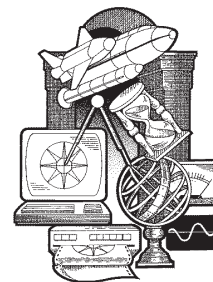


РАЗРАБОТКИ — ПРАКТИКАМ



А.П. ШЕВЛЮКОВ

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ, ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ, ВОЗМОЖНОСТИ РАЗВИТИЯ (Часть 2. Начало в № 3 2002 г.)

Отказ от раздельного учета затрат по экономическим элементам на отдельных синтетических счетах в нашей стране принято обуславливать внедрением журнально-ордерной формы учета. Действительно, построенные по принципу шахматной ведомости журналы-ордера № 10 и № 10-1 содержат свод издержек обращения по предприятию в целом. Однако системным путем отразить все затраты в разделе 1 “Издержки производства” журнала-ордера № 10 не представляется возможным, поскольку значительная часть расходов находит отражение в других журналах-ордерах. В связи с этим в первый раздел журнала-ордера введена графа, отражающая разные расходы, перенесенные внесистемно из других журналов-ордеров. В ней суммированы затраты, относящиеся к разным экономическим элементам, что обуславливает необходимость осуществления дополнительных выборок и расшифровок, которые систематизируются в разделе 2 “Расчет затрат на производство по экономическим элементам” журнала-ордера № 10. Кроме этого, из соответствующих первичных элементов затрат необходимо вычесть стоимость отходов производства, брака по цене возможного использования, материалов собственной выработки и услуг собственного транспорта, списанных на счета материалов. Из суммы затрат по сырью, материалам и топливу необходимо вычесть отнесенные на счет “Материалы” заработную плату за погрузочно-разгрузочные работы, отчисления на социальное страхование, другие начисления на эту заработную плату и добавить их к соответствующим элементам затрат.

Нужны и другие корректировки, усложняющие учет и создающие условия для допущения ошибок. Но даже при правильном отражении на основании указанных журналов-ордеров затрат по экономическим элементам, произведенных предприятием в Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и в Отчете о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (форма № 5-з), использовать их показатели для исчисления валовой и чистой добавленной стоимости в разрезе отраслей народного хозяйства затруднительно, так как составляются они либо в целом по предприятию без выделения конкретных отраслей (форма № 5), либо по основному виду деятельности. В соответствии с общегосударственным классификатором ОКРБ 005-96 “Виды экономической деятельности (ОКЭД)” выделены наиболее важные отрасли экономики, которые сгруппированы в 99 разделов, включая резервные. Разделы в свою очередь подразделяются на группы, группы — на классы, а классы — на подклассы. Длина кода вида деятельности составляет 5 цифровых десятичных знаков.

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

Отрасль определяется как совокупность заведений, под которыми понимаются организации или подразделения организаций, расположенные в одном месте и занятые одним видом неспомогательной деятельности или в которых на долю основной деятельности приходится большая часть выпуска. Предприятие по отраслевому признаку может подразделяться на несколько заведений, которые не являются институциональными единицами, способными самостоятельно владеть активами, получать и использовать доходы, заключать договоры, принимать обязательства и т.д. Следовательно, бухгалтерский учет затрат и доходов на микроуровне необходимо организовать с детализацией по заведениям.

Для организации такого учета недостаточно используемых в нашей стране в настоящее время калькуляционного счета «Основное производство» и собирательно-распределительных счетов для учета косвенных расходов. Именно по этой причине даже в условиях доминирующего положения СССР в СЭВ планы счетов Венгрии, ГДР, Польши и Чехословакии существенно отличались от планов счетов нашей страны в части учета затрат. Единый План счетов бухгалтерского учета в СССР, утвержденный еще в 1959 г. и затем несколько раз корректируемый, не оказал существенного влияния на практику учета затрат в этих странах. Более того, если ранее учет затрат по экономическим элементам в Польше вели факультативно, то с 1976 г. такая методика их учета стала обязательной.

Однако для разработки национального счета «Образование доходов», баланса производства, распределения, перераспределения и использования общественного продукта и национального дохода (сводного финансового баланса), а также межотраслевого баланса информации этой отчетности недостаточно. Согласно утвержденному приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 Порядку заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности в разделе «Затраты, произведенные организацией» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5), данные о затратах по их элементам приводятся в целом по организации по всем видам деятельности без внутризаводского оборота. К внутризаводскому обороту относятся — передача продукции, выполненных работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и другие, затраты по браку, при простоях, возмещаемых виновными юридическими и физическими лицами, а также расходы, списанные в установленном порядке на финансовые результаты и собственные источники организации [13, 47].

