

расходов повысит аналитичность отчета, что позволит более эффективно использовать данные, полученные в результате анализа, для принятия управленческих решений.

Четкое определение формы отчета о прибылях и убытках, а также состава статей каждого его раздела, является одной из главных задач в разработке бухгалтерской нормативной документации. Структура отчета определяется множеством классификационных признаков. Выбор таких признаков, позволяющих достоверно отразить хозяйственную деятельность и более точно спрогнозировать последующие финансовые результаты, предопределяет полезность отчета о прибылях и убытках. Изменения отчета о прибылях и убытках предлагаются многими исследователями. Мнения ученых-экономистов сводятся к тому, что существующая форма отчета о прибылях и убытках должна быть изменена. Одни авторы связывают изменения в отчете с введением налогового учета, другие – с выделением финансовых результатов от различных видов деятельности, выражая различные точки зрения в отношении того, какие показатели следует включить в данную форму, а какие необходимо убрать из состава статей.

Изменение содержания и количества статей отчета о прибылях и убытках должно быть научно обоснованным, а его система показателей должна содержать сведения, позволяющие проследить порядок формирования конечного финансового результата, обеспечить возможность расчета различных коэффициентов доходности и рентабельности, проводить их анализ по различным направлениям.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.94 г № 3321-12 в ред. Закона Республики Беларусь "О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 25.04.01 № 42-3.
2. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности. – Утв. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17. 02.2004 №16/ Финансы.Учет. Аудит.– 2004.– № 3.– С. 16.
3. Правила составления и представления бухгалтерской отчетности Утв. Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь 17.02.2004 №16/ Финансы. Учет. Аудит.– 2004.– № 3.– С. 28.
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению/ Бухгалтерский учет и анализ.– 2003.– № 10.– С. 3-29; № 11.– С. 3-31.
5. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет. Уч.– М.: Финансы и статистика, 2003.
6. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций.– М.: Финансы и статистика, 2002.
7. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Уч./ Под ред. проф., д.э.н. Кравченко Л.И.– Мн.: Высшая школа, 2001.
8. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет.– М.: Омега-Л, 2004.
9. Леонтьева Ж.Г., Гладких О.П. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций.– СПб.: Юридический Центр "Пресс", 2003.
10. Отчетность по международным стандартам/ Экономика и жизнь.— 1999.— № 3.— С. 26.
11. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия. Под ред. Белых Л.П.– М.: Аудит "Юнити", 1997.– 375 с.
12. Сафонова Н.Г., Яцюк А.В. Бухгалтерский финансовый учет.– М.: "Инфра-М", 2003.– 548 с.
13. Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета.– М.: Финансы и статистика, 2003.– 890 с.
14. Учет по международным стандартам.– М.: Бухгалтерский учет, 2003.– 289 с.

## **УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ ПРОЦЕДУР И ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ**

*О. П. Алешкевич, БГЭУ*

В комплексе проблем повышения эффективности учетно-аналитических процедур в управлении затратами, их распределение по обоснованным сегментам занимает одно из центральных мест, так как фокусирует в себе сложные и противоречивые аспекты. К распределяемым расходам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, состав, порядок учета и распределение которых регламентируется Инструкцией по применению типового плана счетов бухгалтерского учета и отраслевыми указаниями, в частности для предприятий деревообработки — Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки от 10.12.1999 г., утвержденными Белорусским производственно-торговым концерном лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности (концерном "Беллесбум").

Изучение литературных источников и нормативных положений других отраслей свидетельствует о том, что отечественной и зарубежной теорией и практикой разработаны многочисленные приемы и способы распределения указанных затрат с целью формирования более обоснованных показателей себестоимости продукции. В настоящее время порядок распределения общепроизводственных расходов должен быть обоснованным с технологической точки зрения, т.е. в качестве базы распределения может выступать такая

ценностная или количественная единица, увеличение или уменьшение которой происходит пропорционально изменению рассматриваемых расходов общепроизводственного назначения, что свидетельствует о связи с производимой продукцией.

