

ственности членов саморегулируемой организации перед консультируемыми лицами, установленные действующим законодательством об общественных саморегулируемых организациях.

ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫХ ФОНДОВ В ХОЛДИНГАХ: МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Коротаев С.Л., д.э.н., профессор БГЭУ, директор аудиторской компании «АудитКонсульт»

Аннотация. Исследуются актуальные вопросы учета и налогообложения операций, связанных с формированием и использованием централизованных фондов в холдингах. Предложены методика бухгалтерского учета формирования централизованного фонда в управляющей компании холдинга, методика учета отчислений в фонд, получения средств из фонда и их целевого использования участниками холдинга.

FORMATION AND USE OF CENTRALIZED FUNDS IN HOLDINGS: METHODOLOGY OF ACCOUNTING AND TAXATION

S. L. Korotayev, Doctor of Economics, Professor of BSEU, Director of auditing company «AuditConsult»

Abstract. The study of current issues of accounting and taxation operations related to the formation and use of centralized funds in holdings. The suggestion of accounting technique to form the centralized fund in managing company of the holding, the methodology of accounting of contributions to the fund, receiving funds from the fund and their intended use by holding participants.

Введение. Деятельность холдингов в Республике Беларусь, в том числе особенности налогообложения их участников, регламентируется Указом Президента Республики Беларусь от 28.12.2009 г. № 660 «О некоторых вопросах создания и деятельности холдингов в Республике Беларусь» (далее – Указ № 660) [1].

Что касается бухгалтерского учета операций между управляющей компанией и участниками холдинга, а также между участниками холдинга, то специальных нормативных актов, которые бы регулировали учет таких операций, не имеется.

В этой связи у субъектов хозяйствования возникает немало вопросов, в частности по порядку учета и налогообложения операций, обусловленных формированием и использованием средств централизованного фонда управляющей компании, возможность образования которого предусмотрена Указом № 660. Вот только некоторые из таких вопросов:

как в учете управляющей компании холдинга отразить формирование централизованного фонда и его использование (распределение)?

как в учете участника холдинга отразить отчисления в централизованный фонд, а также получение и целевое использование средств централизованного фонда?

каков порядок налогообложения сумм чистой прибыли, направляемых участниками холдинга управляющей компании, в том числе в централизованный фонд?

возникает ли у участника холдинга налогооблагаемый доход по суммам начисленных дивидендов, от которых в пользу участника отказалась управляющая компания (как его учредитель (акционер))?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся к нормам законодательных актов.

Правовые основы формирования и использования централизованного фонда

В соответствии с Указом № 660 управляющей компании холдинга предоставлено право на условиях и в порядке, определенных уставом (учредительным договором) управляющей компании и уставами дочерних компаний холдинга, договорами доверительного управления либо иными договорами, а также решениями уполномоченных органов управления участников холдинга, формировать централизованный фонд за счет отчислений от прибыли участников холдинга, остающейся в их распоря-

жении после уплаты налогов, сборов (пошлин), других обязательных платежей в республиканский и местные бюджеты, государственные целевые бюджетные фонды и внебюджетные фонды (ч. 4 п. 12 Указа № 660).

Денежные средства, поступающие в централизованный фонд, являются средствами фонда. Управляющая компания холдинга вправе направлять средства централизованного фонда участникам холдинга, а также использовать средства фонда на свое развитие (как участника холдинга) строго в соответствии с целями, определенными Указом № 660.

Денежные средства, полученные управляющей компанией холдинга налоговым резидентом Республики Беларусь (за исключением банков и небанковских кредитнофинансовых организаций, страховых организаций) для формирования централизованного фонда от дочерних компаний холдинга, а также полученные участниками холдинга резидентами Республики Беларусь (за исключением банков и небанковских кредитнофинансовых организаций, страховых организаций) из централизованного фонда, при исчислении налога на прибыль не включаются в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении (ч. 6 п. 12 Указа № 660).

Обратим внимание, что централизованный фонд создается за счет прибыли участников холдинга. В силу того, что управляющая компания является учредителем (акционером) организаций, входящих в холдинг, она может претендовать на часть чистой прибыли организаций холдинга, в частности на дивиденды.

В этой связи, с нашей точки зрения, следует различать чистую прибыль в форме дивидендов, причитающуюся управляющей компании как учредителю (акционеру) организаций, входящих в холдинг, от чистой прибыли, направляемой участниками холдинга в централизованный фонд.

