

Abstract. *The article deals with the main problems of the development of the theory of accounting and its contradictions with practice and social and economic realities of postindustrial society. The necessity of implementation of the results of scientific investigations in the sphere of accounting into the theory of accounting science has been emphasized. The author stressed on the facts that the sphere of investigation of the theory of accounting should be wider; the only paradigm of double record should be completed on the base of which the information methods and interpreting accounting as a specific way of thinking to reproduce economic reality.*

Keywords: *accounting theory, postindustrial society, accounting system, information resources, information economy, accounting criticism, information field of an enterprise.*

УДК 657

МЕТОДИКА РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ЗАДЕЙСТВОВАННЫХ АКТИВОВ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Хмельницкая И. В., кандидат экономических наук, УО «Белорусский государственный экономический университет», зав. кафедрой «Экономическая информатика», г. Минск, Республика Беларусь

Мякинская В. В., кандидат экономических наук, УО ГУВПО «Белорусско-Российский университет», доцент кафедры совершенствования профессиональных знаний института повышения квалификации, г. Могилев, Республика Беларусь

Аннотация. *В статье приведена методика бухгалтерского учета раздельного учета доходов, затрат, и задействованных активов, концептуальная модель которой представлена в журнале.*

Ключевые слова: *бухгалтерский учет затрат, производственный учет, бухгалтерский учет доходов, управление, управленческая отчетность.*

Введение. Целью раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов организаций по видам продукции (товаров, работ, услуг) является оперативное изучение взаимосвязи между их объемом, расходами, доходами и задействованными активами для обоснования цен на продукцию (товары, работы, услуги). Применяемый в настоящее время в организациях учет расходов ведется обезличенным (котловым) способом, сущность которого состоит в учете затрат на производство в целом по организации на счете 20 «Основное производство». Учет доходов от реализации продукции (товаров, работ, услуг) организации ведут на счете 90.1 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по видам деятельности. Применение такого подхода для целей раздельного учета неприемлемо, так как он не позволяет реализовать основные принципы раздельного учета затрат, в частности приоритет прямого отнесения доходов, затрат и задействованных активов на соответствующие виды продукции (работ, услуг).

Основная часть. В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 [1] все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете на счетах Плана счетов. Раздельный учет расходов в организациях ведется по расходам от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, определяемым в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011г. N 102 [2].

В настоящее время учет прямых затрат по текущей деятельности:

- основного производства ведется на счете 20 «Основное производство»;
- вспомогательного производства на счете 23 «Вспомогательные производства».

На счете 25 «Общепроизводственные затраты» ведется учет косвенных затрат, которые либо распределяются на счета учета прямых затрат, и (либо) списываются в качестве условно-постоянных затрат на счет 90-5 «Управленческие расходы».

Расходы администрации учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываются в состав управленческих расходов. Кроме того, в организации могут быть обслуживающие производства и хозяйства, затраты на содержание которых учитываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и подлежат списанию за счет прибыли организации.

Несмотря на то, что в отечественном учете существует теоретическое разделение расходов по видам деятельности на их составляющие, в аналитическом учете организаций Республики Беларусь вышеприведенные категории как отдельные объекты учета не отражаются.

Доходы в организациях по текущей деятельности за отчетный период, определяются в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов [2]. Как правило, учет выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) ведется в разрезе ставок налога на добавленную стоимость и видов деятельности без учета номенклатурных групп продукции, реализуемых товаров, работ, услуг. Такой подход заложен в базовых версиях программных продуктов «1С:Бухгалтерия».

