

УДК: 657

РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ, ЗАТРАТ И ЗАДЕЙСТВОВАННЫХ АКТИВОВ В СИСТЕМЕ МЕНЕДЖМЕНТА ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Хмельницкая И.В., канд. экон. наук, УО «Белорусский государственный экономический университет», зав. кафедрой «Экономическая информатика»
Мякинская В.В., канд. экон. наук., УО ГУВПО «Белорусско-Российский университет», доцент кафедры совершенствования профессиональных знаний института повышения квалификации

Аннотация. В числе приоритетных задач, направленных на дальнейшее стабильное экономическое развитие субъектов предпринимательской деятельности является внедрение в практику хозяйствования систем управления затратами, которые позволят получить объективную оценку существующих затрат в разрезе услуг, а также ресурсов и бизнес-процессов, что позволит выявить наилучшие пути их снижения и более обоснованного формирования цен на продукцию (работы, услуги). В статье представлена разработанная методика раздельного учета доходов, расходов и задействованных активов, которая включает расчет полной себестоимости продукции (работ, услуг) для обоснования ее цены и рентабельности.

Ключевые слова: раздельный учет затрат, раздельный учет доходов, 1С:Бухгалтерия, доходы, задействованные активы.

Введение. На современном этапе развития общества одной из приоритетных целей любой коммерческой организации является достижение прибыли и ее максимизация при увеличении количества и качества необходимых видов продукции (работ, услуг). Одним из направлений достижения этой цели является снижения затрат, что возможно за счет грамотного использования инструментов современного менеджмента. В частности, за счет обеспечения прозрачности учета всех затрат и совершенствование управления ими. Результатом изучения действующей системы учета в организациях стала разработка комплексной методики раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов, позволяющая на базе получения аналитических данных по производственным процессам осуществлять управление затратами и осуществлять обоснованное ценообразование.

Основная часть. Для определения понятия раздельного учета необходимо проанализировать действующие нормативные правовые акты, как основополагающие для ведения раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов в Республике Беларусь.

Во-первых, в соответствии с Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» [1] одним из принципов бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь является принцип обособленности. Суть его заключается в том, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации. Углубляясь в предметную область, следует упомянуть о принципе соответствия доходов и расходов, предполагающий что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии).

Во-вторых, согласно положениям Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102, организации, в зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности должны подразделять понесенные расходы по видам деятельности. В свою очередь, затраты представляют собой «часть затрат организации, относящуюся к доходам по видам деятельности, полученным организацией в отчетном периоде» [2].

В-третьих, необходимость раздельного учета также вытекает из требований, предъявляемых к отчетности. В соответствии с национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Министерства Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104 «должны обособленно приводиться показатели выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг и показатели расходов, связанных с получением указанной выручки» [3].

В-четвертых, согласно особенной части Налогового Кодекса Республики Беларусь [4] организации обязаны вести отдельный учет выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, а также затрат, связанных с получением этих доходов. В частности при исчислении налога на добавленную стоимость, предприятия, реализующие продукцию (товары, работы, услуги) как освобождаемые от налога на добавленную стоимость, так и облагаемые им имеют право на получение льготы только при наличии отдельного учета затрат на производство и реализацию такой продукции (товаров, работ, услуг).

В-пятых, доходы от реализации продукции (товаров, работ, услуг) в Республике Беларусь учитываются отдельно по видам деятельности на основании первичных документов по данным бухгалтерского учета. Учет же расходов в организациях ведется обезличенным (котловым) способом, сущность которого состоит в учете затрат на производство в целом по организации на счете 20 «Основное производство» в соответствии с Типовым планом счетов и инструкцией по его применению [5]. Несмотря на то, что в отечественном учете существует теоретическое разделение расходов по видам деятельности на их составляющие, в аналитическом учете вышеприведенные категории как отдельные объекты учета не отражаются. Это обуславливает необходимость и актуальность разработки специальных методических положений по отдельному учету доходов и расходов продукции (товаров, работ, услуг).

Все выше перечисленные документы дают методологическую базу для организации и ведения отдельного учета в организациях Республики Беларусь.

По нашему мнению, отдельный учет это система сбора и обобщения информации о доходах, затратах и задействованных активах отдельно по каждому виду продукции (товаров, работ, услуг) основной деятельности организаций, является частью управленческого учета предприятия.

Целью отдельного учета доходов, затрат и задействованных активов организаций по видам продукции (товаров, работ, услуг) является оперативное изучение взаимосвязи между объемом продукции (товаров, работ, услуг), расходами и доходами и задействованными активами для обоснования цен на продукцию (товары, работы, услуги).

