

## ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА К НОВОМУ ПЛАНУ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

*О.К.КУРМАНБЕКОВ, профессор, Бишкекский  
государственный институт экономики и коммерции*

**В** развитых странах (США, Англия, Канада, Япония, Италия и др.) широкое распространение получило определение результатов деятельности по методу «затраты – выпуск». Он рекомендован к применению в планировании, учете и статистике Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

Метод «затраты-выпуск» позволяет определить конечный результат деятельности любого хозяйствующего субъекта, независимо от форм собственности начиная от отдельных предприятий и заканчивая экономикой страны в целом. Данный метод предполагает два способа определения финансового результата:

- линейный - соизмерение выпуска с прошлыми затратами с отражением вновь созданной стоимости с последующей ее детализацией;
- бухгалтерский - отражение по дебету потребления предприятием прошлого труда и затрат со стороны и вновь созданной стоимости по ее элементам в соответствии с рекомендациями КМСФО по кредиту.

Без достоверной информации о структурных изменениях в экономике невозможно повысить ее эффективность. Эта объективная необходимость развития экономики является теоретической основой реформирования бухгалтерского учета в республике.

Остановимся на методологических ошибках, допущенных при попытке стандартизации бухгалтерского учета. На наш взгляд, разработчики Генерального плана счетов допустили грубую методологическую ошибку в определении организации производственного учета, которая также имеет место и в Плане счетов 2002 г. Прежде всего - почему один из основных разделов Плана счетов «Затраты на производство» объединен с товарно-

материальными запасами? Используемое понятие «запасы готовой продукции» (или переходящие запасы) не дает основания для такого подхода. По сути, идет объединение учета одного из основных факторов производства с самим процессом производства. В экономике развитых государств как самостоятельные выделяются процесс заготовки запасов и процесс производства. Если в Плане счетов в разделе «Товарно-материальные запасы» отсутствуют счета, отражающие результаты их переоценки, операции по заготовке и приобретению материалов и отклонений в стоимости, то разработчики по всей вероятности исходили из того, что в нашей экономике хозяйственные связи отлажены до такой степени, при которой материальные запасы доставляются продавцами по принципу «точно к сроку» и нет необходимости в использовании вышеперечисленных счетов. Возможно, это и есть игнорирование особенностей экономического развития республики. Объединение ранее самостоятельных разделов Плана счетов в теоретическом смысле подразумевает объединение финансового учета с управленческим, основу которого составляет производственный учет. Управленческий учет зиждется именно на выделении системы учета затрат на производство и калькулировании себестоимости выпускаемых видов, дополняемых нормированием затрат и их прогнозированием. Учет приобретения товарно-материальных запасов и расчетов с их продавцами - это не прерогатива управленческого учета.

Объединение счета «Незавершенное производство» затрудняет контроль над отклонением фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Именно в этих целях в План счетов 1991 г. был введен специальный счет «Выпуск продукции (работ, услуг)», на котором формировалась информация о произведенной

продукции по двум оценкам: по дебету - фактическая производственная себестоимость, по кредиту - нормативная (плановая) себестоимость. Разность оборотов данного счета показывала вышеуказанное отклонение. Управленческий учет должен подготовить информацию о выгодности производства отдельных видов продукции на основе калькулирования их себестоимости. В бухгалтерском учете всякое новое базировалось на достижениях предшествующей практики, и на этой основе развивалась его технология. Если новые подходы отвергали достижения предыдущей практики, то они всякий раз оказывались нежизнеспособными. В данном случае речь идет не о совершенствовании методологии бухгалтерского учета, а о разумной его адаптации к экономике республики.