Такое разделение необходимо для правильного налогообложения сумм чистой прибыли, получаемых управляющей компанией.

С учетом норм Указа № 660 средства централизованного фонда, полученные участником холдинга на условиях, определенных решением уполномоченного органа управления управляющей компании холдинга, могут использоваться на:

финансирование капитальных вложений производственного назначения.

При этом для целей Указа № 660 под капитальными вложениями производственного назначения понимаются:

приобретение предназначенных для использования в предпринимательской деятельности объектов основных средств и объектов незавершенного капитального строительства;

строительство в форме возведения и (или) создание объектов основных средств, предназначенных для использования в предпринимательской деятельности;

реконструкция, модернизация принадлежащих плательщику объектов основных средств, предназначенных для использования в предпринимательской деятельности, и (или) завершение строительства объектов незавершенного строительства, предназначенных для использования в предпринимательской деятельности;

финансирование научноисследовательских, опытноконструкторских и опытнотехнологических работ;

финансирование программ по энергосбережению и мероприятий по внедрению новых энергоэффективных технологий и оборудования;

погашение кредитов банков, а также выданных за счет средств республиканского и местных бюджетов бюджетных ссуд, бюджетных займов, полученных и использованных участниками холдинга на цели, предусмотренные выше.

Следует отметить, что в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 20 июня 2014 г. № 287 «О внесении дополнений и изменений в указы Президента Республики Беларусь по вопросам холдингов и иных объединений юридических лиц»¹ [2] направления использования средств централизованного фонда несколько расширены. Так, средства фонда могут дополнительно использоваться на предоставление займов, а также на осуществление участниками холдинга централизованных закупок машин и оборудования с последующей безвозмездной передачей их иным участникам холдинга. Указом № 660 предусмотрены определенные налоговые последствия в случаях нецелевого использования или неиспользования участниками холдинга полученных ими из централизованного фонда денежных средств.

Так, в случае нецелевого использования полученных денежных средств централизованного фонда эти

¹ Вступают в силу с 26.09.2014 года.

средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в налоговом периоде, в котором была применена налоговая льгота, с применением мер ответственности, установленных за неуплату или неполную уплату сумм налогов, сборов (пошлин), и начислением пеней в соответствии с налоговым законодательством за период со дня применения налоговых льгот по день уплаты налогов включительно (ч. 7 п. 12 Указа № 660).

В случае неиспользования участниками холдинга денежных средств централизованного фонда в течение 24 месяцев с даты их получения освобождение от налогообложения налогом на прибыль прекращается и налог на прибыль, не уплаченный в связи с освобождением, подлежит внесению в бюджет с уплатой пени в соответствии с налоговым законодательством за период со дня применения освобождения по день уплаты налога на прибыль включительно (ч. 8 п. 12 Указа № 660).

При прекращении деятельности холдинга (исключении дочерней компании холдинга из состава его участников) неиспользованные суммы средств централизованного фонда включаются для целей налогообложения в состав внереализационных доходов. Такие доходы отражаются в том налоговом периоде, в котором принято решение о прекращении деятельности холдинга (об исключении дочерней компании холдинга из состава его участников), и учитываются в составе налоговой базы участника холдинга (дочерней компании холдинга, исключаемой из состава его участников), в распоряжении которого находятся на момент принятия решения о прекращении деятельности холдинга (об исключении дочерней компании холдинга из состава его участников) (ч. 9 п. 12 Указа № 660).

Учет и налогообложение в управляющей компании холдинга

А) Формирование централизованного фонда

Конкретный порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием в управляющей компании централизованного фонда и его использованием, не определен.

Вместе с тем, с учетом норм действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету [3], полагаем, что порядок учета операций, связанных с формированием централизованного фонда, может быть следующим:

- Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Централизованный фонд холдинга» на суммы чистой прибыли, направляемые участниками холдинга в централизованный фонд.

Возможность приведенной выше записи обусловлена тем, что, во-первых, суммы чистой прибыли, направляемые в централизованный фонд, не являются доходом управляющей компании и, во-вторых, тем, что именно счет 84 изначально предназначен для учета чистой прибыли, которая может распределяться – в нашем случае среди участников холдинга.

