

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК [657:677(476)]

ПОЗНЯКЕВИЧ
ВИКТОРИЯ НИКОЛАЕВНА

**МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАПАСОВ И АНАЛИЗА
ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОГО
ПРОИЗВОДСТВА: СОСТОЯНИЕ И ПУТИ
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2014

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель

Михалкевич Александр Павлович, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

Официальные оппоненты:

Шевлюков Александр Петрович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства

Корватовская Людмила Васильевна, кандидат экономических наук, доцент, декан, УО «Гродненский государственный аграрный университет», факультет бухгалтерского учета

Оппонирующая организация

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Защита состоится 21 мая 2014 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 19 апреля 2014 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Сошникова Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в легкой промышленности Республики Беларусь насчитывается 2073 организации текстильного производства различных форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе 18 организаций, входящих в концерн «Беллегпром». Продукция текстильного производства служит сырьевой базой для других производств республики, используется практически во всех сферах жизнедеятельности человека и многих экономических структурах Республики Беларусь.

Укрепление финансовых и экономических позиций любой организации во многом связано с эффективным использованием капитала, вложенного в краткосрочные активы, из них запасы текстильного производства в отдельных организациях составляют 40–60 %. Эффективность использования запасов в производственном процессе зависит от уровня управления, базирующегося на данных бухгалтерского учета и экономического анализа, интенсивности и эффективности использования капитала, вложенного в запасы.

Одной из актуальных задач для отечественных организаций текстильного производства является управление капиталом в запасах, непосредственно связанное с развитием методик бухгалтерского учета и анализа интенсивности и эффективности его использования.

Проблемы совершенствования учета запасов и их анализа постоянно находятся в центре внимания ученых и экономистов. Исследованию вопросов, связанных с бухгалтерским учетом запасов, посвящены работы Ю.А. Бабаева, И.А. Бланк, М.А. Вахрушиной, Н.И. Ладутько, И.И. Леоновой, А.П. Михалкевича, Ю.А. Мишина, Н.С. Недашковской, В.Ф. Палий, Л.Т. Снитко, А.Ю. Соколова, Г.В. Ткаченко. Значительный вклад в развитие анализа эффективности и интенсивности использования капитала в запасах внесли такие авторы, как Л.А. Богдановская, С.В. Дыбаль, Л.Л. Ермолович, А.Ф. Ионова, А.А. Канке, Д.А. Панков, Н.С. Пласкова, Г.В. Савицкая, В.И. Стражев, А.Д. Шеремет.

Несмотря на имеющиеся теоретические и практические разработки в данной области, до настоящего времени остается нерешенным ряд вопросов теории и практики бухгалтерского учета запасов и анализа эффективности и интенсивности их использования в организациях текстильного производства.

Вышесказанное обуславливает важность, значимость и необходимость дальнейшего проведения научных исследований по избранной теме.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами) и темами. Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований в области бухгалтерского учета и анализа деятельности организаций. Диссертационное исследование осуществлялось в рамках темы научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте УО «Белорусский государственный экономический университет»: «Исследование теории и практики бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития экономики», бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики УО «Барановичский государственный университет»: «Совершенствование учета, анализа и контроля при переходе на МСФО».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка научно обоснованных рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета запасов, анализа эффективности и интенсивности их использования в организациях текстильного производства с учетом его технологических особенностей.

Цель исследования обусловила постановку и решение следующих задач, определивших его структуру и содержание:

- научно обосновать и развить теоретические основы учета запасов для организаций текстильного производства в соответствии с современными запросами управления;
- усовершенствовать методику бухгалтерского учета запасов на основании общепринятой методологии бухгалтерского учета Республики Беларусь и с учетом отраслевых особенностей организаций текстильного производства с целью формирования учетно-аналитического обеспечения для анализа интенсивности и эффективности использования капитала, инвестированного в запасы, что будет способствовать повышению качества информационной базы, используемой для принятия соответствующих управленческих решений;
- обосновать метод оценки запасов готовой продукции для анализа интенсивности и эффективности использования капитала в запасах;
- научно обосновать систему показателей для оценки интенсивности и эффективности использования капитала в запасах и усовершенствовать методики их расчета;
- усовершенствовать методики анализа влияния факторов изменения длительности оборота капитала, а также расчетные модули по определению соотношений между частными и обобщающими показателями оборачиваемости капитала в запасах в организациях текстильного производства, что позволит оценивать результативность его использования.

Объектом исследования являются системы бухгалтерского учета движения запасов и анализа интенсивности и эффективности их использования в организациях текстильного производства для формирования информации, отвечающей современным требованиям управления, а *предметом* – методики бухгалтерского учета запасов, анализа интенсивности и эффективности использования капитала в запасах в организациях текстильного производства. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен необходимостью научного обоснования и дальнейшего развития методик бухгалтерского учета запасов и анализа интенсивности и эффективности их использования в организациях текстильного производства, что позволит сформировать информационную базу, отвечающую современным требованиям управления капиталом, вложенным в запасы.

Положения, выносимые на защиту.

1. Развитие теоретических основ учета запасов, заключающееся, во-первых, в обосновании содержания понятия запасов и их состава с учетом их классификации по стадиям кругооборота инвестированного в них капитала (производственные запасы, незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства, готовая продукция), что в отличие от существующих подходов позволяет идентифицировать незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства как отдельные объекты бухгалтерского учета; во-вторых, в установлении влияния технологических особенностей текстильного производства на организацию бухгалтерского учета, что дало возможность разработать методику бухгалтерского учета запасов, сформировать научную базу и предложения по совершенствованию анализа использования запасов.

