

затраты.

В этом случае часть переменных непроизводственных расходов (АУП и расходов на реализацию продукции) будет включаться в себестоимость продукции, которая при этой системе учета представляет собой сумму лишь переменных расходов.

Все это потребует совершенствования классификации затрат, что приблизит отечественную систему учета издержек производства к системам учета издержек производства, применяемым в зарубежной практике.

Но, чтобы внедрять указанные системы и методы учета затрат, специалистам в области планирования, учета, анализа, аудита, контроля и управления необходимо изучать классификацию издержек производства, применяемую в зарубежной практике, способы учета производственных затрат для возможности их внедрения на отечественных предприятиях, методы анализа и быть готовыми понимать язык зарубежных специалистов в указанных областях знаний при создании совместных предприятий.

РАЗВИТИЕ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В СОСТАВЕ УСЕЧЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ВАЛОВОЙ ПРИБЫЛИ

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

Резюме

В статье обосновывается необходимость применения в учетной практике промышленных организаций методики синтетического учета производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции. Использование разработанной методики позволит формировать информацию о прямых переменных затратах по нормам и отклонениям от норм в разрезе каждого вида производимой и реализуемой продукции, обеспечить единство учетной цены на стадиях ее (продукции) производства и реализации.

Abstract

The article substantiates the need for accounting practices in industrial organizations technique of synthetic accounting of production costs in the truncated cost of sales. Using the technique developed will generate information on the direct variable cost on norms and deviations from the norms in the context of each type of product produced and sold, to ensure the unity of the accounting price of its stages production and sales.

Введение

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью достоверного формирования в системе бухгалтерского учета показателя усеченной себестоимости реализованной продукции, что позволит рассчитать величину валовой прибыли. В авторской статье, опубликованной в журнале «Бухгалтерский учет и анализ» № 7, 2011 г., была обоснована необходимость включать в состав усеченной себестоимости реализованной продукции только прямые переменные производственные затраты, в которые входят потребленные в процессе производства продукции материальные ресурсы, непосредственно составляющие ее вещественную форму, и трудовые затраты, выступающие в виде основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих с начислениями.

Основная часть

Совершенствование методики бухгалтерского учета усеченной себестоимости реализованной продукции предполагает развитие учета прямых переменных производственных затрат на стадии про-

Список используемой литературы:

- 1.Бука Л.Н. Особенности анализа хозяйственной деятельности за рубежом. Дифференцированный учет. Учебно-методическое пособие. – Мн.: ЧИУиП, 2007, 92с.
- 2.Ван дер Вил Р., Палий В.Ф. Управленческий учет. – М.:ИНФРА –М, 1997.
- 3.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.:Аудит, 1994.
- 4.Ткач В.И. Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1992
- 5.Энтони Р., Рис Дж. Учет: Ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993.

изводства продукции. От полноты и достоверности учета этих затрат зависит величина усеченной себестоимости произведенной продукции, а в дальнейшем – усеченной себестоимости реализованной продукции.

Конечной целью учета затрат на производство продукции является формирование итоговой величины ее себестоимости. Это является предпосылкой для организации учета затрат на производство продукции таким образом, чтобы на счете 20 «Основное производство» постепенно, по мере прохождения производственно-технологических стадий, формировалась себестоимость конкретного вида произведенной продукции. Для того чтобы реализовать такую организацию учета затрат на производство продукции в учетной практике, на счете 20 «Основное производство» необходимо ввести определенную номенклатуру субсчетов, которая должна повысить оперативность и контрольную функцию учета, но одновременно не усложнить учетный процесс. Для этого номенклатуру субсчетов необходимо построить с учетом стадий технологического процесса производства продукции. При чем для каждой стадии технологического процесса производственной программой предусмотрены определенные статьи себестоимости по прямым переменным затратам: сырью, материалам, комплектующим изделиям, покупным полуфабрикатам, основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих с начислениями.

