

Таблица 3

**Рекомендуемый порядок отражения ликвидации грузовых вагонов
из инвентарного парка на счетах бухгалтерского учета**

Содержание операции	Д-т	К-т
<i>В службе НБА</i>		
Внутрисистемно передается балансовая стоимость грузового вагона на баланс вагонного депо (вагоноремонтного завода)	79	01
Передается амортизация по грузовому вагону на баланс вагонного депо (вагоноремонтного завода)	02	79
<i>В вагонном депо (вагоноремонтном заводе)</i>		
На балансовую стоимость полученных от службы НБФ грузовых вагонов	01	79
На сумму амортизации по полученным от службы НБФ грузовым вагонам	02	79
Списывается первоначальная стоимость ликвидируемых грузовых вагонов	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
Списывается амортизация по ликвидируемым грузовым вагонам	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списывается недоамортизированная стоимость ликвидируемых вагонов	91	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Собираются фактические расходы по ликвидации выбывающих грузовых вагонов	91	10,70, 68 ...
Приходятся годные остатки и металлолом, полученные при ликвидации грузовых вагонов	10	91
Определяется финансовый результат от ликвидации грузовых вагонов	99 (91)	91 (99)

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по исключению из инвентаря вагонов: Утверждена Первым заместителем министра путей сообщения СССР от 25.12.1986 г.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Н. Сушкевич – Мн.: Фонд "Редакция журнала "Финансы, учет, аудит", 2003.
3. Бухгалтерский учет. Под общ. Ред. Н.И. Ладутько – 3-е изд., перераб. и доп.– Мн.: ФУАинформ, 2003.
4. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. Под ред. П.С.Безруких – 4-е изд., перераб. и доп.– М.: Бухгалтерский учет, 2002.
5. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб.пособие. Под ред. М.И.Баканова – М.: Финансы и статистика, 2002.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях.– 4-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2001.

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
НА ОСНОВЕ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ**

О.П. Мусеева, БГЭУ

Новый Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89, содержит потенциальные возможности для применения нескольких принципиально отличающихся вариантов учета затрат на производство, позволяет использовать международные принципы их учета.

План счетов содержит все счета для учета затрат на производство калькуляционным методом, традиционным в отечественной учетной практике. При этом методе все затраты подразделяются на прямые и косвенные, подсчитывается и калькулируется полная себестоимость продукции, выполненных работ и услуг. План счетов позволяет использовать широко применяемую в странах с рыночной экономикой методику учета, предполагающую разделение затрат на переменные (производственные) и постоянные (за отчетный период).

Совершенствование Плана счетов в разделе "Затраты на производство" видим в усилении роли поэлементного учета затрат на производство. В Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05.2003 г., в разделе III "Затраты на производство" указано: "Учет общей суммы затрат на производство следует вести по экономическим элементам ..." [1, с. 48]. Однако в этом документе не определены счета и порядок поэлементного учета производственных затрат. Вместе с тем в указанный раздел включены дополнительные счета с 30 по 39 без названия.

Использование этих дополнительных счетов для отражения затрат по элементам широко дискутируется в научной экономической литературе [2, 3, 4, 5, 6].

Детальное содержание затрат на производство по элементам содержится в "Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)" [7]. Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по

следующим элементам: материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

На примере состава затрат по элементу "Материальные затраты" рассмотрим необходимость введения дополнительных счетов.

В состав экономического элемента "Материальные затраты" включается:

стоимость приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу;

стоимость покупных материалов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса, запасных частей для ремонта основных производственных фондов;

стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном предприятии;

стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями или производствами и хозяйствами предприятия, не относящимися к основному виду деятельности, а также предпринимателями без образования юридического лица;

стоимость природного сырья;

приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление производственных зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;

покупная энергия всех видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия;

стоимость потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;

стоимость платежей предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду в пределах установленных лимитов [7].

Представим существующую схему отражения элемента "Материальные затраты" на счетах бухгалтерского учета в таблице 1.

Как видно из таблицы 1 на счете 20 "Основное производство" первоначально отражается стоимость только прямых материальных затрат. Стоимость остальных материальных ресурсов, используемых в производстве, списывается, как известно, на счет 20 общей суммой в составе других элементов со счетов 23, 25, 26.