В качестве таких баз распределения в настоящее время выступают: заработная плата производственных рабочих, число работающих, площадь помещения и его объем, машинное время, заработная плата и стоимость основного оборудования, сумма прямых материальных и трудовых затрат, объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении, выручка и другие. Приведенный перечень используемых калькуляционных расчетов баз распределения общепроизводственных расходов можно классифицировать на две группы:

- базы распределения на основе затратных факторов;
- базы распределения на основе измерителей выпуска продукции.

Общепроизводственные расходы в затратах деревообрабатывающих предприятий занимают значительный удельный вес. В настоящее время в зависимости от видов технологического производства их доля в основных затратах составляет от 30 до 45%. В их составе значительный удельный вес занимают расходы на содержание и эксплуатацию основных средств (73%), в том числе на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (54%) и на содержание эксплуатации зданий и сооружений (19%). Это свидетельствует о том, что затраты общепроизводственного назначения должны быть учтены в расходах на производство конкретных видов продукции в прямой зависимости от перерабатываемого сырья, так как именно преобразование сырья и материалов в готовую продукцию обуславливают прямую зависимость в их росте. На предприятиях деревообработки общепроизводственные расходы следует распределять между объектами калькулирования пропорционально обоснованной базе — стоимости сырья и материалов, так как производство является материалоемким. В настоящее время такой базой распределения являются расходы на оплату труда основных рабочих, которая утверждена Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки (1999 г.). Однако в затратах на производство готовой продукции затраты на оплату труда занимают не менее 10%, т.е. эта статья расходов не может выступать в качестве обоснованной базы распределения. Так как расходы на оплату труда не оказывают какого-либо существенного влияния на формирование общепроизводственных расходов.

Таким образом, в качестве базы распределения следует обоснованно учитывать различные факторы: ресурсный, живой труд, время использования оборудования и др. Затраты труда основных производственных рабочих следует использовать для распределения расходов, связанных непосредственно с участием работников в процессе производства, а расход материалов — для распределения расходов, связанных с их использованием.

В обновленном технологическом материалоемком производстве происходит структурное перераспределение затрат: уменьшаются затраты на оплату труда основных производственных рабочих и увеличиваются расходы на сырье и материалы и на содержание и эксплуатацию машин и оборудования по переработке этих материалов. Затраты труда и на его оплату основных производственных рабочих составляют, как было отмечено, 3—5% всех затрат при производстве продукции деревообработки, что свидетельствует о слабой связи между этими затратами и общепроизводственными расходами. Поэтому использование оплаты труда основных производственных рабочих в качестве базы распределения в материалоемких производствах не является достаточно обоснованным для использования в учетной практике. Распределение общепроизводственных расходов по видам калькулируемой продукции на основе фактора использования материальных ресурсов более всего соответствует сущности общепроизводственных расходов материалоемких производств, каким и является деревообработка.

Вместе с тем, необходимо отметить, что распределение комплексных общепроизводственных расходов пропорционально одной базе не обеспечивает точности и обоснованности результатов. Необходимо нивелировать степень комплексности данных расходов, т.е. отдельные слагаемые общепроизводственных расходов следует распределять пропорционально своей индивидуальной базе распределения. При распределении общепроизводственных расходов пропорционально стоимости использованных материалов проявится зависимость преобладающей их части (расходы на содержание и эксплуатацию основных средств) не от затрат труда и его оплаты, а от расходов материалов. Другая часть общепроизводственных расходов — расходы на организацию, обслуживание и управление производством связана с фактически отработанным временем основных производственных рабочих, так как они представляют собой расходы на содержание аппарата управления цеха и прочего цехового персонала, охрану труда и обеспечение нормальных условий для работы и др. Поэтому является обоснованным их распределение между калькулируемыми объектами пропорционально расходам на оплату труда основных производственных рабочих.

