

СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

В. Зарецкий, аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в промышленности, БГЭУ

Введение

Актуальность темы исследования обусловлена введением в 2008 году постановлением Министерства финансов от 14.02.2008 № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности» [6] (далее – постановление № 19) в «Отчет о прибылях и убытках» коммерческих организаций нового показателя – валовая прибыль. Валовая прибыль является единственным показателем финансовых результатов, который формируется вне системы счетов бухгалтерского учета. Величина валовой прибыли в целом зависит от используемых в учетно-аналитической практике промышленных организаций методик бухгалтерского учета выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг и себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг. Однако в соответствующих нормативно-правовых актах отсутствуют рекомендации по составу производственных затрат, входящих в себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг для определения величины валовой прибыли.

Основная часть

Согласно постановлению № 19 показатель «себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» является первым составляющим расходов по видам деятельности, представленным в «Отчете о прибылях и убытках» (форма № 2) [6]. В постановлении № 19 отмечено, что в форме № 2 «по статье «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» (строка 030) приводятся: организацией, занятой производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, – расходы, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, товарам, работам, услугам, выручка по которым показана по статье «Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг» (строка 010)» [6]. Из данного определения следует, что в состав себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг включаются те расходы, которые имеют связь только с производством продукции. Однако в постановлении № 19 не указано, какие именно расходы должны включаться в состав себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг.

По отношению к организациям, занимающихся производством продукции, постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 «Расходы организаций» (далее – постановление № 182) [6] детерминирует себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг как показатель, который «включает ...стоимость потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат в соответствии с законодательством Республики Беларусь» [3]. Определение, данное в постановлении № 182, только раскрывает перечень затрат, сгруппированным по элементам, но при этом не уточняет, связаны ли эти затраты только с производством продукции или же с осуществлением всей финансово-хозяйственной деятельности организации.

В системе бухгалтерского учета, согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается по дебету счета 90 «Реализация», субсчета 2 «Себестоимость реализации» «...в корреспонденции с кредитом счетов учета имущества, затрат, готовой продукции, товаров отгруженных, расчетов и других» [5]. Фактически это предполагает отражение всех расходов, связанных с осуществлением видов экономической деятельности, в том числе расходов на управление, обслуживание и организацию производства, и расходов на реализацию продукции на одном субсчете. В итоге, в бухгалтерском учете на счете 90 «Реализация», субсчете 2 «Себестоимость реализации» агрегируются следующие показатели: «себестоимость реализованной продукции» (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция» при учете выручки «по отгрузке», 45 «Товары отгруженные» при учете выручки «по оплате»), «расходы на управление, обслуживание, организацию производства» (в корреспонденции со счетами 25 «Общепроизводственные расходы» в части условно-постоянных расходов, 26 «Общехозяйственные расходы») и «расходы на реализацию продукции» (в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на реализацию»). Полученная сумма в дальнейшем отражается в государственной статистической отчетности формы 12-ф (прибыль) «Отчет о финансовых результатах», утвержденной постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 29 октября 2009 г. № 228, по строке 18 «Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг» [8]. Однако в «Отчете о прибылях и убытках» показатели «себестоимость реализованной продукции», «расходы на управление, обслуживание, организацию производства» и «расходы на реализацию продукции» отражаются отдельно по соответствующим строкам (рисунок 1).



Рис. 1. Порядок формирования показателя «себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг» на счете 90 «Реализация», в «Отчете о прибылях и убытках» и в статистической отчетности 12-ф (прибыль) «Отчет о финансовых результатах»

Примечание – Собственная разработка на основе изучения нормативно-правовых актов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности.

Как видно из рисунка 1, показатель «себестоимость реализованной продукции, работ, услуг», сформированный по дебету счета 90 «Реализация», субсчета 2 «Себестоимость реализации», аналогичен показателю, представленному в статистической форме 12-ф (прибыль) по строке 18 «Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг», но одновременно отличается по составу расходов от показателя, представленного в форме № 2 по строке 030 «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг». Следовательно, состав расходов, входящих в себестоимость реализованной продукции, в системе бухгалтерского учета, бухгалтерской и статистической отчетности значительно отличается. Более того, это создает дополнительные трудности при составлении «Отчета о прибылях и убытках». Так, при заполнении строк соответствующих расходов по видам экономической деятельности, бухгалтер вынужден прибегать к информации по корреспонденции счета 90 «Реализация», субсчета 2 «Себестоимость реализации», или дополнительно открывать к счету 90 «Реализация», субсчету 2 «Себестоимость реализации» счета третьего порядка, на которых бы отдельно отражались: себестоимость реализованной продукции, работ, услуг; управленческие расходы; расходы на реализацию.

