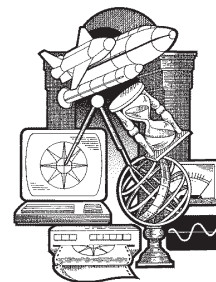


РАЗРАБОТКИ — ПРАКТИКАМ



А.П. ШЕВЛЮКОВ

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ, ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ, ВОЗМОЖНОСТИ РАЗВИТИЯ

Отличительной особенностью Плана счетов производственно-хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь является отсутствие синтетических счетов для учета затрат по экономическим элементам. Такое строение плана счетов было характерно также и для СССР, Болгарии, Румынии, Кубы и Монголии в тот период, когда они входили в состав СЭВ. Однако в остальных странах, входивших ранее в СЭВ, а также в ФРГ, Франции и других для учета первичных затрат по элементам используется обширная номенклатура синтетических счетов, которые позволяют выделить потребленные предметы и средства производства, услуги материального характера, расходы на оплату труда и финансовые расходы [1, 19; 2, 251; 3, 47–49; 4, 260; 5, 174].

В настоящее время в большинстве европейских стран основой учета затрат на производство является их группировка по экономическим элементам на синтетических счетах отдельного класса, специально введенного для этой цели в план счетов, что полностью соответствует требованиям международного стандарта СНС ООН 1993 г. По такому же принципу построен и Региональный план счетов Организации африканского единства (ОАЕ) [6, 67–68]. Учет затрат по экономическим элементам на счетах класса 8 “Затраты по элементам” предусмотрен и Планом счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций (финансово-хозяйственной деятельности) предприятий и организаций Украины [7]. Для сравнения счета затрат по экономическим элементам Франции, Германии и Украины приведены в таблице.

С целью детализации первичных элементов затрат счета первого порядка могут подразделяться на счета второго порядка (субсчета), вводиться минимальный и максимальный перечни синтетических счетов в зависимости от объемов хозяйственной деятельности предприятий. Перечисленные в таблице, например, 7 групп счетов класса 4 “Виды расходов” типового плана счетов компаний ФРГ объединяют 36 синтетических счетов. Нельзя сказать, что французский план счетов отличается меньшей детализацией по сравнению с немецким, так как приведенные в таблице 9 счетов являются основными, каждый из которых делится на отдельные счета с трехзначным шифром. Отдельные счета в свою очередь подразделяются на субсчета и в конечном итоге полный шифр счета имеет 4 знака. Предприятие может по своему усмотрению делить или объединять счета, предусмотренные в плане счетов. Следовательно, основные счета представляют собой не что иное, как группы счетов для учета однородных первичных элементов затрат. Безусловно, такая

Александр Петрович ШЕВЛЮКОВ, кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации.

Таблица. Детализация затрат по экономическим элементам в планах счетов бухгалтерского учета Франции, Германии, Украины и стран ОАЕ

Группы счетов класса 4 “Виды расходов” Типового плана счетов компаний ФРГ		Укрупненные счета класса 6 “Затраты по элементам” Типового плана счетов компаний Франции		Счета первого порядка класса 8 “Затраты по элементам” Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности Украины		Укрупненные счета класса 6 “Счета затрат по элементам” Единого плана счетов бухгалтерского учета стран ОАЕ	
Шифр	Наименование	Шифр	Наименование	Шифр	Наименование	Шифр	Наименование
40	Расходы сырья, материалов и пр.	60	Покупки	80	Материальные затраты	60	Запасы проданные
41	Энергия	61	Услуги со стороны	81	Затраты на оплату труда	61	Сырье и материалы потребленные
42	Расходы на содержание персонала и пр.	62	Прочие услуги со стороны	82	Отчисления на социальные нужды	62	Транспортные услуги
43	Расходы на социальное страхование и прочие расходы на содержание персонала	63	Налоги, таксы и приравненные к ним платежи	83	Амортизация	63	Другие услуги со стороны
44	Расходы на текущий ремонт и пр.	64	Расходы по содержанию персонала	84	Прочие операционные расходы	64	Затраты разные
45	Общие хозяйственные расходы	65	Другие эксплуатационные расходы	85	Прочие затраты	65	Расходы по содержанию персонала
46	Налоги, сборы, вклады, страховые взносы и пр.	66	Финансовые затраты			66	Налоги и таксы
47	Расходы по найму, командировочные и канцелярские расходы, расходы на рекламу и пр.	67	Чрезвычайные затраты			67	Проценты уплаченные
		68	Затраты по амортизационным отчислениям и оценочным резервам			68	Амортизационные отчисления и затраты по оценочным резервам
		69	Налоги с прибылей и участие работающих в прибылях				

детализация расходов позволяет создать условия для жесткого контроля за ними, однако при таком решении вопроса синтетический учет берет на себя функции аналитического учета.