Таблица 1

Корреспонденции счетов по учету затрат в разрезе элемента "Материальные затраты"

Виды материальных затрат	Номер пункта в «Основных положениях по учету затрат»	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
Сырье и материалы, входящие в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, то есть, потребленные ресурсы	2.6.1	20	10
Покупные материалы для обеспечения технологического процесса, запасные части для ремонта ОПФ, МБП, износ МБП	2.6.2.	25, 26	10
Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты	2.6.3	20, 23, 25, 26	10
Стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями или производствами и хозяйствами предприятия, не относящимися к основному виду деятельности, а также предпринимателями без образования юридического лица	2.6.4	20, 25	23*, 60, 70
Стоимость природного сырья	2.6.5	20	10
Стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели; выработку всех видов энергии, отопление производственных зданий; транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия	2.6.6	25 25, 26 20, 23, 25, 26	60, 76 23* 23*
Покупная энергия всех видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия	2.6.7	23, 25, 26	60, 76
Стоимость потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли	2.6.9	20	10
Стоимость платежей предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду в пределах установленных лимитов	2.6.10	26	68

* — счет комплексных затрат

Такая практика учета затрат не позволяет пользуясь только бухгалтерскими проводками без дополнительных выборов собрать затраты по элементам оперативно или по запросу на любую дату в соответствии с требованиями управленческого учета.

Подход к решению этой проблемы реализован в новом Плане счетов РФ и намечен в новом Плане счетов РБ. В нем нашли отражение принципы международного учета. Рекомендуется использовать счета 30–39 для синтетического учета затрат по элементам [3, 4, 8].

Применение счетов 30—39 направлено на аккумуляцию затрат по экономическим элементам на отдельных счетах. Такой подход к учету затрат объясняется тем, что материальное производство осуществляется при наличии и взаимодействии трех основных элементов — труда, предметов труда и средств труда, точная оценка которых положительно влияет на эффективность управления предприятием. “Согласно действовавшим на протяжении многих лет Основным положениям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях и изданным на их основе отраслевым инструкциям по этим вопросам, а также иным подобным положениям для предприятий других отраслей материального производства ... **экономическим элементом** принято называть первичный однородный вид затрат по обычным видам деятельности организации ..., который на уровне организации невозможно разложить на составные части” [9, с. 51].

В Новом плане счетов Российской Федерации для синтетического учета затрат по экономическим элементам введены следующие дополнительные счета:

- 32 – Материальные затраты;
- 33 – Расходы на оплату труда;
- 34 – Отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование;
- 35 – Амортизация основных фондов.

Дополнительные счета связывают с организацией раздельного учета на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии [4].

Группировку всех материальных затрат на одном счете можно оспаривать. В их состав включаются затраты разной природы: сырье, материалы, энергия, услуги, налоги.

Целесообразно, на наш взгляд, материальные затраты отражать на нескольких дополнительных счетах:

- 32 – Потребленные материальные ресурсы (В Основных положениях по составу затрат – это пункты 2.6.1, 2.6.2, 2.6.3, 2.6.9);
- 33 – Работы и услуги производственного характера (пункт 2.6.4);
- 34 – Потребленные топливно-энергетические ресурсы – (пункты 2.6.6, 2.6.7);
- 35 – Стоимость природного сырья (вводится для предприятий добывающей промышленности). Платежи предприятия, связанные с материальными ресурсами (пункты 2.6.5, 2.6.10).

Произведем группировку счетов по элементам затрат в таблице 2.

Таблица 2

Счета – источники формирования затрат в разрезе элементов

Экономические элементы затрат	Счета отражения затрат по кредиту
1. Материальные затраты	10, 60, 68, 76
2. Затраты* на оплату труда	70, 96, 97
3. Отчисления на социальные нужды	69
4. Амортизация основных фондов и НМА	02, 05, 92
5. Прочие затраты	50, 51, 52, 55, 60, 68, 71, 76, 97

* — в Основных положениях по составу затрат этот элемент назван “расходы”

Как видно из данных таблицы 2, каждый элемент рассредоточен на нескольких счетах.