Следовательно, стоимость топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх установленных норм, премии, материальная помощь и другие расходы, не подлежащие отнесению на счета затрат, в разделе «Затраты, произведенные организацией» Приложения к бухгалтерскому балансу не будут отражены. Эти затраты показываются в Отчете о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (форма № 5-з). Однако и в данной форме отражаются не все затраты организации, поскольку в разрезе элементов затрат в ней находят отражение только затраты по основному виду деятельности. Например, согласно Методическим положениям по составлению счета «Образование доходов» в состав первичных доходов в виде заработной платы входят все виды вознаграждений за труд, включая различные премии, доплаты и надбавки в денежной или натуральной форме независимо от источников финансирования (себестоимости или прибыли), а также денежные суммы, начисленные работникам в соответствии с законодательством за неотработанное время. Отчисления работодателей на социальное страхование включают как фактические начисления по установленным нормам на фонд заработной платы, так и условно исчисленные в виде выплачиваемых за счет средств организации социальных пособий [14, 195, 200].

Поскольку получить необходимую информацию о затратах на производство из указанных отчетных форм в полном объеме не представляется возможным, возникает необходимость дополнять ее информацией из других форм статистической отчетности, прибегать к единовременным обследованиям, использовать математические методы, что не способствует повышению достоверности информации и затрудняет разработку национальных счетов, баланса производства, распределения, перераспределения и использования общественного продукта и национального дохода (сводного финансового баланса) и отчетного межотраслевого баланса производства и распределения продукции в народном хозяйстве. Нужен системный учет затрат по экономическим элементам, валовой и чистой добавленной стоимости, созданной на микроуровне, для чего совсем не обязательно использовать такую многочисленную номенклатуру синтетических счетов, как это имеет место в на-

званных выше странах. Вполне достаточно для системного учета затрат по экономическим элементам использовать следующие 8 синтетических счетов:

- “Потребление основного капитала”;
- “Потребление сырья, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов”;
- “Энергия и рыночные услуги материального характера”;
- “Услуги нематериального характера нефинансового сектора экономики”;
- “Услуги финансовых посредников”;
- “Заработная плата”;
- “Отчисления на социальное страхование”;
- “Налоги на производство”.

Названные счета следует открывать в организациях всех отраслей народного хозяйства, что создает в итоге информационную базу для обобщений на макроэкономическом уровне. Используя предложенные счета для учета затрат по экономическим элементам, произведенные в течение месяца расходы отражаются по дебету последних и кредиту разных счетов, независимо от того, к какому виду деятельности и к какому отчетному периоду они относятся (см. рисунок). Представленная на рисунке модель учета затрат промышленного предприятия на промежуточное потребление по экономическим элементам имеет вид графа, вершинами которого являются счета, а ребрами — корреспонденция счетов. Каждая геометрическая фигура представляет классификационный признак счетов, раскрывающий их экономическое содержание. Поскольку каждому ребру графа соответствует определенное направление, то такой граф называется ориентированным. Выход из вершины графа означает кредит, а вход в вершину — дебет соответствующего счета.



Рис. Модель учета затрат промышленного предприятия

на промежуточное потребление по экономическим элементам:

- 1 — списаны израсходованные на выпуск продукции материалы и сырье; 2 — списаны на затраты производства недостачи сырья и материалов в пределах норм естественной убыли; 3 — корректировка стоимости потребленного сырья и материалов на величину инфляции; 4 — начислен износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов; 5 — начислено поставщикам и подрядчикам за электроэнергию и рыночные услуги материального характера; 6 — начислено разным организациям за оказанные услуги нематериального характера; 7 — начислено учебным заведениям и научным организациям за профессиональную подготовку работников и проведение научно-исследовательских работ; 8 — начислены командировочные расходы в части оплаты услуг транспорта и гостиниц; 9 — оплачено из кассы за выполненные работы и услуги для нужд собственного производства; 10 — оплачены с текущего счета проценты за пользование кредитами банков; 11 — начислено страховой компании за страхование имущества

Хозяйственные операции, определяющие расходы предприятий, безусловно, не ограничиваются приведенными на рисунке бухгалтерскими записями. Могут быть и другие расходы, но все они получают отражение на соответствующих счетах, учитывающих затраты по экономическим элементам. Следует, однако, обратить внимание на недостаток применяемой оценки израсходованных на производство запасов. Применяемая в настоящее время методика оценки в бухгалтерском учете материальных оборотных средств, израсходованных на производство товаров и услуг, не согласована с методологией СНС. На счетах бухгалтерского учета материальные затраты отражаются по фактической себестоимости или по цене последней покупки, в то время когда согласно общим требованиям методологии СНС израсходованные материальные ценности должны оцениваться по ценам, существующим в момент совершения операции [14, 261].