2. Методика бухгалтерского учета запасов, основой которой является использование синтетического счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и разработанной к нему системы субсчетов и аналитических счетов по видам запасов и производств с обоснованием корреспонденции счетов по операциям хозяйственной деятельности организаций текстильного производства. Предложенная методика базируется на разграничении данных о готовой продукции, прошедшей все стадии обработки, и о полуфабрикатах собственного производства, предназначенных для реализации, длительность оборота которых меньше, что повышает уровень достоверности формирования информации о себестоимости израсходованных и остатках запасов для целей анализа и управления эффективностью их использования.

3. Метод оценки запасов готовой продукции по полной фактической себестоимости, что обеспечивает формирование достоверной информации для определения интенсивности и эффективности использования капитала в запасах, поскольку при расчетах капиталоотдачи краткосрочных активов и длительности оборота капитала в запасах будет учтено полное движение его стоимости.

4. Научно обоснованная система обобщающих и частных показателей интенсивности и эффективности использования капитала в запасах и усовершенствованные методики их расчета. В отличие от действующих методик в основу расчета показателей интенсивности и эффективности использования капитала в запасах положен валовой денежный поток по основной деятельности (выручка по оплате), капиталоотдача краткосрочных активов и рентабельность продаж, рассчитанных по выручке по отгрузке, и показатель прибыли от реализации продукции, работ, услуг до выплаты процентов и налогов, что значительно повышает степень надежности оценки и прогнозирования результатов деятельности организаций текстильного производства.

5. Методики анализа влияния факторов изменения длительности оборота капитала, значительно повышающих имитационные и прогнозные их свойства, а также разработанные расчетные модули по определению соотношений между частными и обобщающими показателями оборачиваемости с учетом особенностей движения капитала в организациях текстильного производства и их экономическая интерпретация, которые позволяют комплексно и системно исследовать воздействие факторов и оценить резервы повышения интенсивности и эффективности использования капитала в запасах для обоснования экономических решений.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета запасов и анализа интенсивности и эффективности использования капитала в запасах в организациях текстильного производства. Положения, содержащиеся в диссертационной работе и выносимые на защиту, имеют определенную научную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и выводы диссертационного исследования апробированы на международных научно-практических конференциях: «Экономика глазами молодых» (Минск–Вилейка, 2008–2011), «Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность» (Минск, 2009, 2010), «Шевченківська весна: Економіка» (Киев, 2010), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2010, 2013).

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертационного исследования опубликовано 23 научные работы, в том числе 12 статей в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (объем — 4,6 авторского листа), 9 — в материалах конференций, 1 — в сборнике научных статей, 1 иная публикация. Общий объем публикаций составляет 6,4 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического спи-

ска, включающего 194 источника (17 страниц), и приложений. Работа изложена на 187 страницах. Объем, занимаемый 12 таблицами, 1 рисунком и 14 приложениями, составляет 71 страницу.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «Теоретические основы учета запасов в организациях текстильного производства» уточнены содержание понятия запасов и их состав, что дало возможность идентифицировать объекты учета, обосновать практические рекомендации по совершенствованию учета запасов и анализа интенсивности и эффективности их использования в организациях текстильного производства.

Под запасами следует понимать стоимостное выражение сырья, материалов, полуфабрикатов собственной выработки и незавершенного производства на рабочих местах и местах хранения, предназначенных для обработки в процессе производства, а также готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, предназначенных для реализации. Данное определение наиболее полно отражает состав запасов и раскрывает основное их назначение.

Изучение особенностей производственного процесса текстильного производства позволило уточнить состав и содержание незавершенного производства, которое представляет собой затраты на не полностью законченные обработкой сырье и материалы внутри переделов (производств), предназначенные для дальнейшего использования при производстве готовой продукции (полуфабрикатов) в других переделах (производствах).

Результаты исследования дали возможность уточнить состав полуфабрикатов применительно к текстильному производству, под которыми следует понимать незаконченную производством продукцию собственного производства, прошедшую обработку в данном законченном технологическом переделе (производстве), подлежащую передаче следующему переделу (производству) для дальнейшей обработки (пряжа разных артикулов, суровая ткань по видам) либо в отдельных случаях предназначенную для реализации.

Уточнение состава запасов позволило обосновать предложения по совершенствованию порядка отражения их в бухгалтерском балансе. Предлагается исключить в разделе «Краткосрочные активы» бухгалтерского баланса из состава «Запасы» такие активы, как «товары отгруженные» и «денежные документы».

Определено, что наибольший практический интерес для целей бухгалтерского учета запасов и анализа интенсивности и эффективности использования капитала в запасах представляет классификация запасов в зависимости от места в производственном процессе деятельности организации. При таком подходе

запасы делят на производственные (сырье и материалы), запасы незавершенного производства, полуфабрикатов собственного производства и готовой продукции.

Изучение особенностей производственного процесса в организациях текстильного производства и их влияния на организацию бухгалтерского учета и анализа дало возможность установить имеющиеся недостатки в постановке бухгалтерского учета поступления и использования запасов, что позволило разработать конкретные предложения по совершенствованию методик бухгалтерского учета израсходованных запасов и их оценке для целей анализа и управления.