Далее проанализируем возможные корреспонденции по счетам, отражающим расход ресурсов по различным направлениям (в том числе на производство), их перемещение в соответствии с новым Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь. В таблице 3 приведены корреспонденции счетов 10, 60, 68, 76.

Таблица 3

Корреспонденции счетов бухгалтерского учета по счетам 10, 60, 68, 76

Название вида расходов	Дебет	Кредит
Потребленные материальные ресурсы	08, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 45, 76, 79, 86, 91, 94, 96, 97, 99	10
Приобретение ТМЦ Работы и услуги производственного характера	04, 07, 08, 10, 15, 18, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 45, 51, 52, 55, 76, 86, 92, 94, 97	60, 76
Платежи налогового характера	08, 10, 15, 18, 20, 25, 26, 44, 50, 51, 52, 68, 70, 71, 73, 75, 76, 90, 91, 92, 94, 97	68

Рассмотрим содержание хозяйственных операций по кредиту счета 10:

08 “Вложение во внеоборотные активы” — израсходованы материальные ценности на строительство хозяйственным способом;

20 “Основное производство” — израсходованы материальные ценности по учетным ценам на производство продукции;

23 “Вспомогательные производства” — израсходованы материальные ценности по учетным ценам на изготовление продукции, проведение услуг и работ вспомогательных цехов, производств;

25 “Общепроизводственные расходы” — израсходованы материальные ценности по учетным ценам для обслуживания цехов, производств;

26 “Общехозяйственные расходы” — израсходованы материальные ценности по учетным ценам для общехозяйственных нужд;

28 “Брак в производстве” — израсходованы материальные ценности на исправление производственного брака;

29 “Обслуживающие производства и хозяйства” — израсходованы материальные ценности для обслуживающих производств и хозяйств;

44 “Расходы на реализацию” — израсходованы материальные ценности для упаковки готовой продукции на складах, в рекламных целях и на другие коммерческие цели;

45 “Товары отгруженные” — отгружены покупателям материальные ценности; списаны изъятые (арестованные) МБП;

76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” — списаны материальные ценности на сумму предъявленной претензии по недостающим материальным ценностям;

79 “Внутрихозяйственные расчеты” — безвозмездная передача материала в пределах одного собственника;

86 “Целевое финансирование” — списаны материалы для осуществления мероприятий целевого назначения;

91 “Операционные доходы и расходы” — реализованы материальные ценности; списаны материальные ценности в счет краткосрочных финансовых вложений (приобретение ценных бумаг); безвозмездно переданы материалы (кроме передачи в пределах одного собственника);

94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” — выявлены при инвентаризации недостачи материальных ценностей, стоимость испорченных материалов;

96 “Резервы предстоящих расходов” — списаны материалы на проведение ремонта за счет созданного ранее резерва;

97 “Расходы будущих периодов” — израсходованы материальные ценности на освоение новых видов продукции и другие расходы будущих периодов;

99 “Прибыли и убытки” — списаны материальные ценности вследствие стихийных бедствий, а также на ликвидацию последствий от стихийных бедствий; корректировка заниженной стоимости ценностей на затраты или их недосписания (за прошлые годы).

Анализ содержания хозяйственных операций показывает, что не все затраты относятся на производство. Поэтому для выделения потребленных на производство материальных ресурсов, из всей суммы материальных затрат, отражаемых по кредиту счета 10, исключим суммы оборотов в корреспонденции со счетами 08, 29, 44, 45, 76, 79, 86, 91, 94, 99.

В настоящее время затраты на производство на счетах бухгалтерского учета группируются по статьям калькуляции, а затраты по элементам определяются путем дополнительных выборок и расчетов на основании регистров бухгалтерского учета (например, ведомости № 12 и № 15). Такая практика исчисления поэлементных затрат связана с непроизводительными трудозатратами управленческого персонала и не отвечает требованию оперативности – основному принципу управленческого учета. Кроме того, затраты по элементам рассчитываются, как правило, после их списания в постатейном разрезе на счет “Основное производство”.