Для реализации методики раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов предлагается использовать одну из моделей ведения бухгалтерского учета. (рисунок 1)

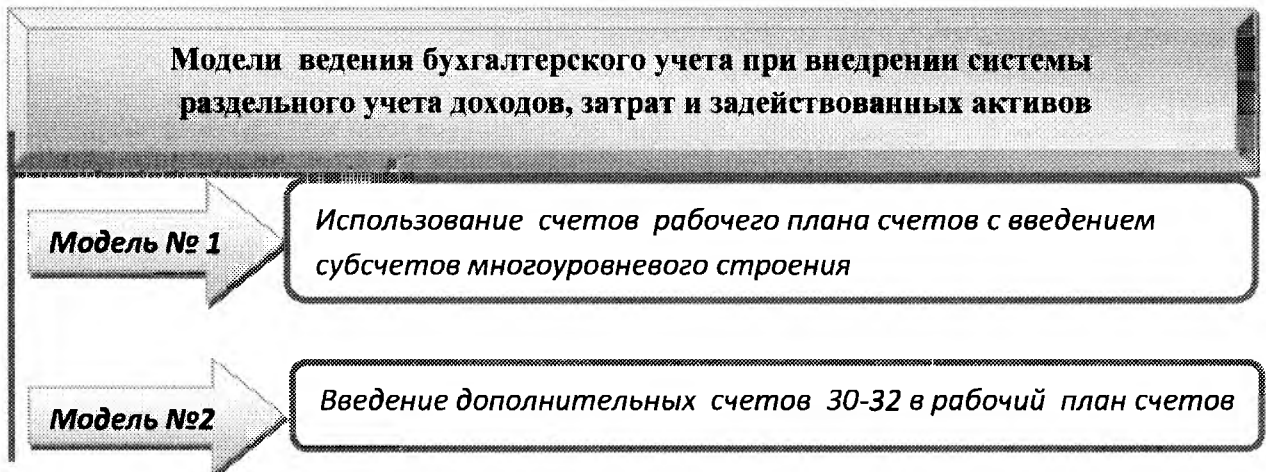


Рис.1- Рекомендуемые модели ведения бухгалтерского учета при внедрении системы раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов

Методика раздельного учета доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета с использованием любой модели будет вестись 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 по неосновным видам деятельности, относимые на продукцию (работы, услуги), распределяются на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам. Для целей раздельного учета к основной деятельности относятся виды деятельности, направленные на основное производство продукции (работ, услуг). К неосновной деятельности относятся остальные виды деятельности, которые оказываются без использования основных факторов производства конкретного производства. Например, это может быть розничная торговля (на промышленном предприятии), автотранспортные услуги сторонним организациям, общепит и т.п.
- 4) расходы по неосновным видам деятельности, не распределяемые на основное производство, относятся общей суммой на финансовый результат по неосновным видам деятельности;
- 5) 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;
- 6) расходы по основным производственным процессам, связанным с производством продукции (товаров, работ, услуг), распределяются на объекты калькулирования;

7) расходы совместных производственных процессов распределяются на объекты калькулирования.

8) доходы от реализации продукции, товаров работ услуг ведется в разрезе видов основной и неосновной деятельности, с последующей детализацией по видам реализуемых товаров, работ, услуг.

Рассмотрим методику ведения раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов на счетах бухгалтерского учета по модели №1.

Блок 1. Организационный (5 этапов). В целях приведения порядка формирования информации о затратах на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг) в соответствии с отечественными требованиями положений по бухгалтерскому учету предлагается ведение раздельного учета расходов по производственным процессам путем введения дополнительных счетов аналитического учета к счетам Типового плана [1]:

- 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».

Этап 1. Введение субсчетов к счету 20 «Основное производство». Любая статья затрат относится к одному из пяти нормативно-регламентированных экономических элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- прочие затраты.

Таким образом, на субсчетах счета 20 «Основное производство» в разрезе товаров, работ, услуг создаются уровни дополнительных аналитических позиций по отражению экономических элементов и статей затрат.

1-уровень – вид деятельности в соответствии с общегосударственным классификатором экономических видов деятельности.

2-уровень-вид оказываемых услуг согласно лицензии и устава.

3-уровень по элементам затрат.

4-уровень – по калькуляционным статьям.