Во второй главе **«Методики бухгалтерского учета в системе управления капиталом в запасах»** исследованы состояние, проблемы и направления развития методики бухгалтерского учета запасов в организациях текстильного производства, разработана методика учета движения полуфабрикатов собственного производства с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» с системой субсчетов и аналитических счетов по видам запасов и производств.

В ходе исследования обоснована необходимость разработки новых методик и предложений по совершенствованию бухгалтерского учета запасов в организациях текстильного производства, являющихся основой представления информации в процессе экономического анализа интенсивности и эффективности использования капитала, вложенного в запасы. Автором сделаны следующие предложения и практические рекомендации по совершенствованию учета и оценке запасов в организациях текстильного производства.

На основании изучения различных точек зрения и предложений ученых-экономистов по отражению на счетах бухгалтерского учета движения запасов, в том числе полуфабрикатов собственного производства из одного производства в другое, с учетом отраслевых особенностей производственного процесса предложена новая методика учета полуфабрикатов собственного производства, которая заключается в использовании разработанной автором корреспонденции счетов по операциям хозяйственной деятельности, системы аналитических счетов и субсчетов, позволяющих отражать на счетах бухгалтерского учета движение полуфабрикатов собственного производства и готовой продукции, избежать искажений в определении их остатков в бухгалтерском балансе при расчете показателей интенсивности и эффективности использования капитала в запасах. Порядок рекомендуемых учетных записей по учету движения полуфабрикатов собственного производства с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» представлен в таблице 1.

Таблица 1 — Предлагаемая методика учета движения полуфабрикатов собственного производства с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, млн руб.
	дебет	кредит	
Приняты к учету по фактической производственной себестоимости:			
пряжа	21-1.1	20-2	12 031
суровые ткани	21-2.1	20-3	18 557
Переданы из одного производства в другое (с одного производственного склада в другой) полуфабрикаты собственного производства:			
пряжа	21-1.2	21-1.1	11 859
суровые ткани	21-2.2	21-2.1	15 875
Списана фактическая производственная себестоимость полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону:			
пряжа	90-4	21-1.1	287
суровые ткани	90-4	21-2.1	2031
Списана фактическая производственная себестоимость полуфабрикатов собственного производства, переданных в дальнейшую переработку:			
в ткацкое производство (пряжа)	20-3	21-1.2	11 680
отделочное производство (суровые ткани)	20-4	21-2.2	17 707
Приняты к учету готовые ткани по фактической производственной себестоимости	43-2	20-4	22 389
Списана фактическая производственная себестоимость готовых тканей, реализованных на сторону	90-4	43-2	11 370

Подходы к оценке запасов оказывают существенное влияние на формирование достоверной информации о наличии запасов и использовании вложенного в них капитала. В результате исследования установлено, что если расходы на управление относить на финансовый результат, то кругооборот капитала не завершается. Если рассматривать данное обстоятельство с позиции оценки интенсивности и эффективности использования капитала, то оборачиваемость ускоряется, а остатки готовой продукции занижаются, что является необоснованным. Только полная фактическая себестоимость готовой продукции позволяет дать оценку движению капитала в запасах, так как будет учтено полное движение его стоимости по стадиям кругооборота. Принимая во внимание сказанное,

для целей анализа и управления капиталом, достоверного определения показателей использования капитала в запасах предложено принимать в расчет оценку готовой продукции по полной фактической себестоимости.

В третьей главе «Методики анализа эффективности и интенсивности использования капитала в запасах: состояние и пути совершенствования» обоснована система показателей интенсивности и эффективности использования капитала, вложенного в запасы, предложены методики их расчета. Изучение специальной экономической литературы свидетельствует о том, что у ученых отсутствует единый подход к определению сущности показателя оборачиваемости капитала, вложенного в запасы, а также к перечню показателей, характеризующих оборачиваемость, эффективность и интенсивность его использования, и методикам их расчета, что подтверждает актуальность и необходимость проведения научного исследования по уточнению этих вопросов.

В процессе исследования установлено, что для расчета обобщающих показателей длительности одного оборота капитала в запасах (сырья и материалов, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства, готовой продукции) необходимо применять валовой денежный поток по основной деятельности, отражаемый в отчете о движении денежных средств, вместо выручки по отгрузке, отражаемой в отчете о прибылях и убытках.

При расчете частных показателей оборачиваемости следует использовать кредитовые обороты счетов, характеризующих частные обороты капитала, находящегося в том или ином виде запасов.

В результате проведенного исследования разработаны формулы перехода от частных к общим показателям длительности оборота капитала в запасах. Для увязки длительности оборота капитала, вложенного в запасы, с частными показателями оборачиваемости для организаций текстильного производства наиболее подходит методика, предложенная И. Шерром и получившая свое дальнейшее развитие в исследованиях таких ученых, как С.Б. Барнгольц, Э.А. Маркарян, Г.В. Савицкая, А.Д. Шеремет. Учитывая, что при расчете общего показателя длительности оборота капитала, вложенного в запасы, предлагается использовать валовой денежный поток по основной деятельности, для этого могут применяться следующие формулы:

