

МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО УЧЁТА ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ И БУХГАЛТЕРСКОГО АНАЛИЗА ЕЁ ДЕНЕЖНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

Ю.Ю. Кухто, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в ОНХ, БГЭУ

Аннотация. В статье описаны методики бухгалтерского экономического учёта добавленной стоимости и бухгалтерского анализа её денежного обеспечения для целей управления на микроуровне и обеспечения конвергенции с показателями системы национальных счетов.

ACCOUNTING METHOD OF ACCOUNTING FOR ECONOMIC VALUE ADDED AND ANALYSIS OF ITS MONEY ACCOUNTING SOFTWARE

Yuliya Kuhto

Summary. This article discloses methods of value added accounting and value added cash security accounting analysis for the purposes of management at the micro level and ensuring convergence with the national economic accounting activities.

Введение. В последнее время наблюдается значительное усиление интереса к использованию в аналитической практике организаций такого показателя экономического оборота, как добавленная стоимость. На наш взгляд, эта тенденция представляется весьма актуальной, поскольку данный показатель одновременно отвечает двум требованиям: 1) адекватно отражает финансовый результат бизнеса как процесса взаимодействия вещественного и человеческого капитала, следовательно, гармонизирует интересы участников бизнес-процесса, непосредственно создающих добавленную стоимость и имеющих в бизнесе прямой финансовый интерес (собственников и наёмных работников – агентов бизнеса) [1]; 2) выступает связующим звеном в оценке темпов экономического развития отдельных организаций и национальной экономики в целом, что позволяет установить прямую системную преемственность в управлении финансовыми потоками на микро- и макроуровне. Однако при этом, особенно в Республике Беларусь, очевидна недостаточность теоретико-методологических разработок вопросов учёта и анализа добавленной стоимости. По нашему мнению, основной недостаток подходов, предлагаемых в научных публикациях, заключается в том, что добавленная стои-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

25. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия, 1985. – 1600 с., ил.
26. Философия: Учеб. Пособие / В.К. Лукашевич, В.М. Белокурский, И.П. Мамыкин и др.; Под общ. Ред. В.К. Лукашевича. – Мн.: БГЭУ, 2001. – 431 с.
27. Значения слова «характеристика» / Словарь русских синонимов. - [Электронный ресурс]. - 2011. – Режим доступа : <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ushakov-term-81658.htm#synonyms>. - Дата доступа : 25.11.2011.
28. Об утверждении авиационных правил «Организация воздушного движения : Постановление Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 12.06.2009 № 56 // Консультант Плюс : Беларусь. Версия 4000.00.11 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
29. О введении характеристик типов предприятий общественного питания в Республике Беларусь: Приказ Министерства торговли Республики Беларусь, Белорусского республиканского союза потребительских обществ от 04.01.1995 N 1/3 (с изм. от 01.10.1997) // Консультант Плюс : Беларусь. Версия 4000.00.11 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
30. Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный : Свыше 136 000 слов. статей: Около 250 000 семантических единиц. Т.2 : П-Я / Т. Ф. Ефремова. - М. : Русский язык, 2000. - 1084 с.
31. Экономическая теория: Пособие для преподават., аспирантов и стажеров /Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева и др.; Под ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. – 3-е изд., стереотип. – Мн.: Книжный дом; Экоперспектива, 2004. – 637 с.
32. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учеб. Пособие / Под ред. Н.В. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: финансы и статистика, 2006. – 848 с.: ил.
33. Вдовин Е.М. Теория систем и системный анализ: Учебник / В.М. Вдовин, Л.Е. Суркова, В.А. Валентинов. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2010. – 640 с.
34. Лалыгин Ю.Н. Теория организации и организационное поведение: Учебное пособие / Ю.Н. Лалыгин. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 329 с. – (Высшее образование).
35. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. - 5-е изд. доп. и перераб. - М-; Институт новой экономики, 2002, - 1280 с.