Основными принципами отдельного учета являются:

-приоритет прямого отнесения (при возможности прямого отнесения) доходов, затрат и задействованных активов на соответствующие виды продукции (товаров, работ, услуг) на основании данных первичных документов;

-наличие причинно-следственной связи доходов, затрат и задействованных активов с теми видами продукции (товаров, работ, услуг), с которыми они связаны;

-прозрачность при отнесении и распределении доходов, затрат и задействованных активов на соответствующие виды продукции (товаров, работ, услуг).

Распределение расходов по текущей деятельности (за исключением прочих расходов по текущей деятельности) должно осуществляться:

-во-первых, по видам деятельности;

-во-вторых, по производственным процессам для производственных организаций, для организаций оказывающие услуги или торговлю процессы оказания услуги и торгово-технологические процессы, далее производственные процессы;

-в третьих, по объектам калькулирования

Для целей реализации отдельного учета нами были выделены объекты учета, используемые для детализации данных. Так, объектами отдельного учета затрат являются:

1)виды деятельности: основная и неосновная деятельность. К основной деятельности относятся виды деятельности, работ, направленных на основное производство продукции (работ, услуг). К неосновной деятельности относятся остальные направления деятельности, которые осуществляются без использования основных факторов производства конкретного производства. Например, это может быть розничная торговля, автотранспортные услуги сторонним организациям, общепит и т.п. ;

продукция, товар, работа, услуга (конечный объект калькулирования). Важным подготовительным этапом при разработке методики отдельного учета затрат является выделение в основной деятельности нормируемых и ненормируемых работ (продукции, товаров, услуг). Нормируемые работы (продукция, услуги) которые будут включены в систему отдельного учета, должны быть пронормированы по:

- расходу сырья, материалов,
- трудоемкости их выполнения.

Все остальные виды продукции, товары, работы, услуги будут относиться к ненормируемым. Классификация, наименования, коды и детализация продукции (товаров, работ, услуг) как конечного объекта доходов и затрат должны быть отражены в соответствующем классификаторе;

3) производственные процессы. Производственные процессы являются основой ведения раздельного учета. В таблице 1 представлена краткая характеристика трех производственных процессов (таблица 1)

Таблица 1 - Краткая характеристика производственных процессов для целей раздельного учета затрат

Вид производственного процесса	Краткая характеристика
1	2
Основные производственные процессы	процессы, непосредственно связанные с производством продукции, работ, оказанием услуг и движением товаров. Процессы данной группы определяются с учетом видов продукции, товаров, работ, услуг от основной деятельности.
Вспомогательные производственные процессы	процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и опосредованно связанные с производством продукции, работ, оказанием услуг и движением товаров. Пропорции (процентные отношения) распределения расходов на производственные процессы, полученные на основе данных о количественных (натуральных) показателях хозяйственной деятельности организации по вспомогательным процессам, формируются на основе натуральных показателей.
Совместные производственные процессы	процессы, необходимые для осуществления основных производственных процессов, по которым невозможно определить базу распределения на основе натуральных показателей.

Затраты, относимые к основному бизнес-процессу будут распределяться на объекты калькулирования - продукцию, товары, работы, услуги. Затраты, относимые к вспомогательному бизнес - процессу будут распределяемыми и нераспределяемыми. Распределяемые по видам продукции, товарам, работам, услугам затраты будут относиться либо к основному бизнес-процессу основной деятельности, либо к совместному бизнес-процессу основной деятельности и впоследствии с соответствием с методикой распределяться по объектам калькулирования. Нераспределяемые по видам продукции, товарам, работам, услугам затраты будут относиться на неосновную деятельность и списываться на финансовый результат;

4) задействованные активы (ресурсы) организации (прямо и косвенно задействованные).

Прямо задействованные активы - активы организации, используемые для предоставления определенной услуги, работ, производства конкретного вида продукции, реализации товара, включающие основные средства и нематериальные активы.

Косвенно задействованные активы - активы, которые имеют причинно-следственные связи одновременно с несколькими видами продукции (товаров, услуг), и поэтому они не могут быть прямо и однозначно отнесены к определенному виду продукции (товаров, работ, услуг). Однако их задействованность в хозяйственном процессе может быть определена на основе баз распределения, отражающих причинно-следственные связи (далее ресурс). Ресурс является причиной возникновения затрат, связанных с содержанием этих ресурсов, и подразделяется на следующие основные группы: трудовые ресурсы, основные средства и нематериальные активы, материальные ресурсы.