Этап 2. Введение субсчетов к счету 25 «Общепроизводственные затраты». В целях приведения порядка формирования информации о затратах по основным производственным процессам рекомендуется учитывать:

- расходы основных производственных процессов на первом субсчете счета 25.1 «Затраты основных производственных процессов»;
- расходы вспомогательных процессов на втором субсчете счета 25.2 «Затраты вспомогательных производственных процессов»;
- расходы управленческих процессов на соответствующих субсчетах счета 26 «Общехозяйственные затраты управленческих процессов».

Этап 3. Введение субсчетов к счетам 23 «Вспомогательные производства»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; 44 «Расходы на реализацию». Расходы по прочим (неосновным) видам деятельности целесообразно отражать на соответствующих счетах бухгалтерского учета, детализировано по видам производств.

Этап 4. Введение субсчетов к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Раздельный учет затрат предполагает раздельный учет доходов на счете 90.1 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг). В настоящее время учет выручки от реализации продукции ведется на счете 90.1«Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг). В целях раздельного учета доходов бухгалтерский учет должен быть организован по основным видам деятельности в разрезе реализуемых товаров, продукции, работ, услуг и неосновным видам деятельности. Количественный учет объема реализации продукции, работ, услуг может определяться исходя из данных статистических отчетных или данных оперативного учета.

Необходимо ввести к счету 90 субсчета второго порядка в разрезе видов оказываемых услуг, товаров, работ, услуг:

- субсчет счета 90-1.1. вид продукции (товаров, работ, услуг) «Выручка от реализации услуг основной деятельности» в разрезе видов продукции (товаров, работ, услуг);

- субсчет счета 90-1.2 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) по неосновным видам деятельности» в разрезе видов неосновной деятельности.

Налог на добавленную стоимость исчисленный с выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) учитывается на счете 90.2 «Налог на добавленную стоимость». Так как облагаемая база формируется на счете 90.1 в разрезе видов оказываемых услуг, товаров, работ, услуг, то и налог на добавленную стоимость будет учитываться на счете 90.2 в соответствующем разрезе.

Показатель «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)» в организациях формируется без соответствующей детализации и списывается на счет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» со счета 43 «Готовая продукция» (или счета 20 «Основное производство»), формируемый котловым способом. Отражение фактической себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) полученной в результате раздельного учета доходов, расходов, задействованных активов рекомендуется осуществлять на дополнительных субсчетах второго порядка в разрезе видов продукции (работ, услуг) и видов деятельности:

- субсчет счета 90-4.1. вид продукции (товаров, работ, услуг). «Себестоимость реализации по основным видам деятельности» в разрезе видов продукции (товаров, работ, услуг);

- субсчет счета 90-4.2 «Себестоимость реализации по неосновным видам деятельности».

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 [2], Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [1], сумма управленческих расходов списывается в полном размере со счета 26 «Общехозяйственные затраты» на счет 90.5 «Управленческие расходы». Поэтому необходимо ввести субсчета второго порядка к счету 90.5 «Управленческие расходы», в частности такие счета как:

- 90.5.1 «Управленческие расходы по основным видам деятельности» по видам продукции (товарам, работам, услугам);

- 90.5.2 «Управленческие расходы по не основным видам деятельности» по видам неосновной деятельности.

Для целей раздельного учета по двум видам текущей деятельности (основная и неосновная) необходимо отражать итог раздельного учета и формировать финансовый результат по отдельным видам продукции (работ, услуг) и неосновным видам деятельности на счете 90.11 «Прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Для этого необходимо вести его на дополнительных субсчетах второго порядка в разрезе товаров, работ, услуг и видов деятельности:

Этап 5. Введение субсчетов к счету 43 «Готовая продукция» в разрезе видов выпускаемой продукции

Блок 2. Методический. Методика раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов на счетах бухгалтерского учета включает следующие 8 этапов:

Этап1. Формирование прямых затрат на счетах основных производств (счет 20 вид продукции (товаров, работ, услуг) и прочих видов деятельности, распределяемых на продукцию (работы, услуги) (счета 23, 29) в поэлементном и постатейном разрезе;

Этап 2. Отражение накладных затрат на соответствующих счетах производственных процессов (счета 25.1, 25.2, 26) в разрезе элементов и статей затрат;

Этап 3. Распределение затрат по неосновным видам деятельности (например 23), относимым на продукцию (работы, услуги) на основные, вспомогательные и совместные производственные процессы (рисунок 2).