для капитала, вложенного в запасы сырья и материалов

$$\frac{\bar{Z}_{с.и.м.} \cdot D}{ВДП_{од}} = \frac{\bar{Z}_{с.и.м.} \cdot D}{C_{с.и.м.}} \cdot \frac{C_{с.и.м.}}{Z_{пр}} \cdot \frac{C_{ст}}{C_{ст}} \cdot \frac{C_{рп}}{C_{рп}} \cdot \frac{V_{реал}}{ВДП_{од}}, \quad (1)$$

где $\bar{Z}_{с.и.м.}$ — средние остатки запасов сырья и материалов, руб.;

D — длительность анализируемого периода, дней;

$\text{ВДП}_{\text{од}}$ — валовой денежный поток по основной (текущей) деятельности (данные отчета о движении денежных средств), руб.;

$C_{\text{с.н.м.}}$ — затраты сырья и материалов (кредитовый оборот по счету 10 «Материалы»);

$Z_{\text{пр}}$ — затраты на производство, руб.;

$C_{\text{гп}}$ — объем произведенной промышленной продукции и полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для дальнейшей обработки (для использования на собственные промышленно-производственные нужды), руб.;

$C_{\text{рп}}$ — полная себестоимость реализованной готовой продукции, руб.;

$V_{\text{реал}}$ — выручка от реализации продукции по отгрузке (данные отчета о прибылях и убытках), руб.;

капитала в незавершенном производстве и полуфабрикатах собственного производства

$$\frac{\bar{Z}_{\text{нп}} \cdot D}{\text{ВДП}_{\text{од}}} = \frac{\bar{Z}_{\text{нп}} \cdot D}{C_{\text{гп}}} \cdot \frac{C_{\text{гп}}}{C_{\text{рп}}} \cdot \frac{C_{\text{рп}}}{V_{\text{реал}}} \cdot \frac{V_{\text{реал}}}{\text{ВДП}_{\text{од}}}; \quad (2)$$

капитала в готовой продукции

$$\frac{\bar{Z}_{\text{гп}} \cdot D}{\text{ВДП}_{\text{од}}} = \frac{\bar{Z}_{\text{гп}} \cdot D}{C_{\text{рп}}} \cdot \frac{C_{\text{рп}}}{V_{\text{реал}}} \cdot \frac{V_{\text{реал}}}{\text{ВДП}_{\text{од}}}. \quad (3)$$

В отличие от имеющихся в специальной литературе в предлагаемые автором формулы перехода от частных показателей длительности капитала в запасах к общим включены расчетные модули, имеющие важное прикладное значение в условиях рыночной экономики, такие как: соотношение объема произведенной промышленной продукции, полуфабрикатов собственного производства, предназначенных для дальнейшей обработки, и полной себестоимости реализованной готовой продукции; соотношение полной себестоимости реализованной готовой продукции и выручки по отгрузке; удельный вес выручки по отгрузке в валовом денежном потоке по основной деятельности.

При разработке методики анализа первостепенное значение имеют экономическая интерпретация полученных результатов, поиск экономического смысла рассчитываемых показателей. По результатам исследования длительности оборота капитала, вложенного в запасы, в увязке с частными показателями оборачиваемости были сделаны следующие выводы:

1. Отношение $\frac{C_{\text{гп}}}{C_{\text{рп}}}$ характеризует соотношение себестоимости готовой продукции, отражаемой по дебету счета 43 «Готовая продукция», полуфабрикатов собственного производства и реализованной (отгруженной) продукции покупателям. Реализация продукции более медленными темпами, чем осуществляется

ее выпуск, приводит к увеличению остатков готовой продукции на складах, что замедляет длительность оборота капитала в запасах. Увеличение данного отношения свидетельствует о росте остатков готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства на складах, затоваривании организации, в результате чего уменьшается общий оборот и все производные от него показатели. Уменьшение данного отношения приводит к сокращению остатков готовой продукции на складах, в результате чего увеличивается общий оборот и, следовательно, ускоряется оборачиваемость капитала.

2. Отношение $\frac{C_{\text{пр}}}{V_{\text{реал}}}$ характеризует соотношение себестоимости и цены продукции. опережение темпов прироста выручки над темпами реализации продукции приводит к ускорению длительности одного оборота капитала в запасах. Чем выше цена, тем больше общий оборот, что в итоге способствует ускорению оборачиваемости капитала. Увеличение соотношения свидетельствует о росте себестоимости более быстрыми темпами, чем цена продукции, что сокращает общий оборот и замедляет оборачиваемость капитала.

3. Отношение $\frac{V_{\text{реал}}}{\text{ВДП}_{\text{од}}}$ характеризует соотношение выручки по отгрузке и выручки по оплате. Если реализация продукции и возникновение дебиторской задолженности осуществляются более быстрыми темпами, чем поступление денежных средств за реализованную продукцию, то увеличение данного соотношения свидетельствует о росте неоплаченной части отгруженной продукции, в результате чего замедляется общий оборот. Уменьшение соотношения свидетельствует о сокращении доли неоплаченной части отгруженной продукции, что приводит к ускорению оборачиваемости.

4. Чем быстрее запасы сырья и материалов превращаются в запасы готовой продукции, а запасы готовой продукции – в денежные средства, тем меньше будет потребность в инвестировании капитала в запасы; чем быстрее оборачивается капитал в запасах, тем меньше длительность одного оборота всего оборотного капитала. Снижение величины оплаченной выручки свидетельствует о неэффективном использовании капитала в краткосрочных активах и приводит к замедлению оборачиваемости.