Поступление денежных средств в централизованный фонд холдинга отражается записью:

- Д-т счета 51 «Расчетные счета» К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» на сумму поступивших в централизованный фонд средств.

Как уже отмечалось выше, средства, полученные управляющей компанией от участников холдинга на формирование централизованного фонда, при исчислении налога на прибыль в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении, не включаются.

Если управляющая компания как учредитель (акционер) получает от участника холдинга дивиденды, которые следует отличать от отчислений участника холдинга, направляемых за счет чистой прибыли в централизованный фонд холдинга, то порядок учета и налогообложения будет другим:

- Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» К-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы» на сумму средств, направляемых управляющей компании в форме дивидендов.

Отметим, что для целей налогообложения отражаемая по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» сумма дивидендов в состав внереализационных доходов управляющей компании не включается, поскольку ее налогообложение осуществляется организацией, начислившей дивиденды.

Б) Использование централизованного фонда

Использование средств централизованного фонда в бухгалтерском учете управляющей компании возможно, с нашей точки зрения, отразить следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Централизованный фонд холдинга» К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» на сумму средств, выделяемых соответствующей организации холдинга;

• Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» К-т счета 51 «Расчетные счета» на сумму денежных средств, перечисляемых соответствующей организации холдинга.

В случае если средства, подлежащие перечислению в централизованный фонд, в соответствии с решением уполномоченного органа управления управляющей компании холдинга остаются у участника холдинга для использования их на установленные законодательством цели, в учете управляющей компании производится бухгалтерская запись:

• Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Централизованный фонд холдинга» К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» на сумму выделенных участнику холдинга средств из централизованного фонда.

Движение денежных средств в таком случае не происходит.

Сальдо субсчета 76-8 характеризует состояние расчетов управляющей компании с участниками холдинга.

Рассмотрим далее вопросы учета и налогообложения операций, связанных с перечислением участником холдинга чистой прибыли в централизованный фонд и использованием им средств, получаемых из централизованного фонда.

Учет и налогообложение у участника холдинга

А) Направление чистой прибыли в централизованный фонд и на выплату дивидендов

Выше уже отмечалось, что чистую прибыль участника холдинга, направляемую на формирование централизованного фонда, следует отличать от чистой прибыли, направляемой в форме дивидендов управляющей компании как учредителю (акционеру) организации, входящей в холдинг.

В силу необходимости такого разделения, обусловленного различным налогообложением, использование чистой прибыли участника холдинга на расчеты с управляющей компанией должно отражаться в учете участника холдинга следующими бухгалтерскими записями:

• Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты с управляющей компанией по средствам централизованного фонда» на сумму чистой прибыли, направляемой участником холдинга в централизованный фонд;

• Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» –

К-т счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» на сумму чистой прибыли, причитающейся управляющей компании (в форме дивидендов) как учредителю (акционеру) организации, начисляющей дивиденды.

Перечисление чистой прибыли в централизованный фонд отражается записью:

• Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты с управляющей компанией по средствам централизованного фонда» К-т счета 51 «Расчетные счета» на сумму чистой прибыли, перечисляемую участником холдинга в централизованный фонд.

Рассмотрим далее налоговые аспекты по расчетам с управляющей компанией по причитающимся ей дивидендам.

В соответствии с п. 4 ст. 141 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [4] налоговая база налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, определяется белорусскими организациями, начислившими дивиденды.

При этом датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов, а по дивидендам, начисленным унитарными предприятиями, и доходам, приравненным к дивидендам, – дата отражения в бухгалтерском учете обязательств по выплате (передаче) соответственно дивидендов и доходов, приравненных к дивидендам.

С учетом п. 5 ст. 142 НК ставка налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, составляет 12 процентов.

Согласно п. 2 ст. 142 НК отчетным периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц. Это означает, что налог на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, исчисляется в каждом месяце, в котором было произведено начисление дивидендов, и не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем начисления, уплачивается в бюджет. Налоговая декларация (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов не предоставляется (п. 12 ст. 143 НК).

Таким образом, в месяце начисления дивидендов управляющей компании организация, начисляющая дивиденды, должна – как налоговый агент – произвести начисление налога на прибыль по дивидендам.

дендам управляющей компании и отразить такую операцию в учете следующей записью:

- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму налога на прибыль по дивидендам управляющей компании.