Таким образом, в настоящее время в учетно-аналитической практике Республики Беларусь отсутствует единое научно обоснованное определение показателя себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, которое раскрывает не только экономическую сущность данного понятия как объекта бухгалтерского учета, но и содержащее состав производственных затрат, из которых должна состоять себестоимость при расчете валовой прибыли.

Для формирования показателя «себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» Типовым планом счетов предусмотрена двухвариантная система: с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» и без использования счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг».

Сначала проведем исследование метода формирования себестоимости реализованной продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». В таблице 1 приведен пример использования данного метода на одной из промышленных организаций Республики Беларусь.

Как видно из таблицы 1, при использовании в учетной практике счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» в конце месяца по дебету счета 90 «Реализация», субсчета 2 «Себестоимость реализации» отражается величина отклонений фактической себестоимости выпущенной из производства продукции от нормативной (плановой) себестоимости. Данная величина отклонений оказывает существенное влияние на итоговое значение валовой прибыли, ведь при использовании в учетно-аналитической практике счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» величина отклонений «фактической себестоимости выпущенной из производства продукции над ...нормативной (плановой) себестоимостью ...включается в данные...» статьи (030) «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» [6].

Таблица 1

Формирование себестоимости реализованной продукции на счетах бухгалтерского учета промышленной организации при использовании счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» (метод учета выручки от реализации продукции – «по оплате»)

№ п/п	Корреспонденция счетов		Экономическое содержание операции	Показатели
	Дебет счета	Кредит счета		
1	2	3	4	5
1	43 «Готовая продукция»	–	Остаток готовой продукции на начало месяца по нормативной себестоимости, млн руб.	41 254
2	43 «Готовая продукция»	40 «Выпуск продукции, работ, услуг»	Оприходована готовая продукция из производства по нормативной себестоимости, млн руб.	95 263
3	40 «Выпуск продукции, работ, услуг»	20 «Основное производство»	Оприходована готовая продукция из производства по фактической себестоимости, млн руб.	102 434
4	45 «Товары отгруженные»	43 «Готовая продукция»	Отгружена покупателям готовая продукция по нормативной себестоимости, млн руб.	26 753
5	45 «Товары отгруженные»	–	Остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца по нормативной себестоимости, млн руб.	24 764
12	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные»	Списана нормативная себестоимость реализованной (оплаченной) готовой продукции	19 575

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5
13	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	40 «Выпуск продукции, работ, услуг»	Списаны отклонения фактической себестоимости от нормативной себестоимости произведенной продукции в течение месяца , млн руб.	7 171
14	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	—	Величина, сформированная на счете 90 «Реализация», субсчете 2 «Себестоимость реализации» на конец месяца и отраженная по строке «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»	26 746

Примечание – Собственная разработка на основе изучения порядка формирования себестоимости реализованной продукции на промышленных организациях Республики Беларусь.

При этом, выявленные отклонения фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от нормативной (плановой) себестоимости списываются по дебету счета 90 «Реализация», субсчета 2 «Себестоимость реализации» **вне зависимости от объема реализованных продукции, работ, услуг.**

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о нецелесообразности использования в учетной практике промышленных организаций Республики Беларусь метода формирования себестоимости реализованной продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», в целях недопущения искажения показателя валовая прибыль.