Составляющей частью общепроизводственных расходов выступают непроизводительные расходы, которые не нормируются и не предусматриваются нормативными калькуляциями в разрезе видов продукции,

так как не предусмотрены технологией производства. К ним относятся потери от простоев (расходы на оплату труда, стоимость топлива и энергии, недостачи и потери материальных ценностей при хранении их в цехах и др.). В настоящее время в соответствии с действующими нормативными положениями непроизводительные расходы, находясь в совокупности общепроизводственных расходов, распределяются и включаются в фактическую себестоимость произведенной продукции, что нельзя признать методически правильным и обоснованным. Непроизводительные расходы не имеют связи с такими факторами производства как время труда основных производственных рабочих по выпуску продукции, время работы машин и оборудования по изготовлению изделий. Непроизводительные расходы представляют собой операционные (единовременные) расходы отчетного периода, поэтому обоснованно их не включать в себестоимость готовой продукции при распределении общепроизводственных расходов, а включать в состав операционных расходов и отражать на счете 91 «Операционные доходы и расходы» путем списания по окончании отчетного месяца с кредита счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Изложенные методические подходы по распределению и списанию общепроизводственных расходов можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

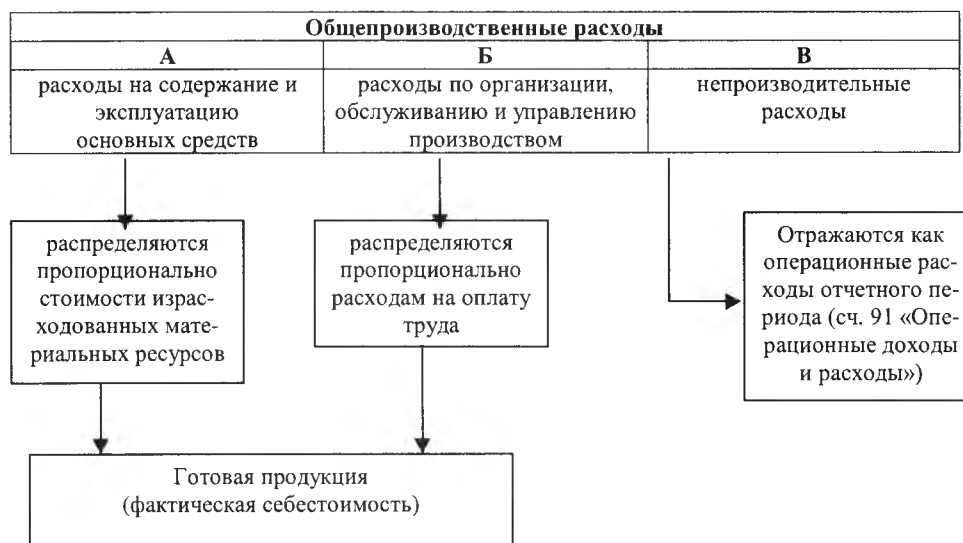


Рис. 1. Схема распределения и списания общепроизводственных расходов

Представленный усовершенствованный механизм распределения общепроизводственных расходов проиллюстрируем с использованием фактических данных предприятия деревообработки ПООО «Альво» г. Смолевичи за 2003 год. Фактическая сумма общепроизводственных расходов составила 584 278 216 руб., в том числе расходы по содержанию и эксплуатации основных средств составили 406 375 482 руб., или 69,6%. Расходы на управление, организацию и обслуживание производства составили 157 755 118 руб., или 27% и непроизводительные расходы – 20 018 258 руб., или 3,4%. Общепроизводственные расходы были распределены на калькулируемые объекты пропорционально фонду заработной платы рабочих-сдельщиков, коэффициент распределения составил 578,73%. Это как раз и подтверждает отсутствие связи между базой распределения и основной составляющей общепроизводственных расходов – расходами на содержание и эксплуатацию основных средств. Используемая база распределения не соответствует технологически материалоемкому производству деревообработки.