Перечисление дивидендов отражается в учете записью:

- Д-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т счета 51 «Расчетные счета» на сумму налога на прибыль по дивидендам управляющей компании, перечисляемую в бюджет.

Как показывает практика, нередки случаи, когда управляющая компания отказывается от начисленных ей дивидендов в пользу участника холдинга, начислившего эти дивиденды.

В этой связи возникает вопросы по порядку отражения такой операции в учете участника и о налогообложении сумм дивидендов, от которых отказалась управляющая компания.

Однозначного ответа на обозначенные вопросы действующие нормативные правовые акты по учету и налогообложению не дают.

Вместе с тем имеются отдельные разъяснения налоговых и финансовых органов по аналогичного рода вопросам, в частности для случаев, когда участники, выходящие из хозяйственного общества, отказываются в пользу общества от причитающейся им действительной стоимости доли в уставном фонде такого общества.

Так, в соответствии с разъяснением Министерства финансов Республики Беларусь от 01.03.2013 г. № 15-2-10/44/82 «в случае отказа участника от причитающейся ему стоимости части имущества общества у данного общества образуется доход, который отражается в бухгалтерском учете общества по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». В результате у общества возникает объект налогообложения налогом на прибыль» [5].

В письме ИМНС по Советскому району г. Минска от 25.01.2013 г.

№ 5-10/НУ-18 со ссылкой на разъяснение Финансового управления Мингорисполкома указывается, что «в случае отказа участника от получения своей доли в уставном фонде общества данная задолженность признается обществом доходом по финансовой деятельности».

При этом, согласно письму, «у общества налогообложению налогом на прибыль подлежит вся сумма неполученная участником» [6].

Понятно, что отказ от получения действительной стоимости доли участника в уставном фонде организации, из которой он выходит, несколько отличается от ситуации, когда участник отказывается от получения начисленных ему дивидендов. Однако оба этих случая имеют одинаковую экономическую основу, позволяющую говорить о необходимости налогообложения налогом на прибыль также и суммы начисленных участнику дивидендов, от получения которых он отказался.

Таким образом, полагаем, что сумма дивидендов, от которой участник отказался, является безвозмездно полученным активом, включаемым в состав его внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль (подп. 3.8 п. 3 ст. 128 НК). Согласно НК такой доход в общем случае подлежит отражению на дату поступления.

Применительно к рассматриваемому случаю датой поступления дохода следует, с нашей точки зрения, считать дату принятия решения о направлении дивидендов в пользу участника холдинга, их начислившего.

В учете участника холдинга при отказе управляющей компании от получения начисленных ей дивидендов должна производиться следующая бухгалтерская запись:

- Д-т счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» – К-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы» – на сумму дивидендов управляющей компании (за минусом суммы налога на прибыль с дивидендов).

Организационно-технологическая схема налогообложения операций, связанных с формированием и использованием централизованного фонда, представлена на следующем рисунке.

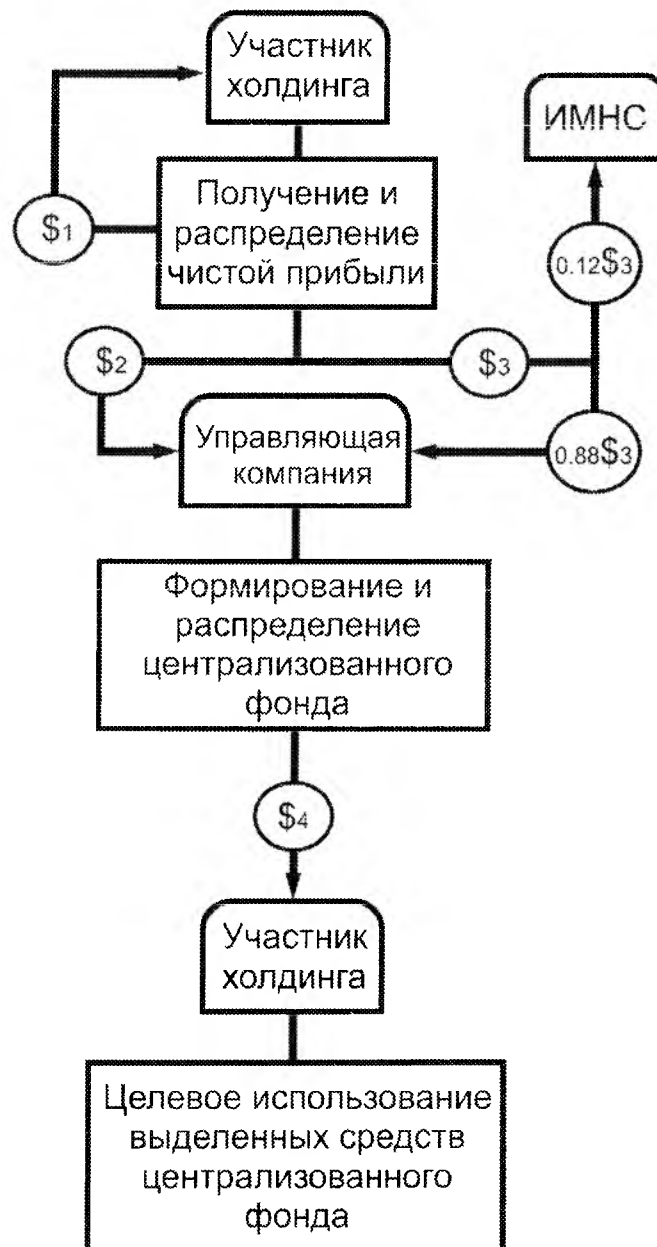
Рассмотрим далее вопросы использования средств централизованного фонда, полученных участником холдинга.