Раздельный учет расходов по производимым видам продукции (товарам, работам, услугам) будет организован по следующей схеме:

- 1) расходы делятся на расходы по основным и неосновным видам деятельности;
- 2) расходы по основным видам деятельности распределяются на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам в разрезе элементов и статей затрат;
- 3) расходы вспомогательного и совместного процессов делятся на распределяемые на услуги (продукцию, товары, работы) основной деятельности и нераспределяемые;

4) распределяемые расходы вспомогательных производственных процессов распределяются на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам поэтапно. Расходы по вспомогательному производственному процессу, подлежащему распределению на последнем этапе, полностью распределяются на расходы по основным и совместным производственным процессам;

5) распределяемые расходы совместных производственных процессов распределяются на объекты калькулирования;

6) расходы по основным производственным процессам, связанным с производством продукции (работ, услуг), распределяются на объекты калькулирования;

7) нераспределяемые расходы вспомогательного и совместного процессов относятся общей суммой к расходам по неосновной деятельности;

9) расходы по неосновным направлениям деятельности относятся общей суммой на финансовый результат по неосновным видам деятельности.

Следует отметить, что этапы организации раздельного учета затрат могут быть детализированы исходя из особенностей хозяйственной деятельности организации.

Раздельный учет затрат представляет собой сложный учетно-экономический механизм и включает в себя большую совокупность работ, которую укрупненно можно представить в виде следующей концептуальной модели раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов (таблица 2).

Таблица 2 – Концептуальная модель раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов

Номер этапа	Содержание этапа
1	2
Этап 1	Распределение видов деятельности на основную и неосновную в целях ведения раздельного учета
Этап 2	Классификация услуг в целях раздельного учета
Этап 3	Распределение производственных процессов на 3 группы: 1. Основные производственные процессы 2. Вспомогательные производственные процессы 3. Совместные производственные процессы
Этап 4	Выделение элементов затрат для ведения раздельного учета: -расходы на оплату труда; -отчисления на социальные нужды; -материальные затраты; -амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности; -прочие расходы
Этап 5	Распределение затрат основного вида деятельности
Этап 5.1.	Распределение затрат, относящихся к основному производственному процессу
Этап 5.2.	Распределение затрат, относящихся к вспомогательному производственному процессу
Этап 5.3.	Распределение затрат, относящихся к совместному производственному процессу
Этап 5.4.	Формирование общей суммы затрат по видам продукции (товаров, работ, услуг) основного вида деятельности
Этап 6	Определение себестоимости, цен и рентабельности по видам продукции (товаров, работ, услуг) услуг

Важным этапом в разработке и успешной апробации методики раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов является разработка баз распределения затрат, относящихся к вспомогательным и совместным процессам. Целесообразно разрабатывать базы распределения на основе количественных (натуральных) показателей производственного процесса, которые должны быть измеримы и взаимосвязаны с размером затрат, относимых на соответствующий производственный процесс. Значение показателя должно подтверждаться данными статистического, оперативного-технического или бухгалтерского учета и соответствующими первичными документами.

Рассмотрим механизм раздельного учета доходов. Для реализации разработанной методики раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов учет должен быть организован в разрезе видов деятельности (основных и неосновных), а также по видам реализуемых товаров, продукции, работ, услуг. Действующая практика ведения бухгалтерского

учета доходов на предприятиях Республики Беларусь предполагает ведение учета доходов в разрезе видов деятельности. Однако дальнейшая детализация доходов не производится.

В процессе ведения отдельного учета необходимо обеспечить детализацию данных о доходах по кодам продукции (работ, услуг), что позволит соотносить удельные доходы и расходы по видам продукции (работ, услуг).

Построение концептуальной модели отдельного учета доходов, затрат и задействованных активов предопределило необходимость в разработке методики учета данных отдельного учета на счетах бухгалтерского учета. Отсутствие регламента со стороны государства предоставляет организациям возможность самостоятельно устанавливать порядок ведения отдельного учета на счетах бухгалтерского учета.

В целях приведения порядка формирования информации о затратах организации в разрезе производственных процессов, в соответствии с отечественными требованиями положений по бухгалтерскому учету [6] предлагаем для белорусских организаций 2 модели ведения отдельного учета расходов по производственным процессам:

- модель № 1. Предполагает использование счетов рабочего плана счетов организации с введением субсчетов многоуровневого строения;

- модель № 2. Предполагает введение дополнительных счетов 30-32 в рабочий план организации.

