

тивности использования основных средств в традиционных методиках анализа используется другая система показателей финансовых результатов. Такой подход к расчету показателей эффективности не может не оказывать влияния на их величину и интерпретацию полученных результатов, а соответственно и принимаемые на их основе управленческие решения. Поэтому считаем, что методика анализа эффективности использования основных средств должна соответствовать порядку формирования учетной и отчетной информации, что и обуславливает необходимость ее совершенствования.

В процессе исследования авторами было проведено сравнение показателей эффективности использования основных средств, рассчитанных по традиционным методикам [3] и с учетом финансовых результатов от различных видов деятельности. Результаты представлены в следующей таблице:

Таблица – Сравнение динамики показателей эффективности использования основных средств

Показатели	По предлагаемой методике		По методике Савицкой Г.В.	
	Абсолютное отклонение	Темп изменения, %	Абсолютное отклонение	Темп изменения, %
Фондоотдача активной части основных средств, руб.	-1,56	83,88	-1,53	84,19
Фондоёмкость, руб.	+0,03	120,00	+0,04	126,67
Фондорентабельность, %	-41,59п.п.	72,75	-42,24	72,37

Данные, представленные в таблице, доказывают, что при использовании в расчетах информации о финансовых результатах по всем видам деятельности уровень показателей эффективности и их динамика несколько отличаются от результатов традиционного анализа, что свидетельствует о возможности принятия неверного управленческого решения относительно дальнейшей эксплуатации основных средств организации.

Все вышесказанное позволяет сделать вывод о том, что при проведении анализа эффективности использования основных средств необходимо учитывать и величину переоценки основных средств, и величину финансовых результатов от инвестиционной и финансовой деятельности, так как это будет способствовать получению более точных данных о состоянии объектов основных средств и эффективности их использования. Источником для подобного анализа должны стать соответствующие учетные регистры, например ведомость переоценки основных средств, учетные регистры по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы», а также данные формы № 2 бухгалтерской (финансовой) отчетности «Отчет о прибылях и убытках».

#### Список цитированных источников

1. Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб.пособие /А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев, А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 672 с.
2. Ермолович, Л.Л. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности : учеб.пособ. / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ.ред. Л.Л. Ермолович. – Минск : Современная школа, 2010. – 800 с.
3. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / Г.В. Савицкая. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 536 с.
4. Стражев, В.И. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности : учебник / В.И. Стражев[и др.]; под общ.ред. В.И. Стражева. – 7-е изд., испр. – Минск :Выш. шк., 2008. – 527 с.
5. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 415 с.

УДК 657.474.52

Макарова В. П.

Научный руководитель: к.т.н., доцент Касаева Т.В.

Витебский государственный технологический университет, г. Витебск

### ПРИМЕНЕНИЕ НОРМАТИВНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В ПОЗАКАЗНОМ МЕТОДЕ УЧЕТА ЗАТРАТ

Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в бухгалтерском учете подразделяется на: попроцессный, попередельный, позаказный и нормативный [3]. Вместе с тем, такая классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с точки зрения управленческого учета включает два классификационных признака, так как [1]:

во-первых, классификация методов учета затрат на производство по отношению к технологическому процессу (по объектам калькулирования) предполагает выделение попроцессного, попередельного и позаказного метода;

во-вторых, классификация методов учета затрат на производство по способу оценки затрат предполагает выделение этих методов, основанных на применении нормативных (плановых) или фактических калькуляций.

Это означает, что и в попроцессном, и в позаказном методах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции может применяться как фактическая, так и нормативная калькуляция [4].

Изучение действующей практики учета в ряде промышленных организаций позволяет сделать вывод о том, что в большинстве случаев нормативные калькуляции составляются на каждый вид продукции (работ, услуг) либо на каждый производственный заказ, а фактические калькуляции либо в целом по производству, либо по ассортиментным группам.

Такая информация лишает нормативный учет его главного достоинства: возможности анализа отклонений фактической себестоимости от нормативной по основным статьям калькуляции. К ним относятся: прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты, производственные накладные затраты [2].

При возможности организации позаказного учета затрат анализ отклонений, на наш взгляд, должен производиться в разрезе каждого заказа.

В связи с этим возникает необходимость разработки и внедрения в практику учета таких учетных регистров, которые совмещали бы в себе показатели нормативных и фактических затрат в разрезе калькуляционных статей по каждому заказу.

Для реализации этой задачи был разработан комплекс учетных регистров:

- ведомость позаказных расходов материалов;
- ведомость распределения по заказам основной и дополнительной заработной платы и отчислений от них;
- ведомость распределения по заказам общепроизводственных затрат;
- ведомость сводного учета затрат на производство, аккумулирующая в себе информацию о нормативных и фактических затратах на производство.

Такие регистры можно вести в формате электронных таблиц в MS Office Excel, что позволит сократить объем счетных работ.

Разработанные регистры были апробированы на практике при исследовании направлений совершенствования позаказного метода учета затрат на производство в ОАО «Тираспольский агротехсервис».