Б) Использование средств централизованного фонда

В учете участника холдинга получение им денежных средств из централизованного фонда следует, с нашей точки зрения, отражать без использования счетов учета финансовых результатов:

- Д-т счета 51 «Расчетные счета» К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Средства централизованного фонда» на сумму средств, поступивших из централизованного фонда.

Возможность такого порядка учета обусловлена, в частности, тем, что согласно Указу № 660 денеж-



\$1 - чистая прибыль, остающаяся в распоряжении участника холдинга;

\$2 - чистая прибыль, направляемая в централизованный фонд;

\$3 - дивиденды, причитающиеся управляющей компании;

0.12 \$3 - налог на прибыль по дивидендам управляющей компании;

0.88 \$3 - сумма дивидендов, подлежащая перечислению управляющей компании;

\$4 - средства централизованного фонда, выделенные участнику холдинга. ные средства, полученные участниками холдинга - резидентами Республики Беларусь из централизованного фонда, при исчислении налога на прибыль в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении, не включаются.

Если средства, подлежащие перечислению в централизованный фонд, в соответствии с решением

уполномоченного органа управления управляющей компании холдинга остаются у участника холдинга для использования их на установленные законодательством цели, в учете участника холдинга производится бухгалтерская запись:

• Д-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты с управляющей компанией по средствам централизованного фонда» К-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Средства централизованного фонда» на сумму выделенных участнику холдинга средств из централизованного фонда.

В силу того, что выделенные из централизованного фонда средства имеют целевой характер и направлены прежде всего на финансирование капитальных вложений, а также на развитие организации, у участника холдинга должен быть организован целевой учет таких средств, который может обеспечиваться следующей бухгалтерской записью:

• Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Средства централизованного фонда» – К-т счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму средств, поступивших из централизованного фонда и фактически использованных в целевом порядке.

Выводы

1. Чистая прибыль, направленная участником холдинга на формирование централизованного фонда, налогом на прибыль не облагается.

В учете управляющей компании чистая прибыль, поступившая на формирование централизованного фонда, должна, с нашей точки зрения, отражаться по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Централизованный фонд холдинга».

2. Чистая прибыль, направленная участником холдинга в порядке расчета с управляющей компанией по причитающейся ей как учредителю (акционеру) участника холдинга – дивидендам, должна облагаться участником холдинга (налоговым агентом) налогом на прибыль по дивидендам по ставке 12 %.

В учете управляющей компании такая прибыль должна отражаться бухгалтерской записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы» (без налогообложения).

3. В случае, если управляющая компания отказалась от начисленных ей как учредителю (акционеру) участника холдинга дивидендов, в учете участника холдинга должен формироваться внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль.

В бухгалтерском учете участника холдинга такой отказ отражается бухгалтерской записью по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».

При этом в качестве дохода признается сумма дивидендов управляющей компании, от которых она отказалась, за минусом суммы налога на прибыль с этих дивидендов, уплачиваемой участником холдинга.