Для реализации модели №1 необходимо ввести в рабочий план счетов организации дополнительные субсчета к счетам:

- 20 «Основное производство»;
- 90 «Доходы и расходы от текущей деятельности»;
- 25 «Общепроизводственные затраты»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 44 «Расходы на реализацию»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Такая методика ведения учета предусмотрена Инструкцией №50 [5] и не требует обязательного согласования с Министерством финансов Республики Беларусь.

Введение субсчетов продиктовано необходимостью:

Во-первых, обособленного учета затрат по видам продукции (товаров, работ, услуг) в разрезе номенклатуры статей и элементов затрат;

Во-вторых, отдельного учета затрат в разрезе процессов: основные производственные, вспомогательные и совместные;

В-третьих, распределения затрат вспомогательного производства и обслуживающих хозяйств на виды продукции (товаров, работ, услуг) и на не основные виды деятельности;

В-четвертых, обособленного учета расходов и доходов от основной и не основной деятельности.

Законодательно предусмотрен второй способ учета затрат для целей отдельного учета (модель №2). Реализация модели №2 предполагает введение в рабочий план счетов организации резервных счетов 30-33 для унифицированного ведения затрат в разрезе производственных процессов. Для практической реализации такого подхода необходимо получить разрешение Министерства финансов Республики Беларусь на использование данных счетов. Бухгалтерский учет на счетах 30-33 должен быть организован в разрезе:

- статей калькуляции;
- элементов затрат;
- видов услуг и бизнес-процессов (основных производственных, вспомогательных и совместных).

В настоящее время в Республике Беларусь довольно успешно осуществляется автоматизация учета и отчетности с использованием программного продукта «1С: Бухгалтерия 8 для Беларуси», предназначенная для автоматизации бухгалтерского и налогового учета, включая подготовку обязательной (регламентированной) отчетности, в организациях, осуществляющих любые виды коммерческой деятельности: оптовую и розничную торговлю, оказание услуг, производство и т.д. С данных позиций нами изучена возможность использования программных продуктов фирмы 1С для автоматизации методики отдельного учета доходов, затрат и задействованных активов. Предлагаемая интеграция отдельного учета и распределения расходов по видам продукции (товаров, работ, услуг) в автоматизированную среду позволит

снизить трудоемкость процесса учетной работы, контроля, нормирования и планирования затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг).

Заключение. Разработка и внедрение предлагаемой методики раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов позволяет осуществить раздельный учет затрат с целью оперативного изучения взаимосвязи между объемом произведенной продукции (работ, услуг), расходами и доходами. Это обеспечит достоверный учет потребления ресурсов по видам продукции (товаров, работ, услуг), что позволит оперативно планировать и управлять финансовыми, материальными и человеческими ресурсами организаций. Предложенная технология преобразования данных учета в управленческую информационную базу происходит формирование единой интегрированной информационной учетно-отчетной системы, позволяющей обеспечить эффективное управление затратами и результатами.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля. 2013 г., № 57-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 06.06.2015 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»: постановление Мин.финансов Респ. Беларусь, от 30 сентября 2011 г. № 102// Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ЮрСпектр, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
3. Индивидуальная бухгалтерская отчетность: национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь № 104 от 12.12.2016 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
4. Налоговый кодекс (особенная часть): Закон Респ. Беларусь, 29 декабря 2009 г., № 71-3// Консультант плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ЮрСпектр, Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
5. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: : постановление Мин.финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ЮрСпектр, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
6. Панков, Д.А. Управленческий учет и анализ: учеб. пособие / Д.А. Панков, Л.В. Пашковская. – Минск: ГИУ СТ БГУ, 2011. – 224 с.

SEPARATE ACCOUNTING OF INCOME, EXPENSES AND THE INVOLVED ASSETS IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT OF THE ORGANIZATIONS OF REPUBLIC OF BELARUS

Khmelnitskiy I.V., PhD Econ., UO «Belarusian state economic university», department chair «Economic informatics», Minsk, Republic of Belarus

Myakinkaya V.V., PhD Econ., UO GUVPO «Belarusian-Russian university», associate professor of improvement of professional knowledge of institute of professional development, Mogilev, Republic of Belarus

Abstract. *The introduction of expenditures management systems is one of the challenges facilitating stable economic growth of a business entity; this is to be done so as to obtain the true assessment of the expenditures in the terms of services, assets and business processes. It will assist to determine the ways to minimize the expenditures aforementioned as well as to set reasonable pricing for work operations and services. The developed approach to separate accounting of the incomes, expenditures and assets involved, which includes full-cost calculation for the goods, operations and services to set the rational pricing, has been described in the article.*

Keywords: *Separate Accounting of the expenditures, separate Accounting of the Incomes, 1C Accounting software, incomes, assets involved.*