Этап 4. Распределение затрат вспомогательных производственных процессов на основные и совместные производственные процессы (рисунок3). Таким образом, счет 25 будет закрываться.

Этап 5. Распределение затрат основных производственных процессов на счета калькуляции себестоимости;

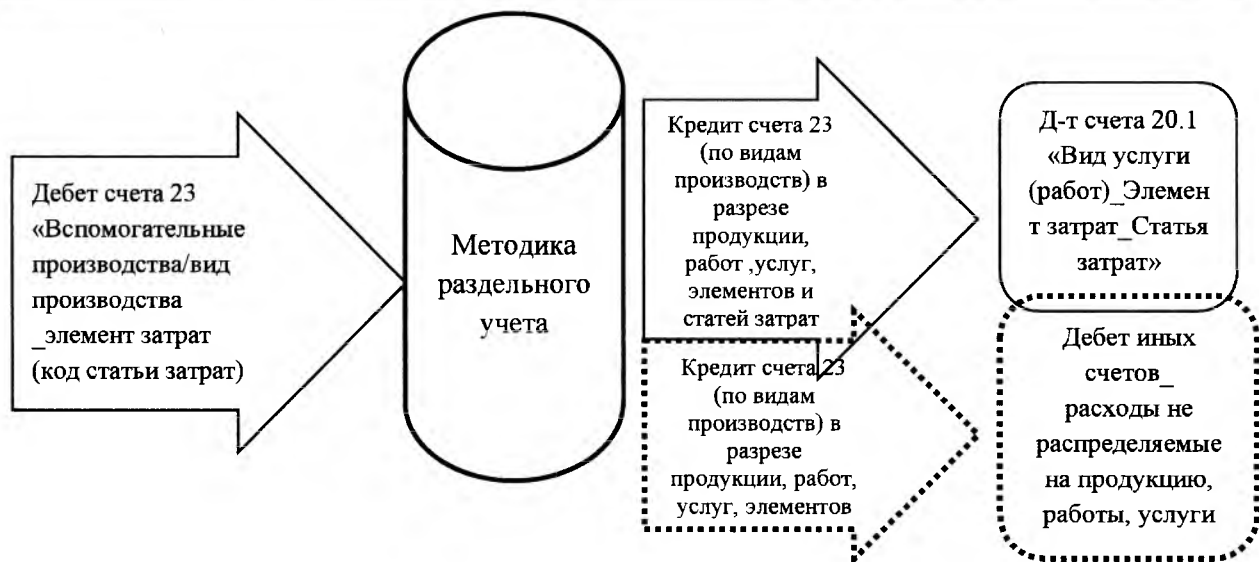


Рис. 2 –Схема процесса преобразования затрат по счету 23 «Вспомогательные производства» в затраты, распределенные по видам продукции (работ, услуг) и не распределяемые