Использование для производства конкретного вида продукции материальных ресурсов, составляющих ее вещественную форму, а также расчет заработной платы производственных рабочих с начислениями на основании прогрессивных технологических норм, обуславливают объективную необходимость открыть к активному счету 20 «Основное производство» следующие субсчета первого порядка:

20/1 «Прямые переменные производственные затраты по нормам»;

20/2 «Отклонения фактических прямых переменных производственных затрат от норм».

При производстве продукции информация о прямых переменных материальных затратах, об основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих с соответствующими начислениями по разработанным и утвержденным прогрессивным нормам будет отражаться по дебету субсчета 20/1 «Прямые переменные производственные затраты по нормам». В случае выявления отклонений от норм при производстве продукции, их величина отразится по дебету субсчета 20/2 «Отклонения фактических прямых переменных производственных затрат от норм». Формирование необходимой информации о прямых переменных производственных затратах, относящихся к конкретному виду производимой продукции, требует надлежащего контроля в местах их возникновения. Это предполагает следующую кодировку субсчетов на счетах 20/1 «Прямые переменные производственные затраты по нормам» и 20/2 «Отклонения фактических прямых переменных производственных затрат от норм»:

субсчет второго уровня – вид продукции, на производство которой списываются прямые переменные производственные затраты;

субсчет третьего уровня – места возникновения прямых переменных производственных затрат (цеха, участки, производственные подразделения);

субсчета четвертого уровня – статьи прямых переменных производственных затрат.

Схема формирования прямых переменных производственных затрат представлена на рис. 1.

Из рис. 1 видно, что величина прямых переменных производственных затрат по нормам, относящимся к конкретному виду производимой продукции, формируется следующим образом:

3) на каждой технологической стадии производства продукции (цех, участок, подразделение) суммируются статьи прямых переменных производственных затрат;

3) суммируются прямые переменные затраты всех технологических стадий.

Общая величина прямых переменных производственных затрат по нормам за отчетный период представляет собой алгебраическую сумму прямых переменных производственных затрат каждого вида продукции.

Величина возникших при производстве продукции отклонений фактических прямых переменных производственных затрат по каждому виду продукции и в целом по промышленной организации за отчетный период формируется аналогично прямым переменным затратам по нормам. В конце отчетного периода путем суммирования общей величины прямых переменных производственных затрат по нормам и общей величины отклонений фактических прямых переменных производственных затрат от норм определяется итоговый размер фактических прямых переменных производственных затрат.