Когда в учетной практике счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» не используется, то себестоимость реализованной продукции формируется на счетах 43 «Готовая продукция» (при учете выручки «по отгрузке») или по кредиту счета 45 «Товары отгруженные» (при учете выручки «по оплате»). В этом случае поступление, выбытие или списание готовой продукции отражается на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости. Однако фактическая себестоимость произведенной продукции становится известной только в конце отчетного периода, поэтому в течение месяца готовая продукция учитывается в аналитическом учете по учетным ценам. Типовым планом счетов бухгалтерского учета взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета готовой продукции осуществляется на основании вспомогательных расчетов распределения отклонений между стоимостью остатков готовой продукции на складе или в товарах отгруженных и реализованной (оплаченной при использовании метода учета выручки «по оплате») продукцией по учетным ценам и их фактической себестоимостью. Отклонения фактической себестоимости от учетных цен в аналитическом учете «учитываются по однородным группам готовых изделий» [2, 5]. В таблице 2 приведен пример формирования показателя себестоимости реализованной продукции по методу отклонений в одной из промышленных организаций Республики Беларусь.

Таблица 2

Порядок формирования фактической себестоимости реализованной продукции по методу отклонений (в качестве учетной цены используется отпускная цена продукции без косвенных налогов)

№ п/п	Корреспонденция счетов		Экономическое содержание операции	Показатели, млн р.
	Дебет счета	Кредит счета		
1	2	3	4	5
1	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по учетной цене	6 418
2	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам»	—	Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, приходящиеся на остаток готовой продукции на начало месяца	-1 005
3	43 «Готовая продукция»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по фактической себестоимости	5 413
4	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	20 «Основное производство»	Оприходована за месяц готовая продукция из производства по учетной цене	1 102 833

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5
5	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»	Оприходована за месяц готовая продукция из производства по фактической себестоимости	930 114
6	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	20 «Основное производство»	В конце отчетного периода списаны отклонения фактической себестоимости от учетной цены	-172 719
7	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	Отгружена в течение месяца покупателям готовая продукция по учетной цене	1042239
8			Расчет процента отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены, %	$\frac{[(-1005 + (-172719)) / (6418 + 1102833)] \times 100}{\%} = -15,6614 \%$
9	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости товаров отгруженных от учетной цены»	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	Списана в конце месяца доля отклонений фактической себестоимости от учетной цены, приходящаяся на товары отгруженные	$\frac{1042239 \times -15,6614 \% / 100}{\%} = -163229$
10	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	-	Остаток товаров отгруженных на начало месяца по учетной цене	14 701
11	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости отгруженной готовой продукции от учетной цены»	-	Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, приходящиеся на остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца	-2 302
12	45 «Товары отгруженные»	-	Остаток товаров отгруженных на начало месяца по фактической себестоимости	12 399
13			Расчет процента отклонения фактической себестоимости товаров отгруженных от учетной цены, %	$\frac{[(-2302 + (-163229)) / (14701 + 1042239)] \times 100}{\%} = -15,6614 \%$
14	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	Оплачены товары в течение месяца отгруженные по учетной цене	1 013 694
15	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	Списана в конце месяца доля отклонений фактической себестоимости от учетной цены, приходящейся на себестоимость оплаченных товаров отгруженных, млн руб.	$\frac{1013694 \times -15,6614 \% / 100}{\%} = -158759$
16	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации» (стр. 14 + стр. 15)	-	Фактическая себестоимость реализованной продукции, сформированная на счете 90 «Реализация», субсчете 2 «Себестоимость реализации» на конец месяца и отраженная по строке «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»	854 935

Примечание – Собственная разработка на основе изучения порядка формирования себестоимости реализованной продукции на промышленных организациях Республики Беларусь.

Как видно из таблицы 2 суммы отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от учетных цен в бухгалтерском учете отражаются без привязки к конкретному виду произведенной и реализованной продукции, поскольку рассчитываются за отчетный месяц и поэтому определяют фактическую себестоимость реализованной продукции в целом по организации. В итоге происходит несоответствие величины себестоимости единицы готовой продукции, отраженной после ее производства на счете 43 «Готовая продукция», с величиной себестоимости единицы готовой продукции, списанной в момент ее реализации на счет 90 «Реализация», а также искажается величина остатков готовой продукции на конец периода, отражаемая в бухгалтерском балансе. Таким образом, становится невозможным достоверно рассчитать показатель валовой прибыли.