мость не подлежит системному учёту, а выводится расчётным путём по данным бухгалтерской и статистической отчётности. Последнее, на наш взгляд, вообще не допустимо, поскольку не секрет, что в организациях при формировании данных статистической отчётности зачастую пренебрегают требованием точности в пользу скорости составления соответствующих форм. Кроме того, сегодня уже мало кого устраивает обобщение информации в отчётности. В условиях стремительного развития информационных технологий, способствующих мгновенной передаче деловой информации на любое расстояние, даже ежемесячная финансовая отчётность является не достаточно своевременной, следовательно, появляется необходимость в совершенствовании техники учётных процедур, переосмыслении отдельных элементов методов учёта, способов систематизации и обобщения учётной информации, а также методик её анализа. В этой связи мы предлагаем развивать модель бухгалтерского экономического учёта [2], которая включает «встроенные» элементы анализа (например, анализ обеспеченности/«оплаченности» денежными средствами активов, элементов капитала собственника, доходов, расходов), непосредственно использующего данные бухгалтерских счетов (бухгалтерского анализа). При этом данная модель основывается на объективных законах кругооборота капитала, персонификации финансовых интересов участников бизнеса, основном бухгалтерском динамическом равенстве (Активы = Обязательства к уплате + Капитал собственника + Доходы - Расходы), а также необходимости обязательного учёта и анализа реального денежного обеспечения основных показателей экономического оборота и финансовых результатов деятельности организации.

Методики бухгалтерского экономического учёта добавленной стоимости и бухгалтерского анализа её денежного обеспечения. Суть и новизна разработанных методик заключаются в последовательном раскрытии в рамках учётно-аналитической системы организации информации о добавленной стоимости, других показателях экономического оборота (промежуточном потреблении, потреблении основного капитала), а также финансовых результатах деятельности организации:

- а) в сопряжённости с этапами трансформации капитала (например, выделяется добавленная стоимость произведённая (в себестоимости незавершённого производства), добавленная стоимость произведённая, но не реализованная (в себестоимости готовой продукции на складе), добавленная стоимость реализованная (в составе полученных доходов) и добавленная стоимость, реализованная и обеспеченная денежными средствами (в составе доходов, полученных денежными средствами));
- б) в разрезе реального денежного обеспечения показателей;
- в) на основе дифференцированного подхода к «наполнению» основных показателей экономического оборота для нужд управления на микро- и макроуровне.

Разработанные методики автоматизированы в конфигурации «Бухгалтерия» на базе технологической платформы «1С:Предприятие 8.2».

Под показателями экономического оборота для целей настоящих методик понимаются элементы капитала (промежуточное потребление, потребление основного капитала, добавленная стоимость), характеризующие стоимостные потоки экономического оборота и обеспечивающие информационную связь в управлении ими на микро- и макроуровне.

Промежуточное потребление – это стоимость потреблённых в бизнес-процессе предметов труда.

Потребление основного капитала – это часть стоимости потребляемых в бизнес-процессе средств труда.

Добавленная стоимость – это вновь созданная бизнесом стоимость.

Определим состав показателей экономического оборота для целей бухгалтерского экономического учёта и бухгалтерского анализа на микроуровне.

Промежуточное потребление включает: материальные затраты; нематериальные услуги (оплату услуг связи и вычислительных центров, контроля качества товаров, научно-исследовательских и опытно-экспериментальных работ, оплату учебным заведениям, связанную с профессиональной подготовкой работников и включаемую в себестоимость продукции, оплату организациям здравоохранения за услуги по диспансеризации, вакцинации и прочее, арендные платежи, оплату коммунальных, юридических, маркетинговых услуг, услуг лицензирования и сертификации товаров, оплату за пожарную и охранную деятельность, копировальные работы, бронирование билетов и т.д.); командировочные расходы в части оплаты проезда к месту служебной командировки и обратно и расходы по найму жилого помещения; оплату разовых работ, выполняемых работниками, не состоящими в штате организации.

В отличие от подхода системы национальных счетов (далее – СНС) из показателя промежуточного потребления для целей управления на микроуровне предлагаем исключить плату за пользование заёмным финансовым капиталом (проценты по предоставленным бизнесу кредитам и займам), поскольку

последний наравне с капиталом собственника участвует в создании добавленной стоимости. Исходя из этого, сумму процентов за пользование кредитами и займами целесообразно включать в добавленную стоимость.

Потребление основного капитала включает величину амортизации основных средств и нематериальных активов, начисленную за отчётный период. В рамках предлагаемой методики для целей финансового менеджмента показатель потребления основного капитала будем рассматривать обособленно, без отнесения к промежуточному потреблению или добавленной стоимости.

Для целей национального счетоводства в рамках настоящего исследования разработана методика формирования отчётности, предусматривающая внесение соответствующих корректировок в состав показателя добавленной стоимости с учётом требований СНС.