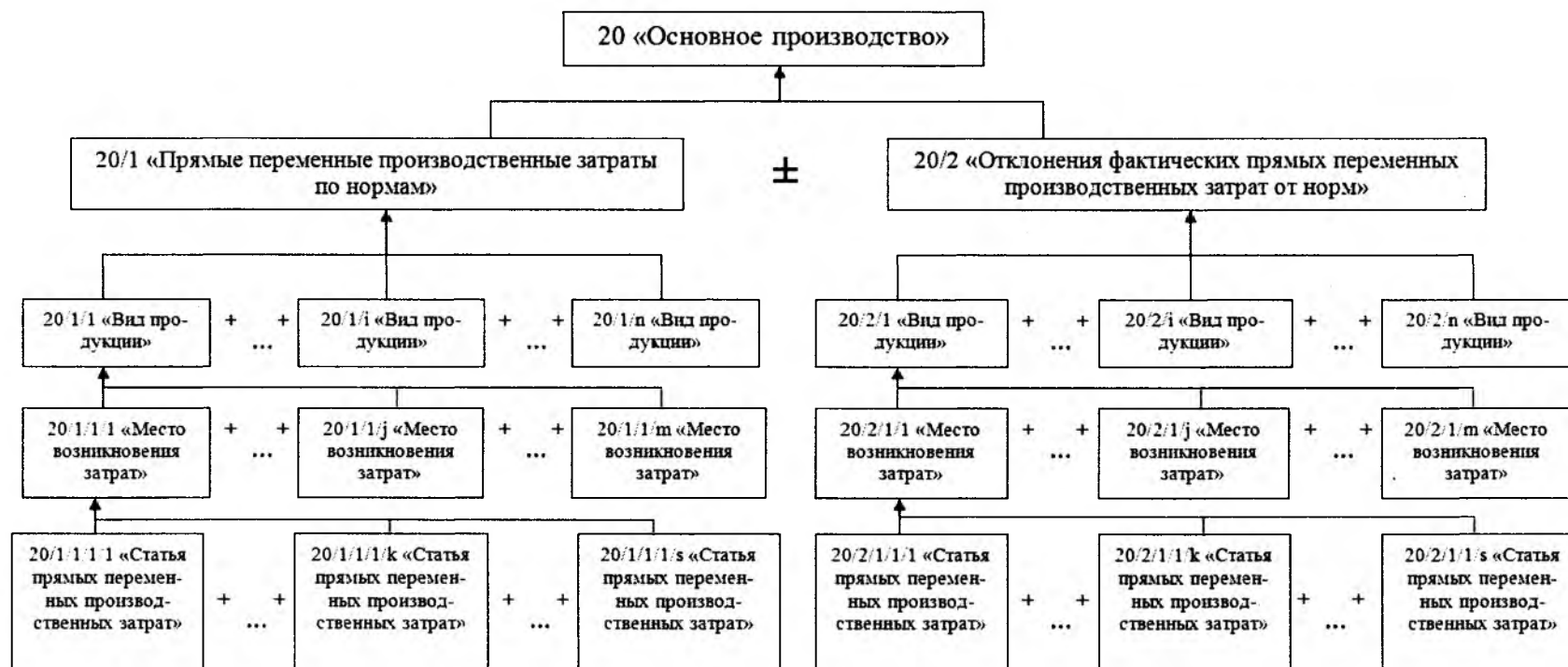


Рис. 1. Формирование на счете 20 «Основное производство» прямых переменных производственных затрат:

n – количество наименований выпускаемой продукции;

m – количество стадий технологического процесса, предусмотренных для производства конкретного вида продукции;

s – количество статей прямых переменных производственных затрат.

i, j, k – код наименования выпускаемой продукции, стадии технологического процесса, статьи прямых переменных производственных затрат соответственно.

Кодировку субсчета третьего уровня необходимо детализировать с учетом существу-ющей на производстве цеховой организации, которая основана на технологическом процессе производства продукции, размерах субъекта хозяйствования и структуре управления.

Как видно из рис. 1, на счете 20 «Основное производство» предлагается формировать информацию о производстве продукции только по прямым переменным производственным затратам. Величина общепроизводственных и общехозяйственных расходов в конце отчетного периода не переносится с соответствующих собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 20 «Основное производство», а списывается в дебет счета 90 «Реализация». Такой подход является экономически обоснованным, так как данные расходы или вменены самим производственным процессом (общепроизводственные расходы), или связаны с обеспечением функционирования субъекта хозяйствования как обособленного имущественно-хозяйственного комплекса (общехозяйственные расходы). Итак, общепроизводственные и общехозяйственные расходы являются инвариантными по отношению к отдельной единице готовой продукции и не зависят от ее создания, следовательно, они должны быть признаны расходами отчетного периода и отражены по дебету счета 90 «Реализация» по окончании месяца. Такой подход практически полностью (за исключением методики списания общепроизводственных расходов) соответствует принципам Международных стандартов финансовой отчетности [3, с. 2-3] и стандартам US GAAP [2, с. 90-91, 233], что, в конечном итоге, позволит гармонизировать отечественную практику учета производственных затрат с международной.

