взаимоотношения между головной структурой юридического лица и другими структурными подразделениями этого юридического лица.

5. Одновременно с передачей источников собственных средств, сопровождающих передачу денежных средств под приобретенные в централизованном порядке основные средства или осуществленные капитальные вложения, в пределах передаваемых источников структурные подразделения **могут**, с нашей точки зрения, передать амортизационный фонд воспроизводства основных средств.

Оговоренная возможность передачи амортизационного фонда является рекомендательной, поскольку не исключается вариант, при котором на момент передачи чистой прибыли у передающего структурного подразделения амортизационного фонда может и не быть. Например, он может быть использован в качестве первоочередного источника в отношении основных средств, приобретенных самим структурным подразделением.

6. Передача амортизационных фондов в рамках юридического лица, имеющего структурные подразделения, без сопровождения такой передачи чистой прибылью, с нашей точки зрения, неправомерна, поскольку в таком случае у передающего подразделения увеличиваются возможности для получения льготы по налогу на прибыль при осуществлении этим подразделением капитальных вложений.

7. Если передачу источников структурных подразделений, в частности чистой прибыли, не сопровождать передачей амортизационного фонда, увеличивается нераспределенная прибыль головной структуры (при сохранении ее амортизационного фонда) и, соответственно, увеличиваются ее возможности для льготирования по налогу на прибыль в части произведенных капитальных вложений. Одновременно уменьшаются потенциальные возможности для получения льготы по налогу на прибыль у структурного подразделения, передавшего часть своей чистой прибыли головной структуре.

Учитывая правовую неурегулированность вопросов, связанных с передачей амортизационных фондов в рамках одного юридического лица, представляется целесообразным оговаривать такие вопросы в учетной политике субъекта хозяйствования.

8. В перспективе при отмене создаваемых за балансом амортизационных фондов, которые в действительности не являются реальными источниками собственных средств субъектов хозяйствования, проблемы по передаче таких фондов в рамках одного юридического лица исчезнут сами собой и не будут более волновать отечественных налогоплательщиков.

Окончательное решение по поставленным проблемным вопросам и выработанным по ним предложениям, затрагивающим деятельность юридических лиц, имеющих самостоятельные структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс, должно, с нашей точки зрения, высказать Министерство финансов, а по вопросам амортизационных фондов – Министерство экономики Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь от 22.12.1991 г. "О налогах на доходы и прибыль" (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89.
3. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.02.2004 г. № 16.
4. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: Утв. постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. № 19.
5. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2004 г. № 110).
6. ПБУ 06/01 "Учет основных средств": Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н.
7. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции Постановления Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры от 30.03.2004 г. № 87/55/33/5).

ГИБКАЯ ПРОГРАММА-СМЕТА — КЛАССИЧЕСКАЯ ФОРМА ВЗАИМОСВЯЗИ БЮДЖЕТНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Ф.В. Прус, БГЭУ

Задача нахождения более эффективных форм обработки и отображения управленческой информации, необходимой для принятия оптимальных управленческих решений, всегда была актуальной. Поэтому необходимо рассмотреть классические формы ее отображения. Можно условно выделить три этапа эволюционного их развития:

Первый этап — конец XIX века начало XX века. Его можно назвать нормативным. В основе его лежит нормативный (аналитический) способ определения плановых как прямых, так и косвенных затрат. Основой существования этого этапа является экстенсивное расширение рынков сбыта и объемов производства. В этих условиях прогнозирование спроса и планирования объемов производства осуществлялось на основе временных рядов, т.е. проводилась экстраполяция данных предыдущих периодов на будущее. Основными формами контроля за затратами производственных ресурсов были ведомости производственного учета по местам возникновения затрат и по их носителям (продуктам). В первой ведомости проводилось:

1. Распределение прямых и косвенных затрат производственных ресурсов по следующим местам их возникновения: материально-техническое снабжение, основные и вспомогательные производственные подразделения, управление и сбыт.

2. Расчет фактических ставок надбавок (норм калькулирования) косвенных затрат по местам их возникновения и отклонений их от нормативных уровней, определяемых на основе предпланового периода.

Во второй ведомости прямые и косвенные затраты распределялись по видам продукции, т.е. определялась ее себестоимость и прибыль. Расчет отклонений фактических затрат от плановых осуществлялся без их разложения на физическую и стоимостную составляющую. Выбор производимой продукции осуществлялся на основе ранжирования, т.е. ее прибыльности.