Добавленная стоимость как объект бухгалтерского экономического учёта для целей управления на микроуровне имеет двоякую природу: во-первых, её величина, воплощённая в активах в данный момент времени, – это затраты, понесённые в прошлом (оплата труда и отчисления на социальные нужды в себестоимости незавершённого производства и готовой продукции на складе), которые станут доходами в будущем (когда готовая продукция будет реализована); во-вторых, добавленная стоимость, воплощённая в источниках финансирования активов, имеет форму доходов, полученных в прошлом, часть которых (в составе кредиторской задолженности по расчётам, связанным с содержанием персонала) должна стать расходами в будущем.

На стадии производства в конкретный момент времени часть созданной бизнесом добавленной стоимости воплощена в незавершённом продукте, а часть – в готовых изделиях. Поскольку прибыль собственника добавляется к вновь созданной стоимости лишь в момент реализации, то на этапе производства величину добавленной стоимости составляют только затраты на оплату труда наёмного персонала. С затратами на оплату труда неразрывно связаны отчисления на социальные нужды и взносы по обязательному страхованию от профессиональных заболеваний и несчастных случаев на производстве, величина которых напрямую зависит от суммы заработной платы, начисленной работникам той или иной категории. В связи с этим указанные затраты также целесообразно относить к добавленной стоимости.

Таким образом, для целей настоящей методики аналитический учёт на счетах доходов и расходов, готовой продукции, затрат должен быть организован таким образом, чтобы информация на них формировалась в разрезе показателей экономического оборота и их обеспеченности (либо «оплаченности») денежными средствами. При этом также в разрезе «оплаченности» должна формироваться информация на тех счетах, на которых учитываются отдельные объекты, непрерывно участвующие в формировании элементов показателей экономического оборота (счетах материалов, основных средств, нематериальных активов, расчётов с персоналом по оплате труда и др.).

Обобщая изложенное выше, перечислим обязательные критерии группировки объектов, согласно которым должен строиться аналитический учёт в рамках предлагаемой методики (помимо тех критериев, которые необходимо соблюдать для получения релевантной информации в иных целях управления, отличных от управления основными показателями экономического оборота): 1) по показателям экономического оборота (для тех объектов учёта, составными элементами которых являются добавленная стоимость, промежуточное потребление и потребление основного капитала); 2) по отдельным позициям, формирующим или являющимися основанием для формирования статей затрат и расходов, входящих в показатели экономического оборота (например, в разрезе документов-оснований, согласно которым осуществляются расчёты с контрагентами); 3) с точки зрения обеспеченности/«оплаченности» денежными средствами; 4) по видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

На примере учёта материалов кратко опишем, как реализуются на практике разработанные методики. Каждой номенклатурной позиции материалов в справочнике «Материалы» бухгалтерской программы присваивается код. Коды счетов аналитического учёта, соответствующие данному виду материалов, к счетам «Материалы», «Основное производство», «Готовая продукция», «Доходы и расходы по текущей деятельности» и др., соотносятся с кодом соответствующей номенклатурной позиции справочника «Материалы».

В случае поставки очередной партии материалов в учёте выполняется следующая бухгалтерская запись на стоимость оприходованных материалов (отразим операцию в упрощённом виде):

Д-т сч. «Материалы» субсч. «Обеспечено кредиторской задолженностью»

К-т сч. «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

После осуществления оплаты поставщику с расчётного счёта в программе проводится соответствующая строка документа «Выписка банка», отображающего движение по расчётному счёту в банке. При этом по строкам этого документа задаются различные субконто в соответствии с назначением платежей. Субконто должны содержать информацию о документах-основаниях движения денежных средств: приходном документе, акте выполненных работ, лицевом счёте и т.д. При проведении соответствующей строки документа «Выписка банка» программа обращается к документу-основанию, указанному в субконто. В случае осуществления оплаты за поступившие материалы на всю сумму, указанную в документе-основании, программа анализирует сальдо субсчетов с шифром, соответствующим коду номенклатурной позиции, отмеченной в данном документе, строго в следующей последовательности: 1) «Доходы и расходы по текущей деятельности» (и другие счета учёта доходов и расходов), 2) «Готовая продукция», 3) «Основное производство» (и другие счета учёта затрат), 4) «Материалы», т.е. в последовательности «расходы – затраты – активы». Допустим, после поступления данной партии материалов движения по соответствующей номенклатурной позиции не было. Тогда параллельно с записью, отражающей факт перечисления денежных средств поставщику, в учёте на стоимость оплаченных материалов будет выполнена запись:

Д-т сч. «Материалы» субсч. «Оплачено»

К-т сч. «Материалы» субсч. «Обеспечено кредиторской задолженностью».