Предложена группировка затрат по статьям, из которой по экономическому содержанию прямыми переменными являются следующие:

1. «Сырье и материалы»;
2. «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера»;
3. «Возвратные отходы» (вычитаются);
4. «Топливо и энергия на технологические цели»;
5. «Основная заработная плата производственных рабочих с начислениями»;
6. «Дополнительная заработная плата производственных рабочих с начислениями».

В течение отчетного периода произведенная продукция приходится на склад готовой продукции. В связи с тем, что фактическая усеченная себестоимость произведенной продукции будет выявлена только в конце отчетного периода, готовая продукция приходится по утвержденной в учетной политике условной оценке (учетной цене). Для обеспечения логической взаимосвязи между счетами 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» рекомендуем использовать в качестве учетной цены показатель усеченной нормативной себестоимости. Для этого необходимо к счету 43 «Готовая продукция» открыть по аналогии со счетом 20 «Основное производство» следующие субсчета:

43/1 «Усеченная нормативная себестоимость»;

43/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости от нормативной».

В течение отчетного периода выпуск готовой продукции будет отражаться следующей записью:

Д-т сч. 43/1 «Усеченная нормативная себестоимость»;

К-т сч. 20/1 «Прямые переменные производственные затраты по нормам».

В конце отчетного периода после определения величины незавершенного производства по нормам, а также отклонений фактических прямых переменных производственных затрат от нормативных на счет 43 «Готовая продукция» будет списана та величина отклонений, которая приходится на произведенную в течение месяца готовую продукцию. Данная операция в бухгалтерском учете отразится следующей записью:

Д-т сч. 43/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости от нормативной»;

К-т сч. 20/2 «Отклонения фактических прямых переменных производственных затрат от норм».

Следовательно, в конце отчетного периода по дебету счета 43 «Готовая продукция» будет сформирована величина фактической усеченной себестоимости произведенной продукции. Взаимосвязь информации, формируемой на счетах 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» представлена на рис. 2.

Дальнейший переход от величины усеченной себестоимости произведенной продукции к величине усеченной себестоимости реализованной продукции во многом зависит от методики учета выручки от реализации продукции. Связано это с тем, что усеченная себестоимость реализованной продукции отразится по дебету счета 90 «Реализация» только тогда, когда по кредиту счета 90/1 «Выручка от реализации» будет признана соответствующая величина выручки.

Усеченная себестоимость реализованной продукции после выполнения всех условий признания выручки от реализации продукции и ее отражения по кредиту счета 90 «Реализация», субсчету 1 «Выручка от реализации» отразится по дебету счета 90 «Реализация», суб-счета 2, который целесообразно переименовать в «Усеченную себестоимость реализованной продукции».

Процесс формирования информации об усеченной себестоимости реализованной продукции заключается в том, что в течение отчетного периода реализованная готовая продукция оценивается по учетной цене, т.е. по нормативной усеченной себестоимости, а в конце отчетного периода путем списания соответствующих отклонений фактической усеченной себестоимости от нормативной величина реализованной продукции доводится до уровня фактической усеченной себестоимости. В целях обеспечения единства в оценке готовой продукции на всех стадиях ее движения и во взаимосвязи данных об усеченной себестоимости готовой продукции, формируемых на счетах 43 «Готовая продукция» и 90 «Реализация», считаем необходимым открыть к счету 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» следующие субсчета второго порядка:

90/2/1 «Усеченная нормативная себестоимость реализованной продукции»;

90/2/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости реализованной продукции от нормативной».

В течение месяца со счета 43/1 «Усеченная нормативная себестоимость» в дебет счета 90/2/1 «Усеченная нормативная себестоимость реализованной продукции» списывается информация о реализованной продукции по нормативной усеченной себестоимости. В конце отчетного периода списываются с кредита счета 43/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости от нормативной» в дебет счета 90/2/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости реализованной продукции от нормативной» отклонения фактической усеченной себестоимости от нормативной, относящиеся к реализованной продукции. В итоге, по дебету счета 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» будет сформирована величина фактической усеченной себестоимости реализованной продукции.