Второй этап — середина XX века. Его условно можно назвать этапом расчетно-аналитического определения плановых бюджетных затрат. Его начало было положено научной школой управления. Вначале это было нормирование трудоемкости работ, а позже нормирование прямых материальных ресурсов и машинного времени работы технологического оборудования на основе расчетно-аналитического метода. Основными формами отражения управленческой информации оставались ведомости производственного учета по местам возникновения затрат и по их носителям. Его отличие от нормативного заключалось в переходе к планированию затрат по плановым нормам, на основе которых и плановых объемов производился расчет физических и стоимостных бюджетных смет. Результаты расчетов стоимостных бюджетных смет использовались в ведомостях производственного учета. Физические величины, характеризующие бизнес-процессы изготовления продукции на предприятии, в них отсутствовали. Поэтому отдельно от ведомостей проводился расчет стоимостных и физических отклонений затрат производственных ресурсов. Методологические основы расчета отклонений, принципы построения простой и сложной ведомости производственного учета по местам возникновения затрат и по их носителям, подход ранжирования продукции изложен К. Серффлингом в [1] и Р. Шпитцнером в [2].

Третий этап — конец XX века. Его условно можно назвать началом системного этапа бюджетного планирования и контроля на основе количественных методов (исследование операций). Он обусловлен научно-техническим прогрессом, развитием вычислительной техники и более динамическими изменениями внешней и внутренней среды работы предприятия. Соответственно в этих условиях, планирование от достигнутого было малоэффективным. Поэтому закономерны возникновения концепции начальных базовых бюджетов и гибких программ-смет как формы их реализации. Построение программ-смет было осуществлено на основе совершенствования ведомости производственного учета по носителям, путем добавления в нее следующих экономико-математических моделей: технологической (матрицы норм расхода производственных ресурсов, посредством которой осуществляется взаимосвязь их затрат с объемами производства), финансовой (определение предела погашения постоянных (накладных) издержек и плановых доходов) и расчета отклонений фактических затрат от плановых. Указанные экономико-математические модели описываются следующими формулами:

$$\sum_{j=1}^n a_{ij}^n \cdot X_j^n = A_i^n, \quad (1)$$

$$CM^n = OB^n - PP_i^n = \sum_{j=1}^n (Z_j^n - \sum_{i=1}^m a_{ij}^n \cdot Z_i^n) \cdot X_j^n, \quad (2)$$

$$OT_i = PP_i^\phi - \sum_{j=1}^n a_{ij}^\phi \cdot X_j^\phi \cdot Z_i^\phi = OT_i^x + OT_i^u + Z_i^\phi \cdot OT_i^\phi = \left(\sum_{j=1}^n a_{ij}^\phi \cdot X_j^\phi \cdot Z_i^\phi - \right. \\ \left. - \sum_{j=1}^n a_{ij}^n \cdot X_j^n \cdot Z_i^n \right) + A_i^\phi \cdot (Z_i^\phi - Z_i^n) + Z_i^\phi \cdot (A_i^\phi - \sum_{j=1}^n a_{ij}^\phi \cdot X_j^\phi), \quad (3)$$

$$\begin{aligned}
 OT = OT^x + OT^B + OT^P = & \left[\sum_{j=1}^n (Z_j^n - \sum_{i=1}^m a_{ij}^n \cdot Z_i^n) \cdot X_j^\phi - \sum_{j=1}^n (Z_j^n - \sum_{i=1}^m a_{ij}^n \cdot Z_i^n) \cdot X_j^n \right] + \\
 & + \sum_{j=1}^n (Z_j^\phi - Z_j^n) \cdot X_j^\phi + \left[\sum_{i=1}^m (Z_i^\phi - Z_i^n) \cdot A_i^\phi + \sum_{i=1}^m Z_i^n \cdot (A_i^\phi - \sum_{j=1}^n a_{ij}^n \cdot X_j^\phi) \right],
 \end{aligned}
 \tag{4}$$

где n, m — количество производимой продукции вида j и производственных ресурсов вида i , шт.;

a_{ij}^n — плановая норма расхода производственного ресурса вида i , на изготовления продукции вида j , физ. ед. изм. ресурса на физ. ед. изм. продукции;

X_j^n и X_j^ϕ — плановый и фактический объем производства продукции вида j , физ. ед. изм.;