В условиях инфляции при использовании методики бухгалтерского учета на затраты производства материальные ценности списываются по заниженным ценам, в результате чего предприятие получает номинальную прибыль, величина которой не отражает реальный прирост активов. В СНС такая прибыль называется холдинговой и означает мнимый доход, получаемый владельцем активов вследствие изменения цен на них из-за инфляции. Действующая в настоящее время методика учета не выделяет холдинговую прибыль, величину которой полностью поглощает показатель балансовой прибыли, являющейся базой для определения налогооблагаемой и чистой прибыли, значительная часть ее используется затем на потребление. В результате отказа налогового законодательства от корректирования величины балансовой прибыли на сумму холдинговой прибыли и учета этого показателя субъектами хозяйствования у них изымается в бюджет государства, а также расходуется ими на потребление в значительной части не полученная в отчетном периоде прибыль, а оборотные средства организации на начало этого периода.

Чтобы исключить из балансовой прибыли организации холдинговую прибыль, необходимо произвести корректировку стоимости потребленных сырья и материалов на величину темпа прироста цен в отчетном периоде. Для этого нужно рассчитать средний индекс изменения цен на ресурсы, поступившие в производственное потребление за период их пребывания в запасах по следующей формуле:

$$ХП = СОЗ(ИЦП - 1),$$

где ХП — холдинговая прибыль или холдинговый убыток, обусловленные изменением индекса цен; СОЗ — средние остатки производственных запасов; ИЦП — индекс цен производителей промышленной продукции за соответствующий период.

На Мозырском нефтеперерабатывающем заводе, например, при индексе цен на продукцию производственно-технического назначения 2,9 и среднегодовых остатках производственных запасов 9832 млн р. величина холдинговой прибыли в 2000 г. составила 18681 млн р. (9832 — 1,9). Балансовая прибыль данной организации в 2000 г. составила 76348 млн р. После исключения холдинговой прибыли реальная прибыль организации составит 57667 млн р. (76348 — 18681). Холдинговая прибыль должна выполнять функцию необлагаемого налогом резерва для пополнения собственных оборотных средств в связи с их обесцениванием из-за инфляции. По этой причине в течение года она должна учитываться на отдельном синтетическом счете и после завершения отчетного года перечисляться на увеличение фондов накопления. Поскольку холдинговая прибыль не увеличивает реальный валовой внутренний продукт, ее целесообразно отражать записью по дебету счета «Потребление сырья, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся средств труда» и кредиту счета «Холдинговая прибыль». В результате на сумму инфляционного обесценивания материального компонента промежуточного потребления увеличится величина материальных затрат, что приведет к соответствующему уменьшению валовой добавленной стоимости, прибыли и начисленных налогов.

Для более правильного исчисления холдинговой прибыли целесообразно использовать отраслевые индексы цен на потребляемые материальные ресурсы. Такие индексы должны разрабатываться Министерством статистики и анализа Республики Беларусь для применения всеми предприятиями соответствующей отрас-

ли. В связи с невозможностью правильно исчислить индекс цен производителей промышленной продукции к моменту завершения учетных работ за истекший период холдинговую прибыль следует определять с временным лагом в один месяц.

Использование счетов для учета затрат по экономическим элементам влечет за собой принципиальное изменение методики исчисления себестоимости продукции. В странах, где предусмотрен специальный класс счетов для учета затрат по экономическим элементам, последние в течение года не закрываются, что обуславливает необходимость двойного учета затрат на производство. Если включить в счетный план названные ранее 8 счетов для учета затрат по экономическим элементам, то можно получить необходимую информацию для исчисления себестоимости продукции без использования таких счетов, как “Основное производство”, “Вспомогательные производства”, “Общепроизводственные расходы”, “Общехозяйственные расходы”, “Расходы будущих периодов” и некоторых других, функции этих счетов вполне могут выполнять открытые в нужном разрезе аналитические счета к синтетическим счетам, учитывающим затраты по экономическим элементам. Определить расходы по видам деятельности, местам возникновения и выполняемым функциям можно и без использования специальных счетов. Для этого достаточно организовать в требуемом разрезе аналитический учет затрат по экономическим элементам и обобщить их в виде матрицы, расположив по вертикали счета элементов затрат, а по горизонтали — виды деятельности, места возникновения и другие признаки их классификации аналогично строению журнала-ордера № 10.