В Плате счетов бухгалтерского учета 1988 г. в рекомендациях по корреспонденции счетов по учету товарно-материальных запасов при применении системы непрерывного учета производственные накладные расходы прямо списывались в дебет счета «Незавершенное производство» с кредита счетов, отражающих расходы прочих материалов, счетов к оплате, заработной платы вспомогательного и другого персонала производственного подразделения с отчислениями на социальное страхование, расходов по оплате услуг, прочих начисленных расходов, амортизации зданий, сооружений и оборудования. При прямом списании указанных расходов в производственные затраты теряет смысл понятие «накладные расходы», обуславливающее их косвенное включение в себестоимость производимой продукции. Это подтверждает и последний План счетов, подразделяющий производственные накладные расходы на переменные и постоянные. Но вместо того, чтобы предусмотреть отдельный синтетический счет для учета производственных накладных расходов, включаются счета 1632 «Незавершенное производство: постоянные накладные затраты, распределяемые на базе нормальных прямых затрат»; 1633 «Незавершенное производство: постоянные накладные затраты, распределяемые на базе нормальных машино-часов»; 1634 «Незавершенное производство: переменные накладные затраты, распределяемые на базе фактических трудозатрат» и т. п. Такое разъяснение предполагает текущий учет производственных накладных расходов непосредственно на указанных счетах незавершенного производства, с последующим распределением на основе принятой базы. Причем распределяются и прямые производственные затраты, которые в себестоимость производимой продукции должны включаться на основе группировки первичных документов по прямому назначению.

Если допустить, что переменные производственные накладные расходы могут учитываться по производственным подразделениям на предлагаемых счетах, то такой учет в отношении постоянных производственных накладных расходов невозможен. Переменные производственные накладные расходы формируются в пределах производственных подразделений. Постоянные же производственные расходы первоначально могут учитываться в целом по предприятию. Поэтому в зависимости от принятого подхода постоянных производственных расходов в практике развитых стран применяется двухступенчатая или одноступенчатая методика распределения производственных накладных расходов. Если такие расходы, как арендная плата за производственные помещения и оборудование, страхование, налоги на недвижимость учитываются по производственным подразделениям, то может быть использована одноступенчатая методика распределения производственных накладных расходов. Обычно подобные расходы предприятия оплачиваются централизованно с его расчетного счета. В этих случаях на первой ступени по центрам затрат (производственным подразделениям) распределяются на основе принятых баз постоянные производственные накладные расходы.

Производственные переменные накладные расходы учитываются непосредственно в местах их возникновения, т.е. в соответствующих производственных подразделениях. К ним суммируются распределенные постоянные производственные расходы, и на второй ступени общая сумма производственных накладных расходов на основе принятой нормативной ставки распределяется и включается в себестоимость производимых видов продукции. Отсюда ясно, что прямое отнесение производственных накладных расходов в затраты на производство не имеет под собой ни теоретического, ни практического обоснования. Более того, в нашей предыдущей практике так называемые «общепроизводственные расходы» по довольно широкой номенклатуре учитывались и контролировались в сопоставлении со сметой на отдельном одноименном счете и в конце отчетного периода распределялись по видам производимой продукции.

Практикуемое в развитых государствах исчисление полной и переменной производственной себестоимости продукции также основано на вышеуказанном подразделении производственных накладных расходов. Полная производственная себестоимость реализованной продукции включает в себя как переменные, так и постоянные

производственные накладные расходы, тогда как переменная себестоимость, кроме прямых производственных основных затрат, включает переменные производственные накладные расходы, объединяемые понятием «переменные производственные затраты», позволяющим определить точку безубыточности производства. Постоянные производственные накладные расходы, не включаемые в переменную себестоимость продукции, относятся в состав периодических затрат предприятия и отражаются на счете прибылей и убытков предприятия. Здесь нелишне заметить, что отдельные экономисты вопрос исчисления полной и переменной (сокращенной) себестоимости сводят к учету общехозяйственных расходов<sup>1</sup>. Общехозяйственные расходы предприятия, как и расходы на продажу, являются затратами периода и к себестоимости реализованной продукции не имеют отношения.

Подразделение ранее общих затрат предприятия на производство и реализацию, на производственные и непроизводственные, определение себестоимости реализованной продукции на основе производственных затрат с выделением в необходимых случаях постоянных производственных накладных расходов создало основу для принципиально новой организации производственного учета на предприятиях. Оно выразилось прежде всего в определении себестоимости реализованной продукции по трем элементам затрат:

- стоимость основных материалов;
- зарботная плата основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы.