A_i^n и A_i^ϕ — плановая потребность в производственном ресурсе вида i , при производстве предприятием планового объема и номенклатуры продукции, и фактический его расход за отчетный период, физ. ед. изм.;

CM^n и CM^ϕ — плановая и фактическая сумма покрытия накладных расходов и плановых доходов (предел погашения постоянных издержек и доходов или маржинальная прибыль) $CM^\phi = OB^\phi - PR^\phi$, руб.;

OB^n и OB^ϕ — плановая и фактическая операционная выручка предприятия, руб.;

PR_i^n и PR_i^ϕ — плановые и фактические затраты производственных ресурсов на изготовления предприятием планового и фактического объема и номенклатуры продукции. $PR_i^\phi = A_i^\phi \cdot Z_i^\phi$, руб.;

$Z_j^n, Z_j^\phi; Z_i^n, Z_i^\phi$ — плановая и фактическая цена продукции вида j , руб.; плановая и фактическая цена производственного ресурса вида i , руб.;

$OT_i; OT_i^x; OT_i^c; OT_i^\phi$ — суммарное отклонение потребления производственного ресурса вида i , руб.; отклонение потребления производственного ресурса вида i из-за изменения объемов производства продукции, руб.; отклонение потребления производственного ресурса вида i из-за изменения цены, руб.; отклонение из-за изменения физического потребления производственного ресурса вида i , физическая единица измерения.

$OT; OT^x; OT^B; OT^P$ — суммарное отклонение сумм покрытия накладных расходов и доходов, руб.; отклонение сумм покрытия из-за изменения объемов производства продукции, руб.; отклонение сумм покрытия из-за изменения цен на продукцию, руб.; отклонение сумм покрытия из-за изменения цен и объемов потребления производственных ресурсов, руб.

Выраженная в формулах (1-4) классическая программа-смета соответствует условиям, когда остатки готовой продукции и полуфабрикатов отсутствуют, а также отсутствует система скидок на цену продукции и не анализируется влияние различной учетной политики на цены производственных ресурсов. В формулах (1, 2) выражены технологическая и финансовая модели гибкой программы-сметы. По этим формулам производится расчет расхода производственных ресурсов в физическом и стоимостном выражении (плановый объем затрат ресурса умножить на плановую цену) и сумм покрытия накладных расходов и доходов в плановом периоде. Механизм расчета сумм покрытия по видам продукции проводится по формуле (2), т.е. вначале рассчитываются выручка от сбыта продукции и затраты производственных ресурсов на объем конкретного вида продукции. Только после расчета по всем видам продукции они суммируются. Расчет на единицу измерения продукции производится путем вычета из ее цены переменных затрат ($Z_j^n - \sum_{i=1}^m a_{ij}^n \cdot Z_i^n$), или путем деления разности между выручкой от сбыта конкретной продукции и соответствующими переменными затратами производственных ресурсов на ее объем.

Для расчета фактической себестоимости, сумм покрытия (ранжирования продукции), оценки работы руководителей структурных подразделений (персонала) необходимы не только фактические объемы производства продукции и затраты производственных ресурсов в физическом измерении, фактические цены на продукцию и ресурсы, но и механизм расчета отклонений. Фактический объем производства и цены берутся из ведомости реализации или изготовления продукции, фактический расход производственных ресурсов — из отчетов (расход сырья, материалов, энергетических ресурсов), нарядов и ведомостей (трудоемкость, заработная плата) составленных материально ответственными лицами. Механизм расчета отклонений реализуется посредством формул (3, 4). Суть его состоит в подготовке информации для объективной оценки работы персонала, занятого производственно-технической (основные и вспомогательные работы по изготовлению продукции и организации производства) и коммерческой (учет конъюнктуры рынков сбыта продукции и приобретения средств производства) деятельности. Поэтому и необходимы два вида расчета отклонений.