Однако не все затраты можно в момент их возникновения отнести на конкретный вид продукции или услуг. Часть из них является косвенными и требует предварительного распределения между видами выпускаемой продукции. К таким затратам можно отнести общезаводские расходы, внепроизводственные расходы и некоторые другие виды затрат. В соответствии с принятой в настоящее время практикой эти затраты учитываются на собирательно-распределительных счетах и распределяются общей суммой между видами выпускаемой продукции или услуг. Учет затрат по экономическим элементам дает возможность распределять не общую сумму косвенных расходов, а каждый экономический элемент, что позволяет применять более обоснованные методы их распределения. Распределенные суммы списываются внутренней записью по дебету и кредиту соответствующих счетов экономических элементов затрат. В аналитическом учете запись будет сделана по дебету счета затрат на конкретную продукцию и по кредиту счета соответствующего экономического элемента расходов.

Следовательно, включение в счетный план синтетических счетов для учета затрат по экономическим элементам и надлежащая организация их аналитического учета позволяют отказаться от собирательно-распределительных и бюджетно-распределительных счетов без потери контроля за себестоимостью и рентабельностью продукции. Действующий в настоящее время План счетов Российской Федерации дает возможность по согласованию с Министерством финансов для учета специфических операций вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера. В разделе III “Затраты на производство” свободными являются номера с 30 по 39, которые Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Министерства финансов Российской Федерации № 94н от 31 октября 2000 г. предписывает использовать для учета расходов по элементам [15, 3, 4, 8]. Однако, во-первых, такие счета являются факультативными, а, во-вторых, их номенклатура определяется учетной политикой конкретной организации. По этой причине количество и содержание таких счетов будут различаться даже в организациях одной отрасли.

Учет затрат по экономическим элементам, осуществляемый на счетах, перечень которых планом счетов не определен, усложнит получение корректной информации о материальных затратах, затратах на оплату труда и других элементах затрат как на мезоуровне, так и на макроуровне. Следовательно, не будет устранена причина неточного исчисления таких важнейших макроэкономических показателей, как промежуточное потребление, валовой внутренний продукт и связанных с ними

других показателей национальных счетов. Поэтому счета элементов затрат в плане счетов необходимо однозначно идентифицировать с целью недопущения дополнительных выборов и перегруппировок данных вне системы счетов.

Литература

1. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности // Гл. 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.
13. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ // Бухгалтерський облік і аудит. 1999. № 5.
14. Методологические положения по статистике. Вып. 1 / Минстат Республики Беларусь. Мн., 1999.
15. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций // Финанс. газ. 2000. № 47 (467), нояб.

М.М. ЕРЕМЕНКО, Е.О. КИСЕЛЕВИЧ

СЭЗ “МИНСК”: ПРОБЛЕМЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ*

С 1998 г. начала функционировать СЭЗ “Минск”. За этот период были достигнуты определенные результаты. В зоне работают 23 предприятия-резидента из 37 зарегистрированных, причем почти все предприятия выпускают продукцию, не имеющую аналогов в Республики Беларусь, более 50 % всей продукции идет на экспорт.

Для подробного исследования резидентов СЭЗ “Минск” был проведен экспертный опрос руководителей предприятий-резидентов зоны о проблемах деятельности их предприятий. Вопросы были составлены таким образом, чтобы ответы отражали особенности микро- и макросреды предприятий. Были опрошены представители 20 предприятий из 27 работающих. Особый интерес представляют предприятия, которые работают в СЭЗ “Минск” в течение двух-трех лет и приобретшие достаточный опыт работы в качестве резидентов зоны.

В основном предприятия создавались как новое производство. Однако часть предприятий уже существовала до создания СЭЗ “Минск”. Поэтому авторы поставили перед собой задачу сделать анализ причин, по которым предприятия пришли в зону, считая, что это будет полезным для привлечения большего количества предприятий в СЭЗ “Минск”.

Как видно из табл. 1, основным фактором, который оказал решающее значение при принятии решения о вступлении в СЭЗ “Минск”, являются налоговые льготы (такое мнение высказали 100 % опрошенных — из них 58 % отметили налоговые

Марина Михайловна ЕРЕМЕНКО, аспирантка БГЭУ;

Елена Олеговна КИСЕЛЕВИЧ, аспирантка Института экономики НАН Беларуси.

*По результатам опроса руководителей предприятий — резидентов СЭЗ “Минск”.