5. Внутренние обороты сокращают период оборота запасов; использование продукции (полуфабрикатов собственного производства) на собственное потребление ускоряет кругооборот, поскольку нет необходимости ждать окончания кругооборота капитала в запасах и поступления денежных средств за реализованную продукцию.

6. Чем больше валовой денежный поток по основной деятельности, т.е. чем быстрее и больше денежных средств поступает на расчетный счет за реализованную продукцию и меньше остатки запасов, тем больше общий оборот и

меньше длительность оборота капитала в запасах, что приводит к ускорению оборачиваемости.

В условиях рыночной экономики важное значение имеет информация о величине валового денежного потока по основной (текущей) деятельности, характеризующего поступления денежных средств, которые доступны для реинвестирования. Если на расчетный счет не зачисляются вовремя денежные средства за реализованную продукцию покупателям, т.е. кругооборот капитала не завершается, то капитал «оседает» в дебиторской задолженности, его оборачиваемость замедляется, структура бухгалтерского баланса становится менее ликвидной. В отличие от существующих в предложении формулы перехода от частного показателя длительности оборота капитала в запасах к общему введен показатель валового денежного потока по основной (текущей) деятельности $ВДП_{од}$, который отражает завершение кругооборота капитала, инвестированного в краткосрочные активы, и, следовательно, позволяет достоверно, по сравнению с выручкой по отгрузке, определять показатели оборачиваемости. Преимуществом использования валового денежного потока по основной (текущей) деятельности является также то, что данный показатель дает возможность производить международные сопоставления, поскольку широко используется в практике анализа зарубежных стран.

Показатель удельного веса выручки по отгрузке в валовом денежном потоке по основной деятельности имеет особое значение в условиях рыночной экономики, так как показывает величину реализованной, но еще не оплаченной продукции. Рост выручки по отгрузке свидетельствует о росте дебиторской задолженности.

Предложенные формулы перехода от частных показателей оборачиваемости к общим учитывают существующий в настоящее время порядок формирования показателей статистической и бухгалтерской отчетности, а также отражают движение капитала по стадиям его кругооборота. Кроме того, показатель объема произведенной промышленной продукции и полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для дальнейшей обработки (для использования на собственные промышленно-производственные нужды) (C_m), отражает особенности движения капитала в запасах в организациях текстильного производства, заключающиеся в наличии такого вида активов, как полуфабрикаты собственного производства. Применение предложенных формул для анализа оборачиваемости позволяет установить факторы, повлиявшие на длительность оборота капитала в запасах, выработать мероприятия по ускорению оборачиваемости капитала. Определение влияния каждого элемента, включенного в формулы перехода от частных показателей к общим, дает возможность принимать управленческие решения, направленные на выявление резервов и повышение эффективности использования капитала в запасах.

Для получения достоверных результатов анализа влияния факторов изменения длительности оборота капитала, вложенного в запасы, показатель длительности оборота капитала в запасах преобразован путем удлинения, а в качестве знаменателя предлагается использовать валовой денежный поток по основной деятельности, отражающий действительный оборот капитала, который заканчивается поступлением денежных средств

$$D_3 = \frac{(\bar{Z}_{с.м.} + \bar{Z}_{зп} + \bar{Z}_{п}) \cdot D}{ВДП_{од}} \quad (4)$$

Предложенная формула позволяет проследить воздействие всех факторов, связанных с замедлением или ускорением оборачиваемости капитала в запасах, установить влияние остатков отдельных видов запасов, а также валового денежного потока по основной деятельности на длительность оборота капитала в запасах.

Предлагаемые обобщающие показатели эффективности использования капитала в запасах и методика их расчета представлены в таблице 2.

Таблица 2 — Обобщающие показатели эффективности использования капитала в запасах

Показатель	Алгоритм расчета	Условные обозначения
Высвобождение (дополнительное привлечение) оборотного капитала за счет изменения длительности оборота капитала в запасах (ΔOK_3)	$\Delta OK_3 = (D_3 - D_{3_0}) \cdot \frac{ВДП_{од1}}{D}$	D_3, D_{3_0} — длительность нахождения капитала в запасах в отчетном и предыдущем периоде соответственно, рассчитанная по валовому денежному потоку, дней; $\frac{ВДП_{од1}}{D}$ — однодневный валовой денежный поток по основной деятельности за отчетный период
Прирост прибыли от реализации продукции (работ, услуг) за счет изменения капиталоемкости краткосрочных активов ($\Delta П_{пр}$)	$\Delta П_{пр} = \Delta K_{от} \cdot R_{об0} \cdot \overline{OK}_1$	$\Delta K_{от}$ — изменение капиталоемкости краткосрочных активов; $R_{об0}$ — рентабельность продаж; \overline{OK}_1 — средняя величина краткосрочных активов в отчетном периоде
Прирост рентабельности оборотного капитала за счет изменения капиталоемкости краткосрочных активов ($\Delta R_{OK_{от}}$)	$\Delta R_{OK_{от}} = \Delta K_{от} \cdot R_{об0}$	$R_{об0}$ — рентабельность оборотного капитала