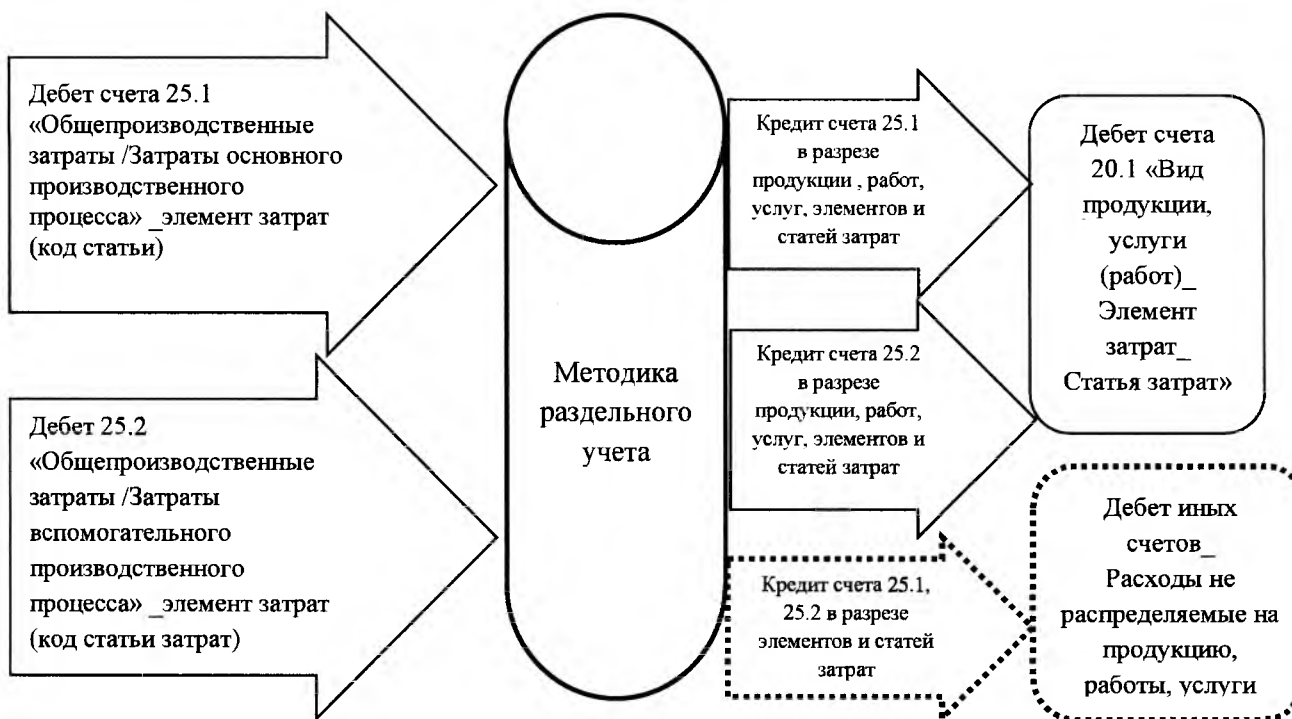


Рис. 3 – Схема процесса преобразования затрат по счету 25 «Общепроизводственные затраты» в затраты, распределенные по услугам, работам, продукции и не распределяемые

Этап 6. Распределение затрат совместных производственных процессов на виды продукции (товаров, работ, услуг), а также продукцию, работы и услуги непрофильных видов деятельности, реализованных на сторону. Распределение затрат совместных производственных процессов также

выполняется поэтапно. Соответствующие субсчета счета 26 «Общехозяйственные затраты» закрываются на соответствующие субсчета счета:

- 90.5.1 «Управленческие расходы по основным видам деятельности» - по видам продукции (товарам, работам, услугам);

90.5.2 «Управленческие расходы по не основным видам деятельности» по видам неосновной деятельности (рисунок 4).