В соответствии с предложенной методикой с использованием двух баз распределения расходы на содержание и эксплуатацию должны быть распределены пропорционально стоимости материалов, которая составила за год 900 963 335 руб., или 81% в общей сумме фактических затрат на производство без учета накладных (распределяемых) расходов. Коэффициент распределения данной группы общепроизводственных расходов (группа А, рис. 1) составил 0,45 (отношение расходов на содержание и эксплуатацию основных средств к стоимости использованных за год на производство материалов). По этому коэффициенту, исходя из стоимости израсходованных на производство материалов по каждому калькулируемому объекту, будет определена сумма расходов на содержание и эксплуатацию основных средств.

Расходы по управлению, организации и обслуживанию производства (группа Б, рис. 1) распределены пропорционально фонду заработной платы основных производственных рабочих и коэффициент распределения составил 1,56, что подтверждает нормальную зависимость этой группы расходов от расходов на оплату труда. По этому коэффициенту общепроизводственные расходы включаются в затраты калькулируемых объектов.

Непроизводительные расходы в сумме 20 018 258 руб. не должны участвовать в распределении. Они подлежат списанию на счет 91 "Операционные доходы и расходы" в качестве операционных расходов и являются объектом для повышенного контроля за ними.

Для реализации предложенной модели распределения общепроизводственных расходов в таком материалоемком производстве как деревообработка необходимо произвести их реструктуризацию следующим образом.

Во-первых, выделить основную часть данных расходов — расходы на содержание и эксплуатацию основных средств (группа А) и определить ее составляющие элементы расходов. Во-вторых, структурно сформировать расходы на управление, организацию и обслуживание производства (группа Б). Следовательно, необходимо усовершенствовать номенклатуру общепроизводственных расходов с тем, чтобы группам распределяемых расходов соответствовала установленная база их распределения.

#### Номенклатура статей общепроизводственных расходов

**Группа А.** Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств.

I. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования

- амортизация машин, оборудования, нематериальных активов и инструментов;
- затраты на эксплуатацию машин и оборудования (топливо, смазочные и другие вспомогательные материалы, услуги вспомогательных производств, аренда производственного имущества, расходы на оплату труда вспомогательных рабочих и др.);

- ремонт и техническое обслуживание машин и оборудования;

- затраты на совершенствование технологии производства.

II. Расходы на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, инвентаря

- амортизация зданий, сооружений и инвентаря;

- ремонт зданий, сооружений и инвентаря;

- аренда производственных и складских помещений;

- налоги и сборы, охрана окружающей среды (экологический и другие налоги и сборы).

**Группа Б.** Расходы по организации, обслуживанию и управлению производством

- содержание аппарата управления цеха;

- содержание прочего цехового персонала;

- рационализация и изобретательство;

- охрана труда и обеспечение нормальных условий труда (страхование от несчастных случаев на производстве, расходы по их предупреждению, специальное питание, дезинфекция, противопожарные мероприятия и др.);

- прочие расходы.

**Группа В.** Непроизводительные расходы (потери и простои, недостачи и прочие расходы).

Такая структуризация расходов на счете 25 "Общепроизводственные расходы" в разрезе производственных цехов будет являться методическим обоснованием распределения определенных видов расходов в соответствии с технологическими факторами их образования.

К распределяемым расходам относятся и общехозяйственные расходы. Они имеют разноплановый характер и включают в себя расходы на управление предприятием, хозяйственные и непроизводительные расходы. В настоящее время методика их распределения между объектами калькулирования также определена действующими Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки (1999 г.) и является аналогичной методике распределения общепроизводственных расходов, т. е. базой распределения являются расходы на оплату труда основных производственных рабочих. Расходы на оплату труда основных производственных рабочих не являются формирующим фактором общехозяйственных расходов в материалоемких производствах. Их состав и структура говорит о том, что методически более правильной базой их распределения должны выступать все производственные затраты (без учета накладных расходов). В этом случае формирование управленческих расходов будет определяться обобщающим затратным фактором — суммой производственных затрат.

В отношении непроизводительных расходов, которые также включаются в настоящее время в состав общехозяйственных расходов, следует применить предложенный методический подход по их списанию в качестве операционных расходов отчетного периода на счет 91 "Операционные доходы и расходы" без распределения и включения в состав издержек по объектам калькулирования.