Информация, сформированная по счету 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции», позволит заполнить одноименную строку в Отчете о прибылях и убытках вместо заполняемой в настоящее время строки «Себестоимость реализованной продукции», по которой формируется информация о себестоимости реализованной продукции, не имеющей научно обоснованных качественных характеристик, раскрывающих ее экономическую сущность.

Взаимосвязь данных об усеченной себестоимости реализованной продукции, формирующихся на счетах 43 «Готовая продукция» и 90 «Реализация» представлена на рис. 3.

Большое значение для получения достоверной информации о величинах усеченной себестоимости отгруженной и реализованной продукции имеет организация аналитического учета готовой продукции на различных стадиях ее движения, а также надлежащий переход от данных, сформированных на аналитическом уровне, к данным, которые обобщаются на синтетическом уровне. В настоящее время информация о себестоимости реализованной продукции формируется следующим образом:

- 1) в течение месяца в соответствующей ведомости фиксируется информация о поступившей на склад готовой продукции по учетной цене;
- 2) в конце отчетного периода в данную ведомость переносится информация о фактической себестоимости произведенной продукции;
- 3) определяется величина отклонения фактической себестоимости произведенной продукции от ее стоимости по учетной цене;
- 4) рассчитывается общая величина готовой продукции, поступившей на склад за отчетный период по учетной цене, фактической себестоимости, а также определяется итоговая величина отклонений фактической себестоимости всей произведенной продукции от ее стоимости по учетной цене;
- 5) исчисляется процент отклонений фактической себестоимости от стоимости готовой продукции по учетным ценам (Проц. откл.), по следующей формуле:

$$\text{Проц. откл.} = \frac{O_{\text{н.м.}} + O_{\text{т.м.}}}{\Gamma\text{П}_{\text{н.м.}} + \Gamma\text{П}_{\text{т.м.}}} \times 100\%,$$

где $O_{\text{н. м.}}$ – отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетной цене на начало месяца;

$O_{\text{т. м.}}$ – отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетной цене, произведенной в течение отчетного месяца;

$\Gamma\text{П}_{\text{н.м.}}$ – стоимость готовой продукции на начало отчетного месяца по учетной цене;

$\Gamma\text{П}_{\text{т.м.}}$ – стоимость готовой продукции по учетной цене, произведенной в течение отчетного месяца;



Рис. 2. Взаимосвязь информации, формируемой на счетах 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция»

Примечание: Собственная разработка в рамках предлагаемой методики синтетического учета производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции при формировании валовой прибыли.

- б) рассчитывается величина отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетной цене, приходящихся на отгруженную в течение отчетного периода готовую продукцию, путем умножения итоговой стоимости реализованной готовой продукции по учетной цене на процент отклонений;
- 7) определяется итоговая величина фактической себестоимости реализованной продукции путем суммирования общей стоимости реализованной продукции по учетной цене и рассчитанной величины отклонений, приходящихся на общую стоимость реализованной продукции по учетной цене;
- 8) общая величина фактической себестоимости остатков нерезализованной готовой продукции на конец месяца определяется аналогично общей величине фактической себестоимости реализованной продукции [5].