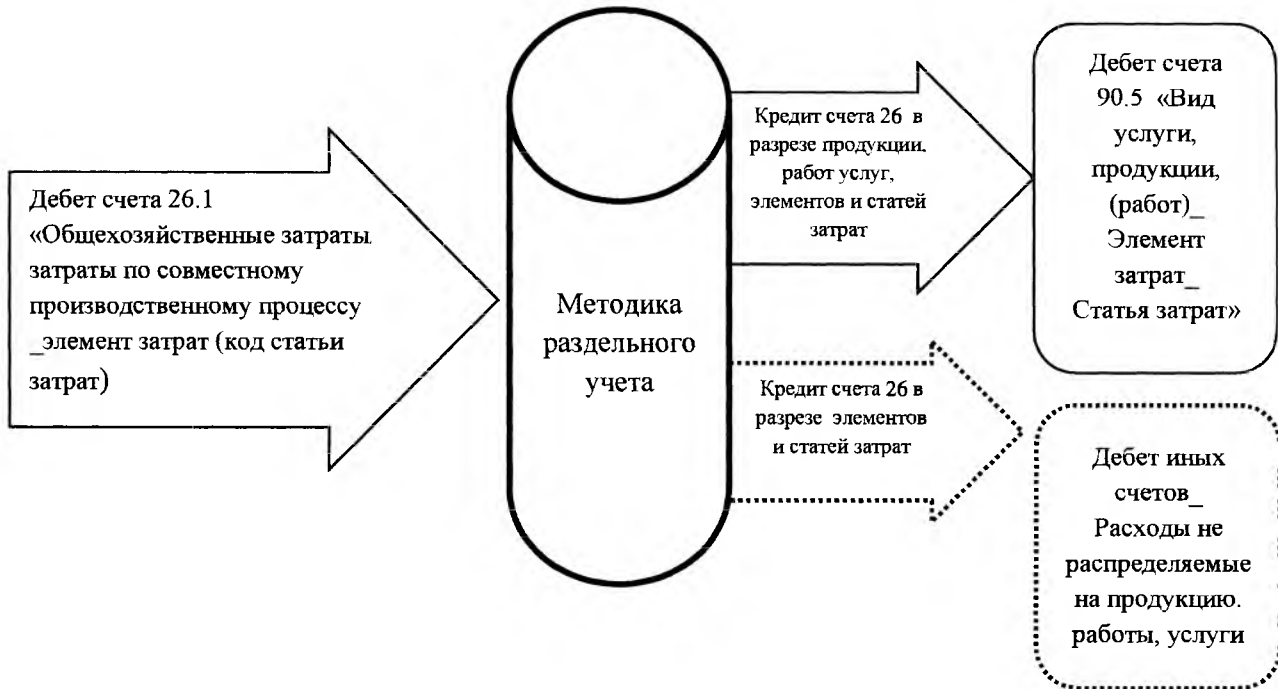


Рис.4 – Схема процесса преобразования затрат по совместному производственному процессу

Таким образом, будет обеспечено формирование на счетах бухгалтерского учета раздельного учета затрат по признаку отношения к видам деятельности. Это позволит принимать обоснованные управленческие решения на основе получения достоверной информации о составе расходов, связанных с различными направлениями деятельности организаций, в разрезе товаров, работ, услуг по основным видам деятельности и в целом по отдельным направлениям, а также неосновным видам деятельности. Представленная последовательность учетных процедур на аналитических счетах счета 20 «Основное производство» позволит формировать производственную себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) в разрезе статей и элементов затрат.

Этап 7. Оприходование произведенной продукции.

Этап 8 Отражение реализации продукции (товаров, работ, услуг) как по фактической себестоимости, так и по отпускным ценам.

Рассмотрим методику ведения раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов на счетах бухгалтерского учета по модели №2.

Изучение Типового плана счетов бухгалтерского учета[1] позволяет выявить в разделе III «Затраты на производство» группу свободных счетов. Инструкция по применению Типового плана счетов рекомендует использовать счета 20–29 для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а счета 30–39 – для учета расходов по элементам. По мнению Г.В. Химченко, (экс консультант Управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РБ, ведущий консультант Белорусской ассоциации бухгалтеров) использование одних и тех же счетов для бухгалтерского и раздельного учета с одинаковыми номерами бессмысленно, так как

бухгалтерский учет – это знаковая система. Применение одних и тех же знаков счетов и в бухгалтерском, и в раздельном учете вносит путаницу в кодировку и корреспонденцию счетов.

В соответствии с Инструкцией по применению типового плана счетов, для бухгалтерского учета хозяйственных операций организации по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь могут при необходимости вводить в рабочий план счетов дополнительные счета, используя свободные номера счетов. Организация может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета. В случае возникновения в процессе деятельности организации хозяйственных операций, корреспонденция счетов по которым не установлена Инструкцией [1], организация может составлять соответствующую корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственной операции.

Таким образом, в организациях есть возможность параллельно использовать 2 группы счетов производственного учета:

- счета 20–29 – для группировки расходов по статьям в разрезе центров затрат, мест возникновения затрат, носителей затрат;

- счета 30–32 – для группировки расходов по бизнес-процессам:

Счет 30 «Расходы по основным производственным процессам»;

Счет 31 «Расходы по вспомогательным производственным процессам»;

Счет 32 «Расходы по вспомогательным производственным процессам».