В аналитическом учете произведенные расходы могут подразделяться по видам деятельности, при этом — по продукции отраслевого профиля с указанием кода отрасли согласно классификации отраслей народного хозяйства. По остальным видам деятельности элементы затрат могут разделяться на производственную и непроизводственную сферы [8, 279]. Однако это одно из важнейших преимуществ организации учета затрат по экономическим элементам на отдельных синтетических счетах в планах счетов европейских стран полностью не реализовано, что является результатом отказа от использования при классификации затрат по видам деятельности “чистых” отраслей. В качестве единицы классификации используется предприятие, что приводит к погрешностям при исчислении затрат и доходов в разрезе отраслей, поскольку оно может иметь несколько заведений, относящихся к разным отраслям. В связи с этим для удовлетворения потребностей макроэкономических исследований более обоснованной является методика учета, позволяющая осуществлять на аналитических счетах группировку затрат и доходов по “однопродуктовым” отраслям [4, 263].

Столь детальное выделение в учете однородных видов расходов по экономическому признаку обусловлено необходимостью обобщения затрат в масштабах, выходящих за границы конкретной отрасли народного хозяйства. В таком разрезе затраты можно суммировать по всем отраслям народного хозяйства и получать при этом нужные для разработки макроэкономических балансов показатели, поскольку классифи-

кация затрат не зависит от отраслевых особенностей предприятий. Важным моментом является также и то, что затраты на счетах экономических элементов затрат отражаются в полной сумме независимо от того, относятся они к текущему или будущему отчетным периодам, что позволяет рассчитать чистую продукцию предприятия путем вычета из валовой продукции материальных затрат.

Сравнивая счета для учета первичных затрат по элементам европейских стран и стран ОАЕ нельзя не обратить внимание на то, что между ними много общего. Номенклатура счетов для учета элементов затрат в этих странах позволяет определить материальные затраты, амортизационные отчисления и другие расходы, связанные с использованием средств труда, заработную плату и другие расходы на содержание персонала, услуги нематериального характера и финансовые расходы. Безусловно, в учете этих стран много различий в оценке материалов, порядке исчисления амортизации и включении затрат в себестоимость продукции, но методологический подход к учету затрат единый.

Такая методика учета расходов и доходов обусловлена тем, что во Франции, Германии, Польше и других европейских странах планы счетов построены на основе их классификации, предложенной Э. Шмаленбахом. Классификацию счетов Э. Шмаленбах связывал с движением капитала, четко разграничивая материальные и денежные обороты в динамическом балансе, поскольку для предпринимателей важным было не отражение состояния имущества предприятия, а правильное определение и анализ элементов финансового результата. Исходя из этого план счетов должен помочь построить в нужном разрезе учет доходов и расходов, разграничить материальные результаты и затраты от денежных результатов и расходов, дать возможность определить и сопоставить результаты, вытекающие из изменения имущественного состояния фирмы с результатами, определяемыми измерением затрат и выпуска. При таком сопоставлении определяется степень соответствия прироста активов величине полученной прибыли, или, наоборот, уменьшения активов — величине допущенного убытка.

В Советском Союзе при разработке планов счетов основное внимание уделялось отражению имущества предприятий и учету затрат по функциональным признакам на таких счетах, как “Основное производство”, “Вспомогательное производство”, “Общепроизводственные расходы” и других. В отличие от методик определения финансового результата в США, Канаде, Японии и странах ЕЭС определить финансовый результат без предварительного калькулирования себестоимости продукции и использования счета “Реализация продукции (работ, услуг)” невозможно. В СССР централизованное ценообразование на основе затратного принципа и соответствующая этому принципу методика определения финансового результата предполагали вначале исчисление полной себестоимости продукции и услуг. В связи с этим возникла необходимость разделения затрат на прямые и косвенные, использования собирательно-распределительных счетов для учета и распределения косвенных расходов. Наибольшего развития собирательно-распределительные счета получили в отраслевом плане счетов, разработанном центральной бухгалтерией Наркомата тяжелой промышленности в 1933 г., где они были представлены 13 синтетическими счетами [9, 14].