Если до факта оплаты движение по номенклатурной позиции было, то аналогичная запись по субсчетам «Оплачено» и «Обеспечено кредиторской задолженностью» выполняется на соответствующих счетах в последовательности «расходы – затраты – активы».

В случае если оплата за поступившие материалы произведена частично, программа определит «долю стоимости» каждой номенклатурной позиции в приходном документе, распределит сумму оплаты по этим номенклатурным позициям пропорционально рассчитанной доле и выполнит бухгалтерскую проводку по субсчетам «Оплачено» и «Обеспечено кредиторской задолженностью» на соответствующих счетах в последовательности «расходы – затраты – активы».

Величина добавленной стоимости реализованной (или финансового результата бизнеса с точки зрения его агентов) выявляется на специально введённых для этого так называемых субсчетах-экранах к счёту «Доходы и расходы по текущей деятельности» – «Добавленная стоимость реализованная» и «Финансовый результат бизнеса». Для этого сопоставляется выручка (в разрезе денежного обеспечения) и общая величина промежуточного потребления и потребления основного капитала (также в разрезе денежного обеспечения). Разница между выручкой и суммой промежуточного потребления и потребления основного капитала проводится внутренней записью на счёте «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Д-ту субсч. «Финансовый результат бизнеса»

К-ту субсч. «Добавленная стоимость реализованная».

Прибыль или убыток от текущей деятельности выявляется сопоставлением величины добавленной стоимости реализованной (т.е. добавленной стоимости в составе выручки) и добавленной стоимости в составе полной себестоимости реализованной продукции на субсчёте «Прибыль (убыток) от реализации» к счёту «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Схематично процесс учёта формирования добавленной стоимости и бухгалтерского анализа её денежного обеспечения представлен на рисунке 1.

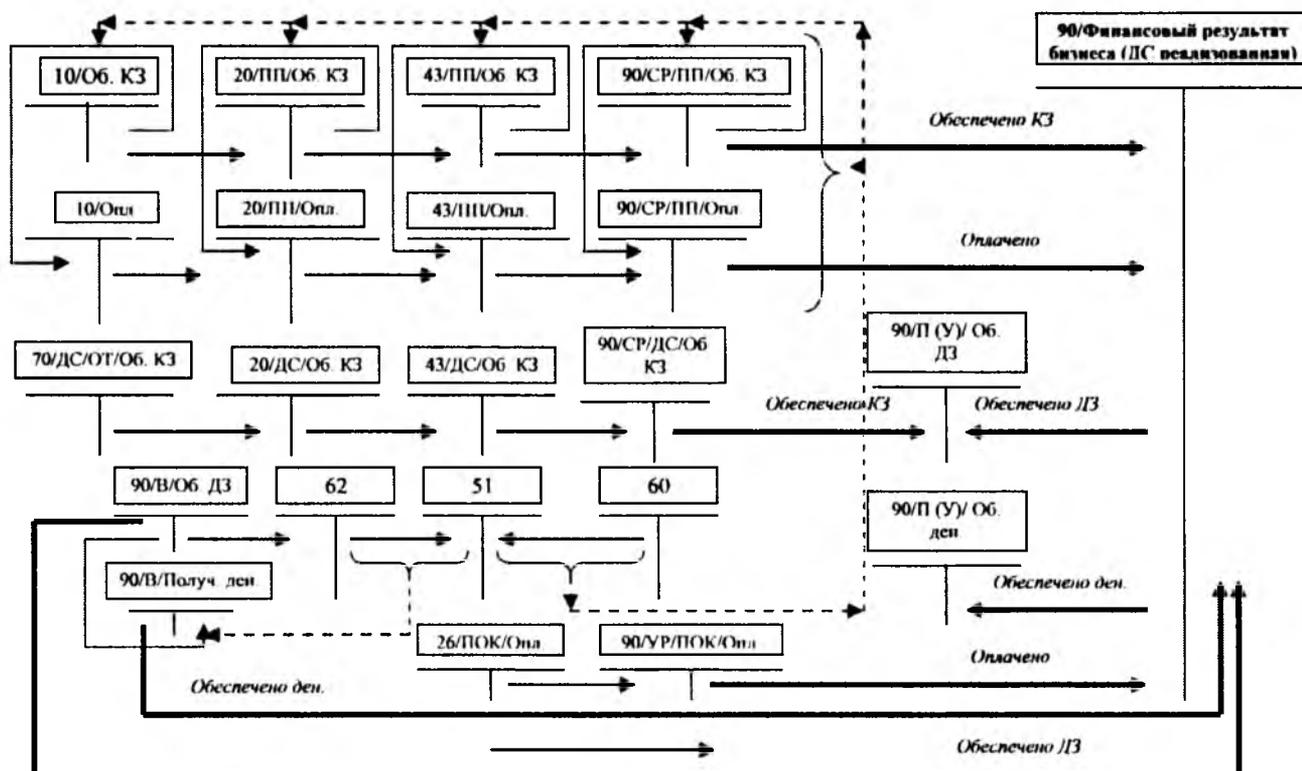
В таблице 1 представлена общая схема аккумулирования данных на счёте доходов и расходов по текущей деятельности (без налогов из выручки).