Уточнен алгоритм определения величины высвобождаемых (дополнительно привлекаемых) средств в результате ускорения (замедления) оборачиваемости капитала в запасах с учетом усовершенствованной методики его расчета; модифицирована методика определения показателей прироста рентабельности оборотного капитала и прибыли от реализации продукции (работ, услуг), практическая значимость которых заключается в применении в расчетах показателя капиталоемкости краткосрочных активов, характеризующего степень интенсивности его использования, и показателя рентабельности продаж, рассчитанных по выручке по отгрузке, и прибыли от реализации продукции, работ, услуг до выплаты процентов и налогов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

1. В результате изучения специальной литературы, нормативных правовых актов и международного опыта автором научно обоснованы теоретические основы учета запасов, заключающиеся в уточнении содержания понятия запасов и их состава, а также в установлении влияния технологических особенностей организаций текстильного производства на методику их бухгалтерского учета, что позволило обосновать рекомендации по совершенствованию учета запасов и анализа интенсивности и эффективности использования капитала, вложенного в запасы, в организациях текстильного производства [1—3, 13, 14, 16, 17, 20, 22].

2. На основании исследования нормативных правовых актов, а также практики организации бухгалтерского учета в организациях текстильного производства предложена методика бухгалтерского учета запасов, научная новизна которой состоит в использовании корреспонденции счетов по операциям хозяйственной деятельности, аналитических счетов и субсчетов, разработанных с учетом технологических особенностей производственного процесса в организациях текстильного производства. В отличие от действующих предложенная методика позволит достоверно формировать информацию о себестоимости израсходованных и об остатках (пряжи, суровых и готовых тканей) запасов для целей анализа и управления эффективностью их использования. Идентификация незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства как отдельных объектов бухгалтерского учета, разграничение готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства позволили разработать корреспонденцию счетов по операциям хозяйственной деятельности и методику синтетического и аналитического учета запасов с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и предложенных аналитических счетов и субсчетов к нему, детализирующих аккумулируемую на нем информацию по видам запасов и производств соответственно. В отличие от применяе-

мой авторская методика дает возможность достоверно определять показатели длительности нахождения капитала в запасах, а также производные от него показатели, на основании оценки эффективности и интенсивности использования капитала в запасах принимать соответствующие управленческие решения по управлению капиталом, инвестированным в запасы [1, 4—7, 10, 18, 19, 22].

3. В целях повышения качества информационного обеспечения анализа и управления для оценки интенсивности и эффективности использования капитала в запасах обоснована методика оценки готовой продукции. В отличие от используемой методики предлагается незавершенное производство оценивать по прямым затратам, а готовую продукцию, выпущенную из производства, — по полной фактической себестоимости. Такой подход к оценке готовой продукции дает возможность достоверно определять показатели длительности нахождения капитала в запасах, а также производные от него показатели, поскольку при этом методе оценки в расчетах капиталоотдачи краткосрочных активов и длительности оборота капитала в запасах будет учтено полное движение его стоимости [3, 6, 11, 18, 22].

4. Результаты исследования показали, что в настоящее время отсутствует единая система показателей для характеристики использования капитала в запасах. В связи с этим разработана система показателей эффективности и интенсивности использования капитала в запасах, практическая значимость которой состоит в том, что она включает не только обобщающие, но и частные показатели длительности оборота капитала в запасах, а также показатели эффективности, рассчитанные на основании показателей интенсивности использования капитала, инвестированного в запасы, и позволяет достоверно оценить использование капитала в запасах, дать соответствующую экономическую интерпретацию полученным результатам.

Для расчета показателей интенсивности использования капитала в запасах доказано, что необходимо использовать показатель валового денежного потока по основной деятельности (выручка по оплате), который завершает кругооборот капитала.

Уточнена методика определения величины высвобождаемых (дополнительно привлекаемых) средств в результате ускорения (замедления) оборачиваемости капитала в запасах, в основе которой лежит усовершенствованная методика расчета показателя длительности оборота капитала в запасах; модифицирована методика определения показателей прироста рентабельности оборотного капитала и прибыли от реализации продукции (работ, услуг), которая предусматривает использование в расчетах показателей капиталоотдачи краткосрочных активов, характеризующего степень интенсивности его использования, и рентабельности продаж, рассчитанных по выручке по отгрузке, и прибыли от

реализации продукции, работ, услуг до выплаты процентов и налогов [8, 9, 12, 15, 21, 23].

5. В исследовании усовершенствованы методики анализа влияния факторов изменения длительности оборота капитала, значительно повышающих имитационные и прогнозные свойства, а также разработаны расчетные модули по определению соотношений между частными и обобщающими показателями оборачиваемости капитала с учетом особенностей его движения в организациях текстильного производства, дана экономическая интерпретация разработанных формул перехода от частных к обобщающим показателям длительности оборота капитала в запасах, которая позволяет принимать обоснованные управленческие решения по управлению запасами.

Разработанная методика расчета длительности оборота капитала в запасах позволяет комплексно и системно исследовать все влияющие на нее факторы, воздействие факторов на эффективность использования капитала в запасах для целей анализа и прогноза, что направлено на выявление резервов повышения интенсивности использования капитала в запасах в организациях текстильного производства [8, 12, 21, 23].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Практическое применение выводов и предложений по совершенствованию методик бухгалтерского учета запасов и анализа интенсивности и эффективности использования капитала в запасах в текстильном производстве позволит получать более точную, полную и своевременную информацию о наличии и использовании капитала в запасах для принятия управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности организаций текстильного производства.