Таким образом, разработанные и предложенные к использованию в учетной практике методики учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов и их распределения для предприятий материалоемких

производств позволят сформировать более достоверную информационную базу о производственных затратах в разрезе отдельных видов расходов, что необходимо для исчисления фактической производственной себестоимости единицы продукции как основного ценообразующего фактора, так и для управления затратами в процессе их осуществления.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Вешунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: Учебник.— М.: Финансы и статистика, 2003.
2. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник.— М.: Омега-Л, 2004.
3. Котляров А. С. Управление затратами.— СПб.: Питер, 2001.— 160 с.
4. Леонтьева Ж. Г., Гладких О. П. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций.— СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003.— 394 с.
5. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки, утв. концерном «Беллесбумпром» 10.12.1999 г.
6. Управленческий учет: Учебное пособие/ Под ред. А. Д. Шеремета.—2-е изд., сокр.— М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.— 512 с.
7. Шевченко И. Т. Управленческий учет.— М.: ЗАО «Бизнес-школа «Инте-Синтез», 2001.— 112 с.

## **НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ И ПУТИ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

*Т.П. Винокурова, БТЭУ*

Со страниц печати не сходят дискуссии по налоговому планированию или оптимизации налогообложения, как с теоретической точки зрения, так и применительно к конкретной отрасли или предприятию. В странах с рыночной экономикой налоговая оптимизация давно служит объектом тщательного изучения, в том числе научного. В условиях рынка основой экономических отношений организаций с государством выступают налоги. Каждая организация для обеспечения своей конкурентоспособности должна отредать свои интересы и цели деятельности. Под налоговым планированием в данной статье подразумевается действия налогоплательщиков по уменьшению сумм налоговых платежей всеми способами, предусмотренными законодательством, начиная с использования налоговых льгот и вычетов, учетной политики организации, включая и такое новое, для Республики Беларусь, понятие, возникшее лишь в 2004 году, как налоговый учет.

Как отметил в 1935 г. член Верховного Суда США Джордж Сандерленд: «право налогоплательщиков избегать налогов...с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено» [6].

Значительные возможности оптимизации налоговых платежей в практике деятельности организации имеются при формировании учетной политики.

Современное налоговое законодательство само стимулирует планирование налоговых платежей, так как предусматривает неодинаковые налоговые режимы для различных ситуаций, допуская выбор метода формирования налоговой базы и предлагая систему льгот. Налоговое планирование не начинается внезапно — это обдуманное решение руководства организации. Следует отметить, что желательно схему налогового планирования (план минимизации налогов) разрабатывать до образования субъекта хозяйствования, так как оптимизация налогов является разновидностью экономической деятельности, поскольку в ее рамках осуществляются сделки, производятся в различной форме расчеты, оформляются определенные документы, то есть, чтобы можно было подстроить его будущую хозяйственную деятельность под определенные налоговые схемы, например, упрощенную систему налогообложения, определенные налоговые льготы, разработать порядок договорной работы предприятия, ввиду того, что разные договора гражданско-правового характера влекут за собой различное налогообложение и т.п. Тем же организациям, которые уже функционируют на рынке, следует постепенно пересмотреть свою хозяйственную деятельность с точки зрения более благоприятных в налоговом плане взаимоотношений с контрагентами (поставщиками и покупателями) и начать с пересмотра своей учетной политики. Грамотное применение элементов учетной политики — одно из направлений налогового планирования, которое позволяет варьировать сумму выручки, себестоимости, прибыли, тем самым, изменяя суммы налогов и сроки их уплаты.

Учетная политика организации — это совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Правильно построенная учетная политика помогает налогоплательщику получить определенную экономию при уплате налогов. При формировании учетной политики организация осуществляет выбор определенного способа ведения бухгалтерского учета (или нескольких) и описывает порядок ведения учета отдельных операций, не отраженных в законодательстве. Выбор метода учета позволяет регулировать денежные потоки организации, влиять на величину финансовых результатов, отраженных в учете, следовательно, и на величину налоговых платежей организации. Основными нормативными документами в данном случае являются: Закон Республики