Отсюда указание на то, чтобы в дебете счета 1630 «Незавершенное производство» в непрерывной системе учета списывать стоимость и вспомогательных материалов, не выдерживает никакой критики. Стоимость использованных вспомогательных материалов включается в состав переменных производственных накладных расходов.

Адекватно данному изменению состава себестоимости по-иному осуществляется и денежная оценка остатков незавершенного производства. В традиционной практике остатки незавершенного производства чаще всего оценивались по фактической себестоимости по всем статьям калькуляции, за исключением статей «Потери от брака и простоев», «Расходы на подготовку и освоение производства», «Износ инструментов и приспособлений целевого

назначения» и «Внепроизводственные расходы». Эти затраты полностью относились на товарный выпуск. На предприятиях массового производства незавершенное производство оценивалось на основе норм расхода по каждой статье прямых затрат с учетом степени готовности продукции. Оценка материалов, исчисление заработной платы осуществлялись прямым счетом, а такие комплексные статьи, как «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», «Общепроизводственные и общехозяйственные расходы» включались общей суммой на все виды продукции по проценту к базе распределения. При этом комплексные расходы включались в оценку незавершенного производства при наличии экономии в сумме фактических расходов, а в случае перерасходов - в пределах нормы или планового процента. При наличии перерасхода определенная их сумма не включалась в издержки производства и тем самым нарушалась связь между затратами на производство продукции и денежными поступлениями от их реализации, что приводило к неверному определению финансовых результатов. Не учитывалось изменение суммы производственных накладных расходов и принятой базы распределения, не возникало проблемы недовозмещения или излишнего возмещения накладных расходов.

Применялись и другие методы оценки незавершенного производства. В частности, в текстильном производстве остатки незавершенного производства оценивались по стоимости основных материалов. В отраслях с устойчивой номенклатурой продукции и незначительной трудоемкостью отдельных операций заработная плата производственных рабочих условно занимала более половины затрат незавершенного производства, являющегося его оценкой.

В соответствии с международной практикой, незавершенное производство оценивается по себестоимости основных материалов и стоимости обработки. Основные материалы составляют вещественную основу изготавливаемой продукции, они могут быть потреблены в начале производственного цикла и их стоимость полностью переносится в себестоимость изготавливаемой продукции. Поэтому количество продукции, находящейся на стадии незавершенного производства, умножается на себестоимость материалов. Понятие «стоимость обработки» состоит из затрат основных производственных рабочих и производственных накладных расходов. Эти затраты переходят в стоимость производимой продукции в течение всего производственного цикла и постепенно увеличиваются. Эта особенность стоимости обработки предполагает определение степени

<sup>1</sup> Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. - М.: Бухгалтерский учет, 2000. - С.77.

готовности продукции не прошедшей все этапы обработки. С помощью данного показателя определяется эквивалентное, в переводе на готовую продукцию, количество изделий незавершенного производства. Производство эквивалентного количества незаконченной обработки продукции и себестоимости обработки позволит определить стоимость обработки. Стоимость материальных затрат, приходящаяся на не полностью обработанные изделия, а также стоимость обработки позволят определить денежную величину остатков незавершенного производства.

Поэтому, как указано в Плане счетов, если субъект для определения себестоимости запасов использует метод нормативных затрат, то себестоимость незавершенного производства на конец периода определяется по нормативной калькуляции и является общей.

На наш взгляд, разработчики Плана счетов проявляют непоследовательность, когда не рекомендуют включать в себестоимость готовой продукции нераспределенные производственные накладные расходы, сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат. По их мнению, данные затраты должны быть списаны с кредита счета 1630 «Незавершенное производство» в дебет счета 7100 «Себестоимость реализованной продукции, услуг». По дебету счета 7100 «Себестоимость реализованной продукции, услуг» отражается производственная себестоимость проданной продукции. Отсюда вышеперечисленные затраты разработчики включают в себестоимость реализации. С другой стороны, как могут указанные затраты относиться в кредит счета 1630 «Незавершенное производство»? Здесь, очевидно, происходит отождествление данного счета с контрольным счетом производства, где затратам на вводимые ресурсы противостоят выпуск готовой продукции, нормативные и сверхнормативные потери.

Производственные накладные расходы при использовании нормативной ставки распределения возмещаются в меньшей или большей сумме, чем следовало бы. Нераспределенные производственные накладные расходы, в понимании разработчиков как недостаток возмещения, предлагается дополнительно распределить на каждую продукцию, произведенную в течение периода. Полезность такой точной информации несопоставима с дополнительными затратами на ее получение, и вряд ли это окажет решающее влияние на принимаемые решения руководства центра ответственности. На наш взгляд, методологически верным является включение как недостатка, так и избытка возмещения

производственных накладных расходов в затраты периода.

Что касается сверхнормативных потерь сырья, то они не должны включаться в себестоимость производимой продукции, их необходимо фиксировать на контрольном счете процесса, для того, чтобы привлечь внимание ответственных работников центра затрат к этим устранимым потерям. В конце отчетного периода сверхнормативные потери включаются в его затраты и относятся в их составе на финансовые результаты.

Все это свидетельствует о том, что на первый взгляд кажущаяся незначительная ошибка на самом деле влияет на достоверность исчисления конечного финансового показателя деятельности предприятия за отчетный период.

В связи с переходом на МСФО большие изменения произошли в учете продажи и определения финансовых результатов. Из Плана счетов исключен раздел «Готовая продукция, товары и реализация», в том числе счет «Реализация продукции (работ, услуг)». Следовательно, претерпела коренные изменения традиционная практика учета товаров и продукции, отгруженных товаров и расходов, связанных со сбытом и продажей активов. Они обусловлены отражением дохода от продажи по отгрузке готовой продукции. Принцип начисления МСФО предполагает момент перехода права собственности на продукцию от продавца к покупателю по факту их отгрузки и передачи расчетных документов в обслуживающий его банк или покупателю. Такой порядок отражения доходов от продажи - идеальный вариант в хозяйственных взаимоотношениях между продавцом и покупателем, переход к которому требует соответствующего роста хозяйственной и договорной культуры между субъектами рыночных отношений. Тем не менее в нашей практике еще в течение продолжительного времени будет сохраняться риск случайной гибели готовой продукции в период ее отгрузки от продавца к покупателю или возврат не соответствующей условиям договора продукции. Поэтому предоставление хозяйствующим субъектам права выбора учета дохода от продажи по отгрузке или по оплате обеспечило бы плавный переход бухгалтерского учета к общепринятым принципам.

При отсутствии в Плане счетов счета «Реализация продукции (работ, услуг)» продажа готовой продукции, материалов и товаров отражается на счете 6110 «Выручка от реализации товаров и услуг», в корреспонденции по дебету счетов 1210 «Счета в национальной валюте», 1110 «Денежные средства в национальной валюте» или 1410 «Счета к получению за товары, услуги». Параллельно

стоимость проданных активов относится на счет 7100 «Себестоимость реализованной продукции и услуг».

Указанные корреспонденции счетов отражают содержание счета «Реализация продукции (работ, услуг)». Поскольку в План счетов введен самостоятельный счет 6100 «Выручка», то разработчики предусмотрели для него группу счетов для учета выручки по каждой значимой категории. Причем отдельные из них подразделены на субсчета. Так, к счету 6150 «Выручка от использования другими организациями активов субъекта» предусмотрены четыре субсчета. Счет 6200 «Прочие доходы от операционной деятельности» имеет шесть субсчетов. Такой учет поступления доходов от операционной деятельности повышает аналитическое значение информации.

В то же время, доходы от неоперационной деятельности, к которой относятся инвестиционная и финансовая деятельность, учитываются на одноименном счете, без подразделения по указанным видам. С углублением рыночных отношений и адекватных им методов хозяйствования инвестиционная и финансовая деятельность предприятий, несомненно, будет расширяться. Поэтому учетная информация, отражающая их результаты, будет не менее важной, чем прочие доходы или доходы от использования другими организациями активов предприятия.

В конце отчетного периода доходы от операционной деятельности за вычетом стоимости возвращенной покупателями продукции, уценок и доходы от неоперационной деятельности, учитываемые на соответствующих счетах, списываются на кредит счета «Свод доходов и расходов». Одновременно себестоимость реализованной продукции, работ и услуг, а также затраты по договорам на строительство переносятся в дебет счета «Свод доходов и расходов». Определяется валовая прибыль от операционной деятельности, которая уменьшается на величину расходов, связанных с реализацией, и на сумму общих и административных затрат. Финансовый результат от операционной деятельности увеличивается на величину доходов от неоперационной деятельности, списываемых в кредит счета «Свод доходов и расходов», а ее расходы - в его дебет. Итоги от экономической деятельности корректируются на финансовые результаты от чрезвычайных обстоятельств. Таким образом, счет «Свод доходов и расходов», с одной стороны, выполняет функции счета «Реализация продукции» Плана счетов 1991 г., сопоставляя доходы и расходы по обычным видам деятельности. При этом содержание понятия «обычная деятельность» расширяется путем

приравнивания к ней операций по передаче за плату во временное пользование другим организациям своих активов по договору аренды, а также поступлений от страховых компаний по договорам страхования. Вследствие этого экономическое содержание счета «Реализация продукции» расширено, что предопределило использование счета «Свод доходов и расходов». С другой стороны, этот счет сочетает в себе функции счета «Прибыли и убытки» постперестроечного периода, обобщая результаты инвестиционной и финансовой деятельности, а также чрезвычайных обстоятельств. Разница между его дебетовыми и кредитовыми оборотами покажет сумму налогооблагаемой прибыли, которая после уплаты налогов и выплаты дивидендов акционерам списывается в кредит счета «Нераспределенная прибыль».

В соответствии с теорией финансового менеджмента, чистая прибыль субъекта отчетного периода – это сумма после уплаты из налогооблагаемой прибыли налога на прибыль. В последующем из чистой прибыли по решению общего собрания акционеров выплачиваются дивиденды, и оставшаяся сумма представляет нераспределенную прибыль, которая увеличивает собственный капитал субъекта, накапливаясь за весь период его существования. Поэтому утверждение разработчиков обсуждаемого Плана счетов о том, что «нераспределенная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли субъекта, накопленной за весь период его существования, которая может быть распределена между акционерами и участниками», на наш взгляд, является неверным. Кроме вышеприведенного теоретического обоснования, ставится знак равенства между нераспределенной и чистой прибылью. Понятие «нераспределенная» означает, что данная сумма дальше не может быть распределена. По нашему мнению, методически правильным является отнесение чистой прибыли со счета «Свод доходов и расходов» после уплаты налога на счет чистой прибыли субъекта на конец отчетного периода. В начале следующего года, когда по решению общего собрания акционеров им выданы дивиденды, оставшаяся сумма данного счета переносится на счет «Нераспределенная прибыль», увеличивая тем самым аналогичную статью заключительного баланса.

В Плана счетов с этих же позиций рассматривается образование резервного капитала. По мнению разработчиков, созданный за счет нераспределенной прибыли резервный капитал отражает сумму накопленной прибыли, ограниченной к распределению в соответствии с законодательством или по решению акционеров и участников.

Источником образования резервного капитала, создаваемого на основе соответствующих Законов Кыргызской Республики, является чистая прибыль субъекта до налогообложения. В частности, в банковской системе республики эти обязательные резервы создаются за счет указанной прибыли. Такой подход к образованию резервного капитала раскрывает их экономическое содержание и значение. Источником образования резервного капитала, который формируется на основании устава предприятия (общества), выступает чистая прибыль после уплаты налогов, но до выплаты дивидендов акционерам. Резервный капитал открытого акционерного общества, о чем идет речь в Плане счетов, должен создаваться в размере не менее 10 % его уставного капитала за счет чистой прибыли, остающейся после уплаты в бюджет налога на прибыль.

На основании проведенного исследования можно утверждать, что рекомендованный к применению План счетов бухгалтерского учета нуждается в переработке.