В новых условиях формирования управленческого учета возникает необходимость учета производственных затрат в поэлементном разрезе на первоначальном этапе возникновения затрат. Это даст возможность осуществлять контроль затрат в реальном масштабе времени, то есть одновременно с регистрацией хозяйственных операций.

Из вышесказанного вытекает необходимость открытия специальных синтетических счетов. В таблицах 4 и 5 приведены возможные корреспонденции при использовании рекомендованных выше счетов 32 “Потребленные материальные ресурсы” и 34 “Потребленные топливно-энергетические ресурсы”.

Таблица 4

Отражение операций по счету “Материалы” с выделением затрат по элементам

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Д-т	К-т
Списывается стоимость сырья и материалов, запасных частей, используемых в процессе производства продукции или расходуемые на другие производственные и хозяйственные нужды	32	10
Списывается стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление производственных зданий	34	10
Операции, отражающие списание материальных ценностей на внепроизводственные нужды	08, 29, 44, 45, 76, 79, 86, 91, 94, 99	10

Таблица 5

Отражение операций по счетам 32 “Потребленные материальные ресурсы” и 34 “Потребленные топливно-энергетические ресурсы”

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Д-т	К-т
Израсходованы материальные ценности по учетным ценам на производство продукции	20	32, 34
Израсходованы материальные ценности по учетным ценам на изготовление продукции, проведение услуг и работ вспомогательных цехов, производств	23	32, 34
Израсходованы материальные ценности по учетным ценам для обслуживания цехов, производств	25	32, 34
Израсходованы материальные ценности по учетным ценам для общехозяйственных нужд	26	32, 34
Израсходованы материальные ценности на исправление производственного брака	28	32, 34
Списаны материалы на проведение ремонта за счет созданного ранее резерва	96	32, 34
Израсходованы материальные ценности на освоение новых видов продукции и другие расходы будущих периодов	97	32, 34

Счета 32, 34 по экономическому содержанию и структуре являются аналогией счета 10 “Материалы”, т.е. являются счетами для учета производственных запасов и содержат те же субсчета. В условиях развития управленческого учета можно повысить информативность этих счетов, путем ввода субсчетов второго порядка, группирующих затраты на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные).

На рисунке 1 рассмотрен пример, иллюстрирующий предложенную методику введения дополнительных счетов и субсчетов второго порядка.

Для других элементов затрат предлагаем ввести следующие счета:

счет 36 — “Расходы на оплату труда”;

счет 37 — “Отчисления на социальные нужды”;

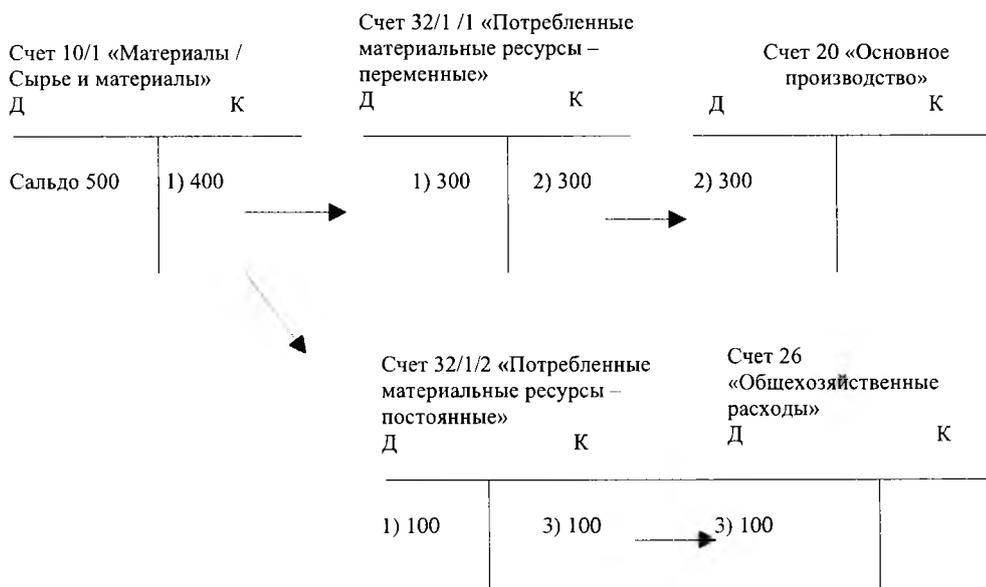


Рис. 1. Отражение формирования стоимости материальных затрат на соответствующих счетах управленческого учета

счет 38 — «Амортизация внеоборотных активов»;

счет 39 — «Прочие затраты».