Результаты исследования апробированы в учетно-аналитической практике ОАО «БПХО» (методика бухгалтерского учета полуфабрикатов собственного производства, система показателей интенсивности использования капитала в запасах), ОАО «Гронитекс» (система обобщающих и частных показателей длительности оборота капитала в запасах, методика анализа влияния факторов изменения длительности оборота капитала в запасах), применяются в учебном процессе УО «Барановичский государственный университет», методики бухгалтерского учета запасов и анализа интенсивности и эффективности использования капитала, вложенного в запасы, приняты к внедрению концерном «Беллегпром», что подтверждается соответствующими актами о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Познякевич, В.Н. Методологические аспекты бухгалтерского учета и анализа в системе управления оборотными активами / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2008. — № 8. — С. 45—48.
2. Познякевич, В.Н. Проблемные вопросы отражения оборотных активов в бухгалтерском балансе / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2009. — № 2. — С. 41—44.
3. Познякевич, В.Н. Совершенствование методик анализа и оценки оборотных активов / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2009. — № 4. — С. 31—35.
4. Познякевич, В.Н. Особенности учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2010. — № 8. — С. 24—28.
5. Познякевич, В.Н. Методика учета затрат на производство в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2010. — № 10. — С. 22—28.
6. Познякевич, В.Н. Особенности учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Финансы. Учет. Аудит. — 2011. — № 4. — С. 27—30.
7. Познякевич, В.Н. Содержание и использование внутренней отчетности в системе бухгалтерского учета и анализа в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 12. — С. 14—20.
8. Познякевич, В.Н. Показатели эффективности использования оборотных активов в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2012. — № 1. — С. 71—76.
9. Познякевич, В.Н. Особенности определения показателей оборачиваемости запасов в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2012. — № 4. — С. 49—54.
10. Познякевич, В.Н. Особенности учета запасов, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2012. — № 1. — С. 22—27.
11. Познякевич, В.Н. Особенности распределения затрат в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Финансы. Учет. Аудит. — 2012. — № 4. — С. 26—28.

12. Познякевич, В. Н. Совершенствование анализа оборачиваемости капитала в запасах / В.Н. Познякевич // Бух. учет и анализ. — 2013. — № 6. — С. 30—34.

Материалы конференций

13. Познякевич, В.Н. Совершенствование учета оборотных активов в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности / В.Н. Познякевич // Экономика глазами молодых : материалы I Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 12—14 сент. 2008 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.].— Минск, 2008. — С. 145—147.

14. Познякевич, В.Н. Оборотные активы и методика анализа финансового состояния организации / В.Н. Познякевич // Экономика глазами молодых : материалы II Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 5—7 июня 2009 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2009. — С. 201—203.

15. Познякевич, В.Н. Совершенствование методики анализа эффективности использования оборотных активов / В.Н. Познякевич // Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность : материалы I Междунар. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых, Минск, 15—16 дек. 2009 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.) [и др.].— Минск, 2009. — С. 291—293.

16. Познякевич, В.Н. Совершенствование плана счетов для организаций Республики Беларусь согласно Международным стандартам финансовой отчетности / В.Н. Познякевич // Шевченківська весна: Економіка : матеріали VIII Міжнар. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, Київ, 22—26 березня 2010 р. / Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; редкол.: В.Д. Базилевич [и др.]. — Київ, 2010. — С. 451—453.

17. Познякевич, В.Н. Особенности технологического процесса и их влияние на методику учета затрат в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 19—20 мая 2010 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2010. — Т. 2. — С. 210—211.

18. Познякевич, В.Н. Особенности учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Экономика глазами молодых : материалы III Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 28—30 мая 2010 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.). — Минск, 2010. — С. 85—87.

19. Познякевич, В.Н. Методика учета внутреннего оборота производственных ресурсов в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич // Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых, Минск, 24—25 нояб. 2010 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.). — Минск, 2010. — С. 252—254.

20. Познякевич, В.Н. Запасы как объект бухгалтерского учета / В.Н. Познякевич // Экономика глазами молодых : материалы IV Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 3—5 июня 2011 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.). — Минск, 2011. — С. 80—83.

21. Познякевич, В.Н. Совершенствование факторного анализа интенсивности использования капитала в запасах / В.Н. Познякевич // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 15—16 мая 2013 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2013. — Т. 2. — С. 238—239.

Иная публикация

22. Познякевич, В.Н. Бухгалтерский учет запасов в организациях текстильной промышленности / В.Н. Познякевич. — Барановичи : РИО БарГУ, 2012. — 132 с. — (Препринт / М-во образования Респ. Беларусь, УО «Баранов. гос. ун-т»).

Статья в сборнике научных статей

23. Познякевич, В.Н. Совершенствование методик расчета показателей эффективности использования капитала, инвестированного в запасы / В.Н. Познякевич // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность, перспективы : сб. науч. ст. к 60-летию кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности учетно-экономического факультета БГЭУ / Белорус. гос. экон. ун-т ; Г.В. Савицкая [и др.]. — Минск, 2013. — С. 197—203.



РЭЗІЮМЭ

Пазнякевіч Вікторыя Мікалаеўна

Методыка бухгалтарскага ўліку запасаў і аналіза іх выкарыстання ў арганізацыях тэкстыльнай вытворчасці: стан і напрамкі іх удасканалення

Ключавыя словы: запасы, працягласць абароту капіталу ў запасах, улік паўфабрыкатаў уласнай вытворчасці, незавершаная вытворчасць, ацэнка запасаў.