Процесс организации раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов можно представить в виде двух блоков.

Блок 1. Организационный. В целях ведения раздельного учета затрат по видам продукции (товаров, работ, услуг) в рабочий план счетов организации необходимо внести следующие дополнения:

Во-первых, ввести дополнительную аналитику счета 20 «Основное производство» по видам продукции (работ, услуг);

Во-вторых, ввести группу счетов 30, 31, 32 для учета затрат по производственным процессам (основные производственные, вспомогательные и совместные), детализированные в соответствии с перечнем производственных процессов [4];

В-третьих, для расчета себестоимости по видам и разновидностям продукции (работ, услуг) используется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», в котором должны быть сформулированы субсчета по видам продукции (работ, услуг) (субсчета 90.4, 90.5), аналитика которого должна соответствовать аналитике счета 20 «Основное производство» по видам услуг.

Блок 2. Методический. Методика раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов на счетах бухгалтерского учета включает следующие этапы.

Этап 1. Формирование затрат по основному производственному процессу на счете 30 «Затраты по основному производственному процессу» детализированные в соответствии с перечнем производственных процессов и видами основной и неосновной деятельности.

Этап 2. Формирование затрат по вспомогательному производственному процессу на счете 31 «Затраты по вспомогательному производственному процессу» детализированные в соответствии с перечнем производственных процессов и видами основной и неосновной деятельности.

Этап 3. Формирование затрат по совместному производственному процессу на счете 32 «Затраты по совместному производственному процессу» детализированные в соответствии с перечнем производственных процессов и видами основной и неосновной деятельности.

Этап 4. Списание расходов по неосновным видам деятельности, не распределяемые на виды продукции (товаров, работ, услуг), относятся общей суммой на финансовый результат по неосновным видам деятельности.

Этап 5. Распределение затрат вспомогательных производственных процессов на основные и совместные производственные процессы.

Этап 5. Распределение затрат основных производственных процессов на объекты калькулирования (счет 20 «Основное производство»).

Этап 6. Распределение затрат совместных производственных процессов на виды продукции, товаров, работ и услуг.

В результате раздельного учета в конце месяца будет формироваться финансовый результат на счете 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» в разрезе видов продукции, товаров, работ, услуг. Схематично процесс формирования финансового результата представлен на рисунке 5.