До вступления в силу Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Министерства финансов от 30 мая 2003 г. № 89, при сводном (обобщенном) методе учета затрат применялся метод относительного расчета фактической себестоимости отгруженной (реализованной) и оплаченной продукции, предусмотренный действующей журнально-ордерной формой учета. Метод определения фактической себестоимости отгруженной (реализованной) и оплаченной продукции, предусмотренный Инструкцией по ведению журнально-ордерной системы счетоводства, утвержденной письмом Министерства финансов СССР от 8 марта 1960 г., № 63 [4] и носящей в настоящее время рекомендательный характер, в части, не противоречащей Закону № 3321-XII и другим нормативно-правовым актам по бухгалтерскому учету, несколько отличается от регламентированного Типовым планом счетов метода. Он представляет собой «метод относительного расчета: расчет процентных отношений фактической себестоимости к учетным ценам, с учетом остатка на начало месяца» [1, с. 40]. В таблице 3 приведен пример формирования показателя себестоимости реализованной продукции по методу относительного расчета в одной из промышленных организаций Республики Беларусь.

Таблица 3

Порядок формирования фактической себестоимости реализованной продукции по методу относительного расчета (в качестве учетной цены используется отпускная цена продукции без косвенных налогов)

№ п/п	Корреспонденция счетов		Экономическое содержание операции	Показатели, млн р.
	Дебет счета	Кредит счета		
1	2	3	4	5
1	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по учетной цене	6 418
2	43 «Готовая продукция»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по фактической себестоимости	5 413
3	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	20 «Основное производство»	Оприходована за месяц готовая продукция из производства по учетной цене	1 102 833
4	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»	Оприходована за месяц готовая продукция из производства по фактической себестоимости	930 114
6	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	Отгружена в течение месяца покупателям готовая продукция по учетной цене	1042239
7			Расчет процента отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, %	$\frac{[(5413 + 930114) / (6418 + 1102833)] \times 100 \% = 84,3386 \%}{}$
8	45 «Товары отгруженные»	—	В конце месяца величина себестоимости готовой продукции по учетной цене доводится до фактической себестоимости	$1042239 \times 84,3386 \% / 100 \% = 879010$
9	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	—	Остаток товаров отгруженных на начало месяца по учетной цене	14 701



1	2	3	4	5
11	45 «Товары отгруженные»	–	Остаток товаров отгруженных на начало месяца по фактической себестоимости	12 399
12			Расчет процента отклонений фактической производственной себестоимости отгруженной продукции от себестоимости по учетным ценам, %	$[(12399 + 879010) / (14701 + 1042239)] \times 100 \% = 84,3386 \%$
13	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	Оплачены товары в течение месяца отгруженные по учетной цене	1 013 694
14	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	В конце месяца величина себестоимости товаров отгруженных по учетной цене доводится до фактической себестоимости, млн. руб.	$1013694 \times 84,3386 \% / 100 \% = 854935$
15	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации» (стр. 14 + стр. 15)	–	Фактическая себестоимость реализованной продукции, сформированная на счете 90 «Реализация», субсчете 2 «Себестоимость реализации» на конец месяца и отраженная по строке «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»	854 935

Примечание – Собственная разработка на основе изучения порядка формирования себестоимости реализованной продукции на промышленных организациях Республики Беларусь

Как видно из таблиц 2–3 в аналитическом учете отсутствует возможность сопоставления показателя «выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» и «себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг» в разрезе отдельных видов и единиц реализованной продукции, а на уровне синтетического учета формируется существенно искаженная величина себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг. В итоге, достоверно рассчитать валовую прибыль от реализации единицы товаров, продукции, работ, услуг не представляется возможным.

На формирование показателя «валовая прибыль» также оказывает влияние состав затрат, входящих в состав себестоимости реализованной продукции.

В Республике Беларусь при формировании показателя «себестоимость реализованной продукции» в нормативно-правовых актах предусмотрено два варианта. По Типовому плану счетов, постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182 «Расходы организаций», постановлению № 19 в «Отчете о прибылях и убытках» себестоимость реализованной продукции может формироваться по двум методам:

1) в состав себестоимости реализованной продукции включаются общепроизводственные (в части общецеховых расходов) и общехозяйственные расходы;

2) в состав себестоимости реализованной продукции не включаются общепроизводственные (в части общецеховых расходов) и общехозяйственные расходы, а списываются ежемесячно как управленческие расходы.

При использовании в учетной практике второго метода формирования себестоимости реализованной продукции, то общепроизводственные (в части общецеховых расходов) и общехозяйственные расходы отражаются общей суммой по строке 050 «Управленческие расходы». Если учетной политикой организации предусмотрен первый вариант, то по строке 050 «Управленческие расходы» «Отчета о прибылях и убытках» ставится прочерк.