Таким образом, данное исследование решает актуальные задачи, находящиеся в настоящее время за границами учётно-аналитической системы организации (прежде всего, в силу отсутствия ряда объектов учёта и анализа), а именно – учёт добавленной стоимости в сопряжённости со стадиями движения капитала и бухгалтерский анализ её денежного обеспечения.

Заключение

Научная и практическая значимость разработанных методик заключается в следующем:

- 1) методики позволяют формировать принципиально новые массивы данных для углублённого



Потоки данных бухгалтерского экономического учёта, —————>
бухгалтерский анализ обеспеченности/ «оплаченности» показателей
денежными средствами

- где ПП – промежуточное потребление;
 ПОК – потребление основного капитала;
 ДС – добавленная стоимость;
 Об. КЗ – обеспечено кредиторской задолженностью;
 Об. ДЗ – обеспечено дебиторской задолженностью;
 Получ. ден. – получено денежными средствами;
 Обеспечено ден. – обеспечено денежными средствами;
 Опл. – оплачено; ДЗ – дебиторская задолженность;
 КЗ – кредиторская задолженность;
 СР – себестоимость реализованной продукции;
 УР – управленческие расходы;
 П (У) – прибыль (убыток) от текущей деятельности;
 10 – счёт учёта материалов;
 20, 26, 43 – счета учёта затрат на производство, готовой продукции;
 51 – счёт учёта денежных средств на расчётном счёте;
 60, 62 – счета учёта расчётов с поставщиками и покупателями;
 90 – счёт учёта доходов и расходов по текущей деятельности.

Рисунок 1 – Методики учёта формирования и бухгалтерского анализа денежного обеспечения добавленной стоимости

анализа результатов функционирования бизнес-системы, что способствует более эффективной реализации функции управления;

2) новые объекты бухгалтерского учёта и финансовой отчётности обеспечивают системную преемственность в управлении финансовыми потоками на микро- и макроуровне.

В целом проведённое исследование усиливает роль бухгалтерского учёта в информационном обеспечении различных уровней управления экономикой, позволяет развивать новые подходы к анализу хозяйственной деятельности организаций (например, анализ эффективности бизнеса по крите-

Таблица 1

Схема аккумулирования учетных данных на счетах доходов и расходов по текущей деятельности