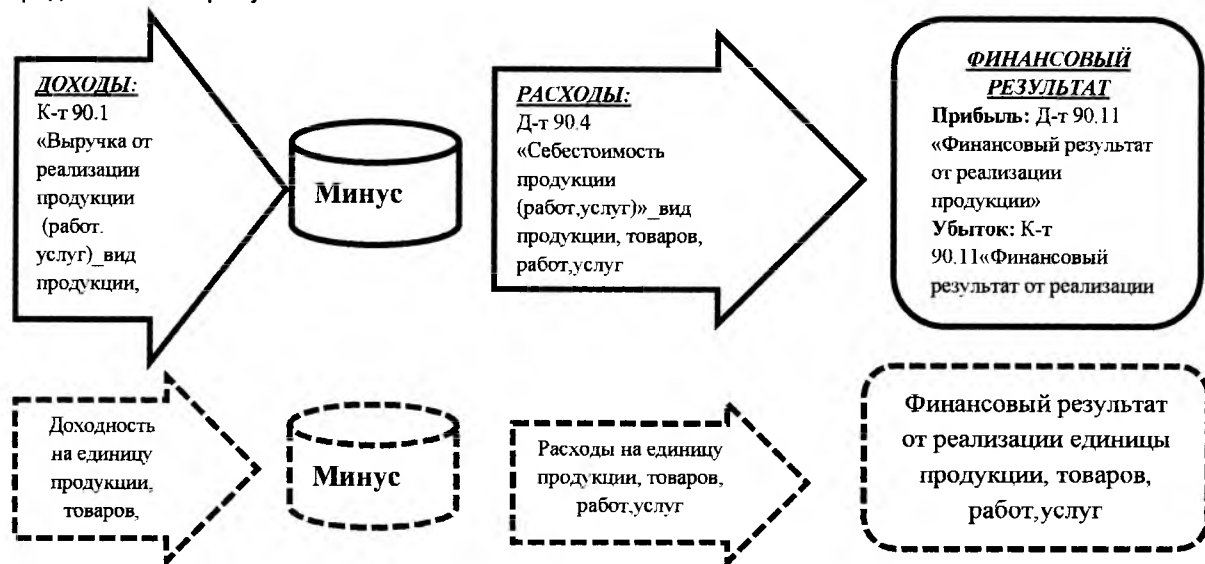


Рис.5 – Схема процесса формирования финансового результата от реализации продукции, товаров, работ, услуг

Рассмотренные модели ведения раздельного учета доходов, расходов и задействованных активов позволяют сформировать выходные формы отчетности для предоставления руководству разных уровней управления. Фрагмент рекомендуемого отчета о доходах и расходах организации представлен в таблицах 1,2.

Таблица 1. – Рекомендуемая форма «Отчет о доходах и расходах организации»

Вид продукции (работ, услуг)	Доходы, всего	Расходы, всего	в том числе				
			Расходы на оплату труда	Отчисления на социальные нужды	Материальные затраты	Амортизация ОС и НА используемых в предпринимательской деятельности	Прочие расходы
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Продукция А							
2.Продукция Б							
.....							
ИТОГО							

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. [5].

Таблица 2. – Отчет о доходах, расходах и рентабельности продукции, (работ, услуг)

Вид продукции (работ, услуг)	Совокупные затраты по 1-му виду продукции	Количество реализованной продукции	Себестоимость единицы продукции	Доход от реализации и вида продукции	Доход от единицы продукции	Прибыль (убыток)	Рентабельность продукции, %
	2	3	4	5	6	7	8
1.Продукция А							
2.Продукция Б							
....							
Итого							

Встроенный инструмент гибкого выбора функциональности позволяет легко отключить лишние для пользователя возможности и создать удобную рабочую среду, в том числе и для практической реализации разработанной нами методики раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов.

Заключение. Разработка и внедрение предлагаемых бухгалтерских моделей раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов по видам продукции и разработанные формы внутренней отчетности о расходах организаций позволяют осуществить производственный учет затрат на счетах бухгалтерского учета по двум моделям. Использование современных бухгалтерских программ, обладающих гибкими механизмами настройки, сделают процесс внедрения быстрым, рациональным и экономичным.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. 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.
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. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 352 с.
4. Панков, Д.А. Управленческий учет и анализ: учеб. пособие / Д.А. Панков, Л.В. Пашковская. – Минск: ГИУ СТ БГУ, 2011. – 224 с.
5. Мякинкая, В.В. Особенности применения системы "1С:Предприятие 8" для принятия решений антикризисными управляющими: оценка состояния и перспективы развития/ В.В. Мякинкая // Новые информационные технологии в образовании. Применение технологий "1С" для повышения эффективности деятельности организаций образования: сб. науч. тр. межд. науч.-практ. конф. / ООО "1С-Паблицинг"; под ред. Д.В.Чистова [и др.]. – Москва, 2014. – С. 197–200.

TECHNIQUE OF SEPARATE ACCOUNTING OF INCOME, EXPENSES AND THE INVOLVED ASSETS ON ACCOUNTS OF ACCOUNTING

Khmelnytskyi Inna Vladimirovna, PhD Econ., UO "Belarusian state economic university", department chair "Economic Informatics", Minsk, Republic of Belarus
 Myakinkaya Violetta Victorovna, 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 approach to separate accounting of the incomes, expenditures and assets involved has been described in the article. The concepts of the model have been introduced within the issue.

Keywords: Accounting of the expenditures, corporate accounting, accounting of the incomes, management, management accounts.