Примеры использования данных двух методов в промышленной организации приведены в таблице 4.

Наличие двух законодательно-регламентированных вариантов формирования себестоимости реализованной продукции приводит не только к различной интерпретации показателя «валовая прибыль», но и к нарушению принципа сопоставимости отчетной информации как различных субъектов хозяйствования при определении валовой прибыли в «Отчете о прибылях и убытках», так и самого субъекта хозяйствования при переходе с одного метода формирования себестоимости реализованной продукции при расчете валовой прибыли на другой.

**Формирование себестоимости реализованной продукции на счетах бухгалтерского учета промышленной организации
при различных методах декапитализации общепроизводственных и общехозяйственных расходов**

№ п/п	Корреспонденция счетов		Экономическое содержание операции	Показатели
	Дебет счета	Кредит счета		
1	2	3	4	5
1	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по учетной цене, млн руб.	58 367
2	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам»	—	Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, приходящиеся на остаток готовой продукции на начало месяца	-14 008
3	43 «Готовая продукция»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по фактической себестоимости, млн руб.	44 359
4	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	20 «Основное производство»	Оприходована готовая продукция из производства по учетной цене, млн руб.	134 782
5	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»	Оприходована готовая продукция из производства по фактической себестоимости, млн руб.	102 434
6	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	20 «Основное производство»	В конце отчетного периода рассчитаны отклонения фактической себестоимости от учетной цены, приходящиеся на произведенную продукцию в течение месяца, млн руб.	-32 348
7	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	Отгружена покупателям готовая продукция по учетной цене, млн руб.	37 851
8	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости товаров отгруженных от учетной цены»	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	Списана доля отклонений фактической себестоимости от учетной цены, приходящейся на отгруженную готовую продукцию, млн руб.	-9 084,24
1	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по учетной цене, млн руб.	58 367
2	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам»	—	Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, приходящиеся на остаток готовой продукции на начало месяца	-23 323
3	43 «Готовая продукция»	—	Остаток готовой продукции на начало месяца по фактической себестоимости, млн руб.	35 044
4	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	20 «Основное производство»	Оприходована готовая продукция из производства по учетной цене, млн руб.	134 782
5	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»	Оприходована готовая продукция из производства по фактической себестоимости, млн руб.	80 923
6	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	20 «Основное производство»	В конце отчетного периода рассчитаны отклонения фактической себестоимости от учетной цены, приходящиеся на произведенную продукцию в течение месяца, млн руб.	-53 859
7	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Готовая продукция по учетным ценам»	Отгружена покупателям готовая продукция по учетной цене, млн руб.	37 851
8	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости товаров отгруженных от учетной цены»	43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	Списана доля отклонений фактической себестоимости от учетной цены, приходящейся на отгруженную готовую продукцию, млн руб.	-15 140,4

1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
9	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	—	Остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца по учетной цене, млн руб.	32 648	9	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	—	Остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца по учетной цене, млн руб.	32 648
10	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости отгруженной готовой продукции от учетной цены»	—	Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, приходящиеся на остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца, млн руб.	-6 019	10	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости отгруженной готовой продукции от учетной цены»	—	Отклонения фактической производственной себестоимости готовой продукции от себестоимости по учетным ценам, приходящиеся на остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца, млн. руб.	-11 611
11	45 «Товары отгруженные»	—	Остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца по фактической себестоимости, млн. руб.	26 629	11	45 «Товары отгруженные»	—	Остаток отгруженной готовой продукции на начало месяца по фактической себестоимости, млн руб.	21 037
12	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	Списана стоимость по учетным ценам реализованной (оплаченной) готовой продукции	26 786	12	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 1 «Товары отгруженные по учетным ценам»	Списана стоимость по учетным ценам реализованной (оплаченной) готовой продукции	26 786
13	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	Списана доля отклонений фактической себестоимости от учетной цены, приходящейся на стоимость реализованной (оплаченной) готовой продукции, млн руб.	-5 737, 56	13	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены»	Списана доля отклонений фактической себестоимости от учетной цены, приходящейся на стоимость реализованной (оплаченной) готовой продукции, млн руб.	-10 178,68
14	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	—	Фактическая себестоимость реализованной продукции, сформированная на счете 90 «Реализация», субсчете 2 «Себестоимость реализации» на конец месяца и отраженная по строке «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»	21 048,44	14	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	—	Фактическая себестоимость реализованной продукции, сформированная на счете 90 «Реализация», субсчете 2 «Себестоимость реализации» на конец месяца и отраженная по строке «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»	16 607,32
15					15	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 2 «Общехозяйственные расходы»	Списаны в конце месяца общехозяйственные расходы	25 895
16					16	90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»	26 «Общехозяйственные расходы»	Списаны в конце месяца общехозяйственные расходы	55 028