Такие счета Я.М. Гальперин называл временными, поскольку они открываются только временно и имеют справочное значение, заменяя собой другие счета или способствуя наглядности записи. Временные счета Я.М. Гальперин подразделял на предварительные и промежуточные. Предварительные счета, которые подразделялись на результатные, распределительные и калькуляционные, временно заменяли собой другие счета, а затем их сальдо переносилось на соответствующие счета. Промежуточные счета, которые подразделялись на срочные и транзитные, не заменяли другие счета, а применялись для избежания загромождения основных счетов, в целях хозяйственной статистики и установления устойчивой корреспонденции между основными счетами [10, 6]. Для контроля за затратами в конце 30-х гг. прошлого столетия в СССР использовалась обширная номенклатура операционно-собирательных (калькуляционных, распределительных и контрольных), а также оценочных (сметно-контрольных, калькуляционно-сметно-контрольных, операционно-контрольных и операционно-результатных) счетов [11, 66–69].

Названные группы счетов имели большое контрольное значение, однако начавшееся в конце 50-х гг. прошлого столетия внедрение журнально-ордерной формы

счетоводства требовало сокращения синтетических счетов, которое привело в первую очередь к исключению из счетных планов большинства операционных счетов. Как отмечают Г.А. Гофман и С.М. Капелюш, “для предприятий, перешедших на новую форму, значительно сократили действовавший тогда счетный план: вместо 121 оставлено 74 укрупненных синтетических счета” [12, 83]. В результате стремление к упрощению учета привело к подчинению содержания бухгалтерского учета его форме, что однако не упростило учет, а обусловило применение сложных методик распределения косвенных расходов, калькулирования себестоимости реализованной продукции и исчисления финансовых результатов.

Литература

1. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности // Главный бухгалтер. 2000. № 7, 8.
2. *Лаучик З., Краличек В., Стракова Л.* и др. Бухгалтерский учет / Пер. со словац.; Под ред. В.И. Петровой. М., 1984.
3. *Евсеев Ю.А.* Организация бухгалтерского учета и отчетности в акционерных компаниях ФРГ: Учеб. пособие / Под ред. А.Ф. Мухина. М., 1983.
4. *Щенков С.Х.* Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М., 1973.
5. *Doraczyński J.* Nowe rozwiązanie planu kont // Rachunkowość. 1970. № 8.
6. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування // Вісник податкової служби України. 2000. № 6.
7. *Михалкевич А.П.* Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: Учеб. пособие. Мн., 1998.
8. *Шольц Р.* Бухгалтерский учет в Венгерской Народной Республике / Под ред. Н.Г. Чумаченко и П.С. Безруких. М., 1974.
9. *Ткач В.И., Ткач М.В.* Международная система учета и отчетности. М., 1991.
10. *Гальперин Я.М.* Временные и парные счета. Тифлис, 1926.
11. *Леонтьев Н.А., Кедров В.Е., Щенков С.А.* Краткий курс бухгалтерского учета (для экономических вузов). М., 1938.
12. *Гофман Г., Капелюш С.* Очерки развития форм бухгалтерского учета / Под ред. С.К. Татура. М., 1966.

(Продолжение в следующем номере.)

И.А. КАШТАНОВА

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Характерной чертой современного этапа развития сельского хозяйства являются глубокие преобразования в сфере производства, которые оказывают решающее воздействие на систему управления. Наличие многих сфер хозяйствования приводит к разнообразию в формах и методах управления. Вместе с тем любая система управления немаловажна без информации прежде всего об издержках предприятия, а следовательно, о величине себестоимости продукции, которая является количественным и качественным показателем отражения результатов хозяйственной деятельности и имеющихся резервов.

Бухгалтерский учет затрат должен ориентироваться прежде всего на обеспечение требуемыми сведениями действующих управленческих служб. В этой связи актуальными оказываются вопросы усиления информационных функций бухгалтерского учета затрат, повышения его аналитичности, исходя из нужд управления. Для решения поставленных перед производственным бухгалтерским учетом задач он должен обладать следующей совокупностью свойств: уместность, своевременность, сравнимость, существенность, эффективность, адресность, достаточность, гибкость и инициативность.

Инна Анатольевна КАШТАНОВА, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета в отраслях АПК, БГСХА.