Счет «Доходы и расходы по текущей деятельности»						
ДЕБЕТ				КРЕДИТ		
Себестоимость реализованной продукции	Оплачено	Промежуточное потребление в себестоимости реализованной продукции, оплаченное	Продукт А	Выручка от реализации	Получено денежными средствами	Продукт А
			Продукт Б			Продукт Б
		Потребление основного капитала в себестоимости реализованной продукции, оплаченное	Продукт А		Обеспечено дебиторской задолженностью	Продукт А
			Продукт Б			Продукт Б
	Обеспечено кредиторской задолженностью	Добавленная стоимость в себестоимости реализованной продукции, оплаченная	Продукт А	Х		
			Продукт Б			
		Промежуточное потребление в себестоимости реализованной продукции, обеспеченное кредиторской задолженностью	Продукт А			
			Продукт Б			
		Потребление основного капитала в себестоимости реализованной продукции, обеспеченное кредиторской задолженностью	Продукт А			
			Продукт Б			
Добавленная стоимость в себестоимости реализованной продукции, обеспеченная кредиторской задолженностью	Продукт А					
	Продукт Б					
Управленческие расходы	Оплачено	Промежуточное потребление в составе управленческих расходов, оплаченное		Х		
		Потребление основного капитала в составе управленческих расходов, оплаченное				
		Добавленная стоимость в составе управленческих расходов, оплаченная				
	Обеспечено кредиторской задолженностью	Промежуточное потребление в составе управленческих расходов, обеспеченное кредиторской задолженностью				
		Потребление основного капитала в составе управленческих расходов, обеспеченное кредиторской задолженностью				
		Добавленная стоимость в составе управленческих расходов, обеспеченная кредиторской задолженностью				
Расходы на реализацию	Оплачено	Промежуточное потребление в составе расходов на реализацию, оплаченное		Х		
		Потребление основного капитала в составе расходов на реализацию, оплаченное				
		Добавленная стоимость в составе расходов на реализацию, оплаченная				
	Обеспечено кредиторской задолженностью	Промежуточное потребление в составе расходов на реализацию, обеспеченное кредиторской задолженностью				
		Потребление основного капитала в составе расходов на реализацию, обеспеченное кредиторской задолженностью				
		Добавленная стоимость в составе расходов на реализацию, обеспеченная кредиторской задолженностью				
Финансовый результат бизнеса от текущей деятельности	Обеспечено денежными средствами			Добавленная стоимость реализованная	Обеспечено денежными средствами	
	Обеспечено дебиторской задолженностью				Обеспечено дебиторской задолженностью	
Прибыль от текущей деятельности	Обеспечено денежными средствами			Убыток от текущей деятельности		

Источник: собственная разработка

рию добавленной стоимости), формирует основу для расширения информационной базы принятия управленческих решений (например, о целесообразности изъятия из оборота части прибыли в виде дивидендов, исходя из информации об их денежном обеспечении).

Типовой план счетов: современная история и перспективы развития

В.Н. Лемеш, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ, к.э.н.,

Резюме. В статье рассматриваются современная история состояние и перспективы развития теории бухгалтерского учета на примере типового плана счетов. Автор анализирует основные этапы развития отечественного счетоводства, факторы, влияющие на создание единого плана счетов, предложения по совершенствованию и возможные пути их применения.

SAMPLE CHART OF ACCOUNTS: THE MODERN HISTORY AND PROSPECTS

V.N.Lemesh

Summary. The article discusses the modern history of the condition and prospects of development of accounting theory as an example of model plans-on accounts. The author analyzes the main stages of development national accounting, the factors influencing the creation of a single chart of accounts, suggestions for improvement and possible applications.

Бухгалтерский учет как наука в мировой практике признан давно. Бухгалтерский учет в научной среде иногда называют сервисной наукой, т.к. на его основе формируется информация, позволяющая пользователям отчетности своевременно принять необходимые тактические и стратегические управленческие решения. Следует согласиться с Лупицкой Е.В. в том, что парадигма исторической преемственности методологии предупреждает о непродуктивности эволюционных возвратов, что одновременно обуславливает практическую значимость исторического анализа бухгалтерского учета [3, с. 224]. Представляется, что проведение исследований в области бухгалтерского учета только тогда может дать хороший результат, когда имеется соответствующая теоретическая база, адаптированная под конкретные реалии, базирующаяся на историческом опыте предыдущих поколений. При этом концептуальные основы теории учета должны совмещать в себе все то лучшее, что было достигнуто за прошедшие годы, не отбрасывая достижений в области теории и учитывая развивающуюся практику периода СССР, накопленный опыт Республики Беларусь как независимого государства.

Применение счетов связано с необходимостью систематизации и унификации учетных записей в регистрах. Развитие счетоведения в нашей стране можно рассматривать с исторической точки как страны, ранее входившей в состав СССР – Белорусской Советской Социалистической Республики, а затем – как суверенного независимого государства – Республики Беларусь.

Бухгалтерский учет – это прикладная наука, которая не существует в отрыве от экономики государства. Отечественный бухгалтерский учет имеет свою историю. Наука о счетах – счетоведение, является составляющей теории бухгалтерского учета. Огромный вклад в ее развитие внесли такие известные ученые как И.Ф. Шер, Э. Шмаленбах, К. Ке-фер и другие. В развитие современной нау-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Булыга, Р.П. Экономическая стратегия России на основе теории прибавочной стоимости / Р.П. Булыга, П.А. Кохно // Проблемы современной экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.m-esopotamy.ru/art.php?nArtId=1789>. – Дата доступа : 05.01.2011;
- 2 Панков, Д.А. Учёт по добавленной стоимости : монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : БГАТУ, 2012. – 119 с.