Изложенные рекомендации позволяют осуществить дифференциацию синтетического учета производственных затрат по наиболее значимым элементам с целью усиления контроля за их расходованием по мере совершения хозяйственных операций, повышения оперативности управления затратами.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета.— Мн.: ООО «Информпресс», 2003.— 176 с.
2. Управленческий учет: Учеб. пособие/ Под ред. А.Д.Шеремета — М.: ФБК — Пресс, 1999 — 512 с.
3. Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета.— М.: Изд-во «Проспект», 2001.— 156 с.
4. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета/ А.С. Бакаев, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский и др.; Под ред. А.С. Бакаева.— М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.— 435 с.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов.— М.: Юристъ, 2003.— 618 с.
6. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет— М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003 — 792 с.
7. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); 11-е издание, дополненное.— Мн.: ООО «Информпресс», 2001 — 160 с.
8. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению / В.Е. Ванкевич, Е.И. Шибeko, А.Л. Бавдей и др.; Под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича.— Мн.: Интерпрессервис; Книжный дом, 2002.— 368 с.
9. Додонов А.А. Бухгалтерский учет и управление производством.— М.: Контролинг, 1993.— 259 с.
10. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.-практическое пособие / Н.П. Дробышевский.— Мн.: ФУАинформ, 2004 — 648 с.

РЕФОРМИРОВАНИЕ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

О.А. Сухорукова, БТЭУ

Для большинства не требует доказательства то обстоятельство, что наша страна в настоящее время продолжает находиться в периоде перехода к рыночной экономике. Следовательно, реформа системы бухгалтерского учета подвержена влиянию тех объективных факторов и обстоятельств, которые характерны для этого периода развития экономики страны. Существенным объективным фактором, влияющим на процесс реформирования бухгалтерского учета, является его административный характер, что характеризуется высокой степенью государственной регламентации бухгалтерского учета, а также выполнением функции обеспечения постоянно меняющихся фискальных интересов государства. Проблема реформирования обостряется еще и незрелостью экономических отношений в стране, отсутствием эффективного массового собственника, заинтересованного в сохранении, возрастании, преумножении вложенного или полученного капитала.

Реформа бухгалтерского учета в республике в настоящий момент проходит фазу бурных кардинальных преобразований системы нормативного регулирования. Особое место в нормативном регулировании бухгалтерского учета имеет план счетов, формируя общий концептуальный подход к построению всей учетной системы страны. Одной из основных задач процесса реформирования является создание системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей требованиям пользователей финансовой информации в рыночной экономике, и представляющей собой результат взаимодействия институтов рыночной экономики по разработке и установлению правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Многие недостатки и несовершенства системы регулирования носят объективный характер. Идеальной системы быть не может, что по определению является аксиомой. Те международные стандарты финансовой отчетности, в соответствии с которыми происходит гармонизация отечественного учета, являются условным идеалом. Но в качестве некоего условного идеала должна выступать некая система, соответствующая ряду требований простоты, логичности, целостности, непротиворечивости. Система нормативного регулирования переходной экономики должна представлять собой достаточно уникальную систему, так как должна олицетворять собой некий компромисс между системой регулирования, адекватной уже сложившимся, цивилизованным рыночным отношениям, и системой регулирования, к которой привыкло подавляющее количество представителей профессии, суть которой заключалась в жесткой тотальной регламентации, в наличии инструктивного материала. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, по нашему мнению, должна представлять собой некую самонастраивающуюся систему, принципы построения которой позволили бы ей органично развиваться с развитием экономических отношений в стране, соответствуя их уровню на каждом этапе развития, обеспечивать интересы и потребности в достоверной финансовой информации как организаций и пользователей, работающих в условиях реального рынка, так и организаций, которых законы