Существенным недостатком данной методики является нарушение принципа тождества данных, сформированных на аналитическом и синтетическом уровнях счетов бухгалтерского учета. Данный принцип предполагает, что обороты и остатки по счетам синтетического учета должны быть равны оборотам и остаткам по счетам аналитического учета, открытым к соответствующим счетам синтетического учета [1, с. 37]. Оборотом по кредиту счета 43 «Готовая продукция» является величина фактической усеченной себестоимости реализованной продукции, которая определяется суммированием фактической усеченной себестоимости каждой единицы реализованной продукции. Однако усеченная фактическая себестоимость реализованной продукции, исчисленная расчетным путем по действующей методике, в конечном итоге оказывается или заниженной, или завышенной по сравнению с той, которая соответствует принципу тождественности. Использование расчетного метода при формировании фактической усеченной себестоимости реализованной продукции оправдано его относительной простотой. Ведь применяя его, отпадает необходимость в получении данных о фактической усеченной себестоимости каждой единицы реализованной продукции. Последнее является весьма трудоемким процессом, особенно когда промышленная организация выпускает и реализует широкую номенклатуру многосерийной продукции. Однако в условиях применения современных автоматизированных систем обработки учетно-аналитической информации использование в учетной практике промышленных организаций метода сплошной идентификации готовой продукции, при котором по каждой единице каждого вида произведенной и реализованной продукции в учетной практике будет получена информация о ее фактической усеченной себестоимости, является экономически обоснованным. При автоматизированной обработке данных метод сплошной идентификации не будет трудоемким, а информация о фактической усеченной себестоимости реализованной продукции будет формироваться своевременно и, как следствие, являться релевантной, т.е. на ее основе будут приниматься рациональные управленческие решения.

Применение в учетной практике промышленных организаций метода сплошной идентификации для получения информации о фактической усеченной себестоимости реализованной продукции в отличие от применяемой методики позволит обеспечить соответствие величины этого показателя на аналитическом и синтетическом уровнях. Помимо того, его применение позволит совместить количественные и стоимостные обороты готовой продукции, так как на каждой стадии движения формируется информация о фактической усеченной себестоимости каждой ее единицы.

После отражения по дебету счета 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» полной информации об усеченной себестоимости реализованной продукции на счете 90 «Реализация» будет отражен один и тот же объект реализации (готовая продукция), но в различных стоимостных оценках:

по кредиту счета 90 «Реализация», субсчету 1 «Выручка от реализации» 0 по цене реализации без косвенных налогов;

по дебету счета 90 «Реализация», субсчету 2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» по усеченной себестоимости.

Это позволит обеспечить соблюдение принципа сопоставимости доходов и обусловленных данными доходами расходов.

Заключение

Таким образом, в результате проведенного исследования впервые разработана методика синтетического учета производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции. Сущность ее состоит в формировании на отдельных субсчетах 20/1 «Прямые переменные производственные затраты по нормам» и 20/2 «Отклонения фактических прямых переменных



Рис. 3. Взаимосвязь информации, формируемой на счетах 43 «Готовая продукция» и 90 «Реализация»

Примечание: Собственная разработка в рамках предлагаемой методики синтетического учета производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции при формировании валовой прибыли.

производственных затрат от норм», открываемых к счету 20 «Основное производство», информации о прямых переменных производственных затратах по каждому виду производимой продукции. После окончания процесса производства продукции информация с субсчетов 20/1 «Прямые переменные производственные затраты по нормам» и 20/2 «Отклонения фактических прямых переменных производственных затрат от норм» переносится на соответствующие субсчета 43/1 «Усеченная нормативная себестоимость» и 43/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости от нормативной», открытые к счету 43 «Готовая продукция». По мере реализации готовой продукции и признания выручки данные с субсчетов 43/1 «Усеченная нормативная себестоимость» и 43/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости от нормативной» будут переноситься на субсчета 90/2/1 «Усеченная нормативная себестоимость реализованной продукции» и 90/2/2 «Отклонения фактической усеченной себестоимости реализованной продукции от нормативной».

В отличие от существующей практики предлагаемая методика синтетического учета производственных затрат в составе усеченной себестоимости реализованной продукции при формировании валовой прибыли позволит:

во-первых, отразить на счете 20 «Основное производство» только прямые переменные производственные затраты по нормам и отклонениям от норм в разрезе видов выпускаемой продукции, мест их возникновения и статей прямых переменных производственных затрат;

во-вторых, обеспечить гармонизацию учетной цены произведенной и реализованной готовой продукции по нормативной усеченной себестоимости;

в-третьих, вместо