4. Сумма средств из централизованного фонда, выделяемая участнику холдинга, отражается в учете управляющей компании по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Централизованный фонд холдинга» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты по средствам централизованного фонда холдинга».

5. У участника холдинга получение средств из централизованного фонда отражается бухгалтерской записью по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Средства централизованного фонда».

6. Зачет сумм чистой прибыли участника холдинга, подлежащих перечислению в централизованный фонд, и сумм средств, выделенных участнику из централизованного фонда, производится записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-8 «Расчеты с управляющей компанией по средствам централизованного фонда» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Средства централизованного фонда».

7. Использование средств, выделенных из централизованного фонда, в силу их целевого использования на развитие участника холдинга в учете этого участника возможно отразить записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84-1 «Средства централизованного фонда» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Очевидно, что предложенные записи по бухгалтерскому учету формирования и использования

средств централизованного фонда могут быть лишь ориентиром для участников холдинга. Конкретный порядок, устанавливающий особенности учета в холдингах, обусловленных нормами Указа № 660 и внесенными в него изменениями и дополнениями, вступающими в силу с 26.09.2014 г., должен быть, по нашему мнению, определен Министерством финансов Республики Беларусь.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЯЕМЫХ ПОСТОЯННЫХ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРИ НОРМАТИВНОМ МЕТОДЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

*Доцент кафедры бухгалтерского учета,
контроля и финансов ИПК и ПЭК,
к.э.н., доцент Пашковская Л.В.*

Резюме. В статье рассматриваются принципы распределения постоянных общепроизводственных затрат на себестоимость произведенной и реализованной продукции, их влияние на формирование прибыли от текущей деятельности; предлагается методика учета отклонений по постоянным общепроизводственным затратам, возникающим в результате изменения интенсивности производства.

В настоящее время все более актуализируются вопросы сближения отечественных методов формирования себестоимости произведенной и реализованной продукции с методами, принятыми в международной практике. Особенностью международной практики является формирование себестоимости не только в рамках финансового учета – для целей внешней отчетности, но и в системе управленческого учета, позволяющего управлять себестоимостью, т.е. планировать показатели и контролировать их выполнение.

В теории и практике отечественного учета существует отработанная система нормативного учета затрат. Система нормативного учета включает в себя методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений норм, оперативный учет и документирование отклонений от норм с указанием их причин и виновников. По своей сути она, в первую очередь, представляет собой систему контроля, а уже во вторую – способ определения себестоимости продукции. Ее применение обусловлено не привязкой к типу производства, а требованиями управления. Элементы нормативного учета могут с успехом применяться как в массовом, так и в мелкосерийном производстве.

Между системой управленческого учета, основой которого является разработка и контроль выполнения бюджетов структурных подразделений предприятия, и системой нормативного учета есть много общего. В первую очередь – это разработка системы нормативных показателей, которые являются основой исчисления нормативной себестоимости (в системе нормативного учета). Бюджеты в управленческом учете также невозможно разработать без базовых показателей, имеющих характер норм и нормативов. Общим является также контроль, в процессе которого сравниваются фактические затраты с нормативными и проводится анализ отклонений. На основе нормативной себестоимости в системе нормативного учета формируется фактическая себестоимость продукции. В управленческом учете на основе сравнения план-фактных отклонений формируется информация для вышестоящих звеньев управления, которые регулируют деятельность структурных подразделений.

Нормативные затраты устанавливаются заранее, являются целевыми и в наибольшей степени соответствуют затратам при эффективном производстве. Норматив всегда устанавливается на единицу

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Указ Президента Республики Беларусь от 28.12.2009 г. № 660 «О некоторых вопросах создания и деятельности холдингов в Республике Беларусь».
2. Указ Президента Республики Беларусь от 20 июня 2014 г. № 287 «О внесении дополнений и изменений в указы Президента Республики Беларусь по вопросам холдингов и иных объединений юридических лиц».
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 (в ред. от 02.12.2013 г.).
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь : Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-3 : Принят Палатой представителей 11.12.2009 г. Одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в ред. от 31.12.2013 г. № 96-3).
5. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 01.03.2013 г. № 15-2-10/44/82.
6. Письмо ИМНС по Советскому району г. Минска от 25.01.2013 г. № 5-10/НУ-18.