В рассматриваемой организации производством занимаются 3 участка. Ведомость позаказных фактических расходов материалов (таблица 1) нами было предложено заполнять следующим образом: данные по каждому отдельному заказу из материальных отчетов 1-го, 2-го и 3-го участков вносить в соответствующую графу и затем рассчитывать суммарный расход материалов по каждому виду заказов.

Таблица 1 – Ведомость позаказных фактических расходов материалов

№ п/п	№ заказа	Заказ	Участок №1	Участок №2	Участок №3	Итого расход материалов
1	2	3	4	5	6	7
1	80			94123,1		94123,1
...	...	...	...	...	...	...
Итого:			313868575,188	159777556,639	171299687,499	644945819,326

Для распределения по заказам фактически начисленной основной и дополнительной заработной платы (таблица 2) были использованы данные анализа о составе фонда оплаты труда производственных рабочих, составляемого работниками планового экономического отдела. Экономическим отделом, на основании нормативных калькуляций заполняется ведомость нормативных трудовых затрат, в которой по каждому заказу отражено нормативное время изготовления заказа в разрезе видов работ основных производственных рабочих, входящих в его состав.

Таблица 2 – Ведомость распределения по заказам основной и дополнительной заработной платы и отчислений от них

№ п/п	№ зак	Заказ	Нормат. время изгот., час	Основная ЗП	Дополнительная ЗП факт	Итого ФОТ	Уд. вес в ФОТ, %	Отчисл. в ФСЗН факт	Обязат. страх-е факт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	80	Ла-фет		56721	41442	98163	0,14	37656	966
		станочн.	41,2						
	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Итого:			10225,07	39275858	28695612	67971470	100	26074441	668984

Нами было предложено распределение по заказам фактически начисленной основной заработной платы по видам работ осуществлять пропорционально нормативному времени работ, входящих в состав каждого заказа.

Распределение по заказам фактически начисленной основной заработной платы по видам работ было предложено осуществлять пропорционально нормативному времени работ, входящих в состав каждого заказа.

В ведомости нормативных трудозатрат указаны виды работ (слесарные, сварочные, малярные) и нормативное время на изготовление данного заказа. Для заполнения данного регистра было предложено разбить общую сумму основной заработной платы и общее нормативное время изготовления всех заказов по видам работ. Таким образом, путем деления общей суммы фактически начисленной заработной платы по каждому виду работ на суммарное нормативное время соответствующей работы, нами была получена стоимость одного часа слесарных, сварочных и малярных работ.

Затем нами было предложено осуществлять распределение по заказам фактически начисленной основной заработной платы по видам работ пропорционально нормативному времени работ, входящих в состав каждого заказа.

Фактически начисленную дополнительную заработную плату было предложено распределять по заказам пропорционально удельному весу основной заработной платы каждого заказа в общей сумме основной заработной платы.

Фактически начисленные взносы в ФСЗН и отчисления на обязательное страхование было предложено распределять пропорционально удельному весу каждого заказа в общей сумме фонда оплаты труда.

В ведомости распределения по заказам общепроизводственных затрат (таблица 3), общепроизводственные затраты было предложено распределять между заказами пропорционально удельному весу основной заработной платы каждого заказа.

Таблица 3 – Ведомость распределения по заказам общепроизводственных затрат

№ п/п	№ зак.	Заказ	Основная ЗП факт	Уд. вес в ощей сумме осн.ЗП, %	ОПЗ
1	2	3	4	5	6
1	80	Лафет	98163	0,144	287438,09
...	...	...	...	...	...
Всего работы:			67971470	100	199032113

Ведомость сводного учета затрат на производство (таблица 4) нами было предложено заполняться на основе выше перечисленных ведомостей.

Нормативные затраты в разрезе статей затрат и в разрезе заказов брались из позаказного нормативного свода данной организации.

Фактическая и нормативная производственная себестоимость в разрезе заказов представляет собой сумму граф 5 – 11.

Затем производилось распределение по заказам фактически начисленных отчислений в инновационный фонд пропорционально удельному весу фактической производственной себестоимости каждого заказа в общей сумме производственной себестоимости.

Полная себестоимость рассчитывалась как сумма граф 12 и 13.

Путем сопоставления фактических и нормативных затрат в этой ведомости так же рассчитывалось отклонение по видам заказов и по статьям калькуляции.

Внедрение разработанных учетных регистров в практику позволяет своевременно выявить отклонения в разрезе статей затрат по видам выпускаемой продукции, позволяет более эффективно управлять затратами. Так же появляется возможность анализа отклонений в разрезе заказов по основным статьям калькуляции.