Первый вид расчета выражен в формуле (3). По формуле определяется суммарное отклонение за отчетный период производственного ресурса вида i (разность фактических и плановых затрат), которое в свою очередь делится на три следующие составляющие: отклонение из-за изменения объемов производства (сбыта), отклонение из-за изменения цен на производственные ресурсы и отклонение из-за изменения физического потребления производственных ресурсов. В очередности расчета этих отклонений заключена суть объективной оценки работы руководителей структурных подразделений (персонала), контроль за переменными затратами производственных ресурсов (исчисления фактической предельной себестоимости) и сумм покрытия постоянных затрат и плановой прибыли по видам продукции и на единицу ее измерения. Поэтому для объективной

оценки работы руководителей (персонала) сферы производства вначале определяются отклонения, которые являются результатом изменения конъюнктуры рынков сбыта продукции и покупки производственных ресурсов, т.е. рассчитываются заданные (стандартные) затраты для фактического объема производства и отклонение из-за изменения цен на производственные ресурсы. После расчета этих отклонений производится расчет отклонений из-за изменения физического потребления производственных ресурсов. За эти отклонения отвечает руководитель или персонал мест возникновения затрат сферы производства, т.е. они должны нести ответственность только за рациональное выполнение работ (физическое потребление материальных, энергетических ресурсов и затрат рабочего времени) и выполнения графика производства. За отклонения из-за изменения объемов производства продукции и цен на производственные ресурсы они ответственности не несут. Их изменение является результатом изменения конъюнктуры рынков сбыта продукции и приобретения производственных ресурсов.

Второй вид расчета выражен в формуле (4). В ней аналогичным образом рассчитываются отклонения сумм покрытия из-за: изменения объемов производства (разность между заданными затратами и плановыми), изменения цен на продукцию и производственные ресурсы, изменения физического потребления производственных ресурсов. Здесь необходимо наоборот рассчитать отклонения из-за изменения конъюнктуры рынка (объемов сбыта и цен на продукцию и ресурсы). Этот расчет необходим не только для объективной оценки работы подразделений и персонала, занятых сбытом продукции, управлением предприятием и материально-техническим снабжением, но и для ухода от порочной практики списания суммарных отклонений на результаты работы предприятия. Результатом такой практики являются не только отсутствия объективной информации для оценки работы персонала предприятия, но и фактической калькуляции, без которой невозможно осуществить контроль прибыльности производимой предприятием продукции.

Как практически производятся расчеты отклонений при помощи инструментального средства "Excel" на примере мебельной фабрики при безцеховой организационной структуре представлено в таблице 1. Если фабрика имеет цеховую организационную структуру (цеха, участки), то соответственно в производственной сфере должны быть выделены следующие места возникновения затрат: распил пиловочника и раскрой пиломатериалов на мебельные черновые заготовки, сушка их, раскрой гнотоклеенных блоков и фанеры на заготовки, механическая обработка черновых мебельных заготовок (изготовления деталей стульев и кресел), сборка узлов и изделий, отделка изделий и их упаковка. При такой разбивке производственной сферы должны быть введены полуфабрикаты (мебельные черновые заготовки и т.д.) и соответственно внутрипроизводственный оборот, который должен быть отражен в программе-смете. В ней также все первичные производственные ресурсы (пиловочник, гнотоклеенные блоки, клеющие и лакокрасочные материалы, комплектующие, трудоемкость, затраты электроэнергии) должны быть распределены на конкретные места их возникновения и назначен ответственный за их рациональный расход. Какую форму в этом случае будет иметь программа-смета предмет отдельного рассмотрения. В данной статье ставились две взаимосвязанные задачи: описать взаимосвязи бюджетного планирования и контроля, и расчет отклонений в программе-смете, т.е. показать, как в одном формальном документе рассчитывается материальный и денежный балансы, улучшается координация между ними и рассчитывается влияние изменения структуры производства и сбыта, ценового фактора и фактора использования прямых производственных ресурсов на возникшие в отчетном периоде отклонения. Именно расчет физических отклонений и их анализ, отмечает К. Серфлинг: "...являются предметом обсуждений на совещаниях, в которых принимают участие руководство предприятия, инженеры по затратам и руководители подразделений...на совещаниях определяются допустимые границы отклонений. Если отклонения проявляются в допустимых пределах, то совещание не проводится. Только в случае превышения допустимой границы проводится обсуждение и анализ возможных колебаний в потреблении ресурсов. Это соответствует понятию "управления по отклонениям" ("management by exception") [1, с. 195]. Г. Кунц и С. О'Доннел отмечают, что расчет физических отклонений также "...заставляет изучать и постоянно пересматривать коэффициенты перевода единиц работы в единицы потребности в рабочей силе и ресурсах" [3, с. 403], и тем самым повышается достоверность отражения в программах-сметах технологии предприятия.