Мэта даследавання: распрацоўка навукова абгрунтаваных і практычных рэкамендацый па развіцці методык бухгалтарскага ўліку запасаў, аналізу эфектыўнасці і інтэнсіўнасці іх выкарыстання ў арганізацыях тэкстыльнай вытворчасці з улікам іх тэхналагічных асаблівасцяў.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады даследаванняў (аналіз, сінтэз, сістэмны і комплексны падыходы, абстрактна-лагічны метад), спецыяльныя прыёмы бухгалтарскага ўліку, эканамічнага аналізу і статыстыкі (дэтэлізацыя, групоўка, параўнанне).

Атрыманыя вынікі і іх навізна: удакладнены склад запасаў у дачыненні да арганізацый тэкстыльнай вытворчасці; навукова абгрунтаваная методыка ўліку руху паўфабрыкатаў уласнай вытворчасці, якая ўключае распрацаваную карэспандэнцыю рахункаў, прапанаваны сістэма прыватных і абагульняючых паказчыкаў для ацэнкі інтэнсіўнасці выкарыстання капіталу ў запасах і методыка іх аналізу; удасканалена методыка разліку паказчыка працягласці абароту капіталу ў запасах, у аснове якой ляжыць паказчык валавога грашовага патоку па асноўнай дзейнасці; удасканалена методыка разліку паказчыкаў вызвалення (дадатковага прыцягнення) абаротнага капіталу за кошт змянення працягласці абароту капіталу ў запасах, прыросту прыбытку ад рэалізацыі прадукцыі (работ, паслуг) і рэнтабельнасці за кошт змянення капіталааддачы кароткатэрміновых актываў.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання апрабаваны і прыняты да выкарыстання канцэрнам «Беллегпрам», ва ўлікова-аналітычную практыку ААТ «БПХА», ААТ «Гранітэкс», ужываюцца ў навучальным працэсе ва УА «Баранавіцкі дзяржаўны ўніверсітэт».

Галіна прымянення: арганізацыі тэкстыльнай вытворчасці Рэспублікі Беларусь, навучальны працэс эканамічных устаноў вышэйшай адукацыі.

РЕЗЮМЕ

Познякевич Виктория Николаевна

Методики учета запасов и анализа их использования в организациях текстильного производства: состояние и пути совершенствования

Ключевые слова: запасы, длительность оборота капитала в запасах, учет полуфабрикатов собственного производства, незавершенное производство, оценка запасов.

Цель исследования: разработка научно обоснованных и практических рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета запасов, анализа эффективности и интенсивности их использования в организациях текстильного производства с учетом его технологических особенностей.

Методы исследования: общенаучные методы исследований (анализ, синтез, системный и комплексный подходы, абстрактно-логический метод), специальные приемы бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики (детализация, группировка, сравнение).

Полученные результаты и их новизна: уточнен состав запасов применительно к организациям текстильного производства; научно обоснована методика учета движения полуфабрикатов собственного производства, включающая разработанную корреспонденцию счетов; предложены система частных и обобщающих показателей для оценки интенсивности использования капитала в запасах и методика их анализа; усовершенствована методика расчета показателя длительности оборота капитала в запасах, в основе которой лежит показатель валового денежного потока по основной деятельности; усовершенствована методика расчета показателей высвобождения (дополнительного привлечения) оборотного капитала за счет изменения длительности оборота капитала в запасах, прироста прибыли от реализации продукции (работ, услуг) и рентабельности за счет изменения капиталоемкости краткосрочных активов.

Степень использования: результаты исследования апробированы и приняты к использованию концерном «Беллепром», в учетно-аналитическую практику ОАО «БПХО», ОАО «Гронитекс», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Барановичский государственный университет».

Область применения: организации текстильного производства Республики Беларусь, учебный процесс экономических учреждений высшего образования.

SUMMARY

Poznyakevich Victoria Nikolaevna

Accounting methodology of the inventory and analysis of their use in the textile production organizations: the state and the ways of improvement

Key words: inventory, the duration of the turnover of capital in inventory, accounting of own semi-finished products, work in progress, inventory assessments.

Purpose of research: the development of science-based and practical recommendations for the development of inventory accounting methods, analysis of the effectiveness and intensity of their use in the textile production organizations based on their technological features.

Methods of research carried out: general scientific methods of researches (analysis, synthesis, system and complex approaches, abstract-logical method), a special receptions of accounting, economic analysis and statistics (detailed elaboration, grouping, comparison).

Research findings and their scientific novelty: clarified the structure of the inventory in relation to the textile production organizations, scientifically based accounting method of the movement of own semi-finished products, which includes developed correspondence accounts; proposes a system of private and general indicators to assess the intensity of capital use in inventory and methods of their analysis; method of calculating the duration of the index of capital turnover in inventory improved, based on the gross cash flow from operating activities, method of calculating of the release (additional borrowing) in working capital due to changes in the duration of the capital turnover in inventory, profit growth from the sale of goods (works, services) and increase in profitability due to changes in capital productivity ratio of the current assets.

Application level: results of the research are tested and approved for use by concern «Bellegprom» in accounting and analytical practice of JSC «BCPA», JSC «Gronitex», used in the educational process at EI «Baranovichi State University».

The area of application: the organization of textile production of the Republic of Belarus, the learning process at economic institutions.