Таблица 4 – Ведомость сводного учета затрат на производство

№ п/п	№ зак.	Заказ	Материалы	Возв. отходы	Осн. ЗП	Доп. ЗП	Отчисл. на соц. страх	Обяз. страх. от несч. случ.	Накладные расходы	Произв. с-сть	Иннов. фонд	Полная с-сть
1	80	норм	94297,40	199,40	191062,00	110816,20	102638,68	2717,08	917709,68	1419041,64	3547,40	1422586,04
		факт	94123,10	199,40	184043,48	120382,71	116780,51	2996,20	809964,29	1328090,89	3901,40	1331992029
		откл.	-174,30	0,00	-7018,52	9566,51	14141,83	279,12	-107745,39	-90950,75	354,00	-90596,75
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	
итого по нормативу			433519950,29	236837,69	46949568,27	20938946,53	32082093,64	610996,64	209783414,32	734648132	1826855,86	736474987,86
итого по факту			644945819,33	236837,69	45224911,02	22746558,99	26074441,02	668984,01	199032113	938455989,69	2756808	941212797,69
итого отклонение			211425869,04	0,00	-1724657,25	1807612,46	2992347,38	57987,37	-10751301,32	203807857,69	929952,14	204737809,83

Возможность проведения такого анализа позволяет определять причины и источники отклонений фактических от нормативных затрат, и, следовательно, способствует повышению экономической эффективности хозяйствования.

**Список цитированных источников**

1. Волкова, О.В. Управленческий учет / О.В. Волкова. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – 472 с.
2. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр: Инфра – М, 2011. – 576 с.
3. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет / Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Н.П. Добышевский, Е.Н. Ладутько. – Мн.: ФУАинформ, 2001. – 832 с.
4. Стражева, Н.С. Бухгалтерский учет / Н.С. Стражева, А.В. Стражев. – Мн.: Книжный дом, 2004. – 432 с.

**УДК 657**

**Пинчук М.В.**

**Научный руководитель: д.э.н., профессор Бутынец Ф.Ф.**

**Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир**

**ОТЧЕТНОСТЬ КАК ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
ОПЕРАЦИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ РАСЧЕТАМ: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Отчетность представляет собой неотъемлемую часть бухгалтерского учета. На основе данных бухгалтерского учета предприятия составляют отчетность, целью которой, как известно, является предоставление полной и беспристрастной информации о финансовом положении и деятельности предприятия для нужд внутренних и внешних пользователей. Поэтому в таком случае отчетность выступает как информационное обеспечение бухгалтерского учета и в части операций по международным расчетам так же.

Исследованием различных проблем, связанных с усовершенствованием отчетности занимались как отечественные, так и зарубежные ученые, в частности: Ф.Ф. Бутынец, Г.Г. Кирейцев, А.В. Череп, В. И. Ждан, Е. Б. Хаустова, И. В. Колос, Дж. Шанк, В.М. Панасюк, Г. Фандель, М.С. Пушкарь, В.П. Завгородний и др. Но в большинстве работ не освещаются проблемные вопросы, связанные с отражением в отчетности большей части международных расчетов.

Международные расчеты имеют ряд определенных особенностей. В частности, они регулируются национальными нормативными и законодательными актами, международными банковскими правилами и обычаями. Международные расчеты имеют, как правило, документарный характер, то есть осуществляются против финансовых и коммерческих документов.

Выделяют следующие основные формы расчетов: вексель, чек, аккредитив, инкассо, банковский перевод и авансовый платеж. Конечно, каждая из данных форм этих расчетов имеет определенные преимущества и недостатки, как для экспортера, так и для импортера. Но и в данном случае возникает проблема отражения в отчетности операций с международными расчетами.

Целью написания данной работы является, в первую очередь, усовершенствование существующей отчетности и разработка такой формы отчетности, которая бы смогла полно отражать все существующие формы международных расчетов в отчетности, с целью дальнейшего использования полученной информации для принятия важных управленческих решений.

Как известно, в Украине годовая финансовая отчетность включает в себя пять основных форм, в частности:

- 1) баланс ф. № 1;
- 2) отчет о финансовых результатах ф. № 2;
- 3) отчет о движении денежных средств ф. № 3;
- 4) отчет о собственном капитале ф. № 4;
- 5) примечания к годовой финансовой отчетности ф. № 5.

Но в данном случае предлагаем рассмотреть основной перечень форм отчетности не только Украины, но и Республики Беларусь, Российской Федерации, согласно Международным стандартам финансовой отчетности 1 (далее МСФО) "Представление финансовой отчетности", Четвертой Директивы ЕС, GAAP (англ. Generally Accepted Accounting Principles) – стандарты бухгалтерского учета, применяемые в США и некоторых других странах. GAAP или Общепринятые принципы бухгалтерского учета, как их еще называют, отличаются от МСФО тем, что они детально регулируют порядок учета тех или иных практических ситуаций.

В отношении состава бухгалтерской отчетности разных стран и практического опыта можем сделать вывод, что все отчетности по составу переплетаются между собой. Однако следует заметить, что в Украине используется Пояснительная записка, как и в Республике Беларусь, Российской Федерации, но в данных странах она входит в состав годовой финансовой отчетности, а в Украине согласно Закону Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности", пояснительная записка в отчет не включается. Другие формы отчетности данных стран максимально приближенные и соответствуют МСФО.

Отметим, что в МСФО нет отдельного стандарта, который был бы посвящен вопросам порядка признания и отражения в отчетности операций с международными расчетами. Так, в процессе анализа нормативно-правовой базы Украины по вопросам бухгалтерского учета и формирования и пред-