В заключении необходимо отметить, тот факт, что классическая программа-смета не реализует требования налогового законодательства, а именно расчет полных затрат на единицу измерения продукции (ее себестоимости), т.е. она ограничивается распределением по видам продукции прямых затрат и сумм покрытия накладных расходов и плановых доходов. Поэтому для устранения этого недостатка необходимо гибкую программу-смету модифицировать на основе распределения в ней накладных расходов, отчислений и налогов. В этом случае в программе-смете будет исчислена полная себестоимость и чистая прибыль. Для реализации этого распределения с учетом принципа причинности и структурности затрат необходимо:

1. Разложить комплексные статьи затрат производственных ресурсов на их элементы в соответствии с бухгалтерскими счетами и возможностями ввода соответствующих субсчетов.

2. Осуществить выбор и ввести в технологическую матрицу базы распределения косвенных затрат производственных ресурсов, а в финансовую модель базы распределения отчислений и налогов.

3. Объединить в программе-смете расчет ставки (нормы) надбавки (калькулирования) и механизма распределения косвенных затрат по выбранным базам их распределения, т.е. объединить расчеты производимые в ведомостях производственного учета по местам возникновения затрат и по их носителям.

4. Произвести в программе-смете расчет отчислений и налогов путем деления их процентной ставки на 100, с последующим умножением получаемых коэффициентов на базы их распределения, сформированные с учетом требований существующего в конкретной стране налогового законодательства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Серфлинг К. Примеры и решения по проблемам расчета затрат.— Мн.: Вассамедиа, 2001.— 320с.
2. Шпитцнер Р. Бухгалтерский учет и финансы в рыночной экономике.— Мн.: ООО "Мисанта", 1995.— 144 с.
3. Кунц Г., О'Доннел С. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций. Том 2.— М.: Прогресс, 1981.— 512 с.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ РАБОТ

О.В. Хатулева, БТЭУ ПК

В условиях развития постиндустриальной экономики и глобализации экономических процессов затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (далее – НИОКиТР) служат повышению жизнеспособности организаций и их устойчивому продвижению на мировой рынок. Инновационный путь признан основой дальнейшего развития экономики Республики Беларусь. Президентом РБ неоднократно ставилась задача необходимости концентрации усилий на внедрении в производство научных разработок, которые позволят завоевать важные сегменты мирового рынка для отечественных производителей продукции. Поэтому хозяйствующие субъекты должны не только приобретать научные разработки со стороны, но и стимулировать проведение НИОКиТР собственными силами, реализуя интеллектуальный потенциал своих работников. Система бухгалтерского учета должна быть готова к формированию информации о затратах на проведение и результатах НИОКиТР. На современном этапе развития бухгалтерского учета в РБ и его гармонизации с МСФО принципиальное значение имеет решение вопросов признания и капитализации затрат на выполнение НИОКиТР. В рамках поставленной проблемы предлагаем рассмотреть подходы к организации учета затрат на НИОКиТР, если для юридического лица выполнение таких работ не является основным видом деятельности.

Проблемы учета возникают по двум основополагающим моментам:

1) являются ли затраты на НИОКиТР активообразующими затратами, то есть обоснованна ли их **капитализация**;

2) какой **вид** активов формируется в результате капитализации затрат на НИОКиТР.

В законодательстве РБ для целей бухгалтерского учета понятие НИОКиТР не определено. В данной статье будет придерживаться определения, данного в законе РБ «Об основах государственной научно-технической политики». Так, ст. 1 указанного закона определяет, что научно-исследовательские работы представляют собой творческую деятельность, направленную на получение новых **знаний и способов** их применения. Опытно-конструкторские (при создании изделий) и опытно-технологические (при создании материалов, веществ, технологий) работы – деятельность, направленная на создание и усовершенствование способов и средств осуществления процессов в конкретной области практической деятельности, в частности на создание новой продукции и технологий [7, с. 24]. Ст. 723 гражданского кодекса РБ определяет, что результатом научно-исследовательских работ являются выполненные в соответствии с техническим заданием научные исследования, а результатом опытно-конструкторских и технологических работ – разработанный образец нового изделия, конструкторская документация на него или новая технология.

В МСФО 38 «Нематериальные активы» определены понятия «исследования» и «разработки». Под исследованиями понимаются оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических **знаний**. Разработки – это **применение** результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования [8, с. 158].