000 + 130\,000 + 44\,200 + 62\,500 + 153\,300) \times 1,3 = 871\,000$ рублей без НДС.

Таким образом, в текущем периоде организация получает 201 000 рублей прибыли. Однако в случае необходимости пополнения складских запасов в январе следующего года сырье будет закуплено по курсу 8470 рублей за 1 дол. или 2800 рублей. Таким образом, на восполнение запаса будет потрачено $2\,800 \times 250 = 700\,000$ рублей. То есть 280 000 рублей материальных затрат, восполняемых реализацией, и прибыль 201 000 рублей даже без уменьшения за счет налога на прибыль в сумме не позволяют этого сделать ($481\,000 / 2\,800 = 172$ тонны). Следовательно, предприятие должно брать кредит на недостающую сумму.

4 Способ формирования резервов.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год, ремонт основных средств, производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и ряд других резервов, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Резервирование средств может осуществляться также за счет отнесения сумм на уменьшение финансовых результатов. Создание таких резервов может преследовать две цели. Первая – уточнение сумм оборотных активов, под которые они создаются, таким образом, у пользователей бухгалтерской информации есть реальное представление о стоимости активов, отраженных в бухгалтерской отчетности. Вторая – создание дополнительных (по сравнению с обычным порядком ведения деятельности) финансовых ресурсов. Это обусловлено тем, что то или иное событие может произойти в будущем (неоплата контрагентом поставленной продукции, неожиданные потери от падения ценных бумаг). Всё это обуславливает целесообразность, а в некоторых ситуациях и необходимость создания оценочных резервов.

Наиболее востребованным на практике является резервирование сумм под сомнительные долги, осуществляемое на счете «Резервы по сомнительным долгам». Это объясняется тем, что данный резерв выполняет обе указанные выше цели. Кроме уточнения суммы дебиторской задолженности созданный резерв служит средством погашения невостребованных в срок долгов, однако нормы законодательства по налогообложению прибыли в уставленных пределах не принимают к учету расходы, послужившие источником созданного резерва, при формировании налогооблагаемой базы.

Величина резервов по сомнительным долгам определяется одним из следующих способов:

1) по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов.

Необходимо отметить, что данный вариант создания резервов при большом количестве дебиторов крупных предприятий трудоемок (необходимо, на основе анализа платежеспособности по каждому дебитору и возможности погашения им хотя бы части долга, рассчитать размер сомнительной задолженности на конец отчетного периода) и требует от бухгалтера, на которого возлагается обязанность оценки вероятности погашения долга, применения своего профессионального суждения;

2) по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения.

При выборе данного метода следует организовать постановку аналитического учета дебиторов не только по срокам образования сомнительной задолженности под задаваемый в учетной политике период, но и срокам погашения безнадежной задолженности в таких периодах. При этом величина резерва зависит от выбранной группировки дебиторской задолженности по срокам непогашения (месяц, квартал, полугодие, год), что требует научного обоснования выбранной группировки. Следует помнить о том, что для компаний наиболее привлекателен второй вариант расчета резерва;

3) по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

На наш взгляд, приведенный способ дает наименее точную величину резерва, так как базой, к которой будет применяться коэффициент неплатежеспособности, является выручка. Однако величину выручки может исказить дебиторская задолженность.

Организации могут создавать резервы и под снижение стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.д. Необходимость создания таких резервов диктуется правилами оценки ресурсов в обороте, представляемых в бухгалтерской отчетности. Согласно этому правилу запасы материалов и иных аналогичных средств в обороте подлежат отражению в бухгалтерском балансе по наименьшей из двух оценок: фактической себестоимости приобретения (заготовления) или цене возможной продажи (рыночной).

Следует отметить, что использование организацией определенного сочетания способов (алгоритма) позволяют сформировать в бухгалтерском учете как максимальный, так и минимальный конечный финансовый результат. Таким образом, у менеджмента организации имеется реальная возможность в зависимости от своих целей и задач воздействовать на показатели финан-

совых результатов, формируемых по правилам ведения бухгалтерского учета. Например, организации, активно ищущей инвестора или кредитора, выгодно представить результаты своей финансово-хозяйственной деятельности в наиболее благоприятном свете. Для этого необходимо представить в бухгалтерской отчетности, ориентированной на внешнего пользователя, как можно более высокий показатель нераспределенной (чистой) прибыли. В подобной ситуации использование в организации бухгалтерского учета алгоритма максимального значения финансового результата может оказаться для организации предпочтительным.

Таким образом, перечисленные выше способы и методы в сочетании с выбором метода учета затрат и калькулирования себестоимости, порядка разграничения затрат по времени их осуществления, базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат формируют современную бухгалтерскую методологию, которая при определенных условиях становится мощнейшим рычагом воздействия (как позитивным, так и негативным) на сознание его пользователей, т.е. важнейшим элементом управления в условиях любой организационной структуры. При этом в современных условиях формирования учетной политики организации бухгалтерский менеджмент становится важнейшим звеном не только в организации бухгалтерского учета, но и эффективности деятельности организации.

*S. SHATROV, PhD, associate professor
Belarusian State University of Transport*

ACCOUNTING MANAGEMENT IN THE SYSTEM OF ORGANIZATION MANAGEMENT

The rationale and feasibility of training of highly qualified personnel, the objective of which is the management accounting in the management system of the organization. Justify the choice of ways and methods of accounting reflected in the accounting policy.

Получено 27.10.2015