Примечание – Собственная разработка на основе изучения порядка формирования себестоимости реализованной продукции на промышленных организациях Республики Беларусь.

Заключение

Проведенное исследование позволило выявить в отечественной учетно-аналитической практике нерешенные проблемы учета производственных затрат при формировании себестоимости реализованной продукции и валовой прибыли, наличие которых обусловило необходимость разработки практических рекомендаций по формированию себестоимости реализованной продукции, основанных на следующих положениях:

1. Включение в себестоимость реализованной продукции только прямых переменных производственных затрат, так как именно эти затраты прямо относятся на себестоимость производимой продукции и находятся в функциональной зависимости от величины объема ее производства, а величина данных затрат подтверждается документально. Это позволит в отличие от действующей практики отдельно формировать и отражать в системе аналитических и синтетических счетов, бухгалтерской и статистической отчетности следующие показатели: себестоимость реализованной продукции по прямым переменным производственным затратам, управленческие расходы и расходы на реализацию;

2. Использование в аналитическом учете готовой произведенной и реализованной продукции в качестве учетной цены нормативной себестоимости продукции, состоящей из прямых переменных производственных затрат, и декапитализация выявленных отклонений фактической себестоимости произведенной продукции от нормативной себестоимости, относящихся к соответствующим видам продукции, только в момент реализации соответствующей продукции. Это позволит повысить контрольную функцию бухгалтерского учета и рационально использовать производственные ресурсы при производстве продукции.

3. Формирование показателя себестоимости реализованной продукции не расчетным путем, а в системе бухгалтерского учета, построенной на транспарентной взаимосвязи синтетического и аналитического уровней счетов. Это позволит сформировать объективную величину себестоимости реализованной продукции, отражаемой в «Отчете о прибылях и убытках», и величину остатков готовой продукции, отражаемую в бухгалтерском балансе в составе оборотных активов.

Реализация в учетно-аналитической практике промышленных организаций предложенных рекомендаций позволит сформировать в системе бухгалтерского учета показатель себестоимости реализованной продукции, необходимого для объективного расчета валовой прибыли.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Епифанов, А.А. Как правильно выбрать способ расчета себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) / А.А. Епифанов // Экономика. Финансы. Управление – 2007. – № 1. – С. 39–44.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: утв. постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2010, № 133: текст по состоянию на 28 янв. 2011 г. // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/standards/postmf12112010_133/. – Дата доступа: 28.01.2011.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 182 // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf261203_182.zip. – Дата доступа: 06.11.2010.
4. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства: письмо М-ва финансов СССР, 8 марта 1960 г., № 63: в ред. письма М-ва финансов СССР от 12.01.1983, № 4 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000.00.32 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
5. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: с изм. и доп.: текст по состоянию на 1 окт. 2010 г. // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N_89/. – Дата доступа: 01.10.2010.
6. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 фев. 2008 г., № 19: с изм. и доп.: текст по состоянию на 11 окт. 2010 г. // Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf140208_19.zip. – Дата доступа: 11.10.2010.
7. Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 12-ф (прибыль) «Отчет о финансовых результатах»: утв. постановлением Нац. статистического комитета Респ. Беларусь, 29 окт. 2009 г., № 228: текст по состоянию на 19 окт. 2010 г. // Официальный сайт Национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: [http://belstat.gov.by/homep/ru/statinstrum/2010/formy/uk_12f\(pribil\).doc](http://belstat.gov.by/homep/ru/statinstrum/2010/formy/uk_12f(pribil).doc). – Дата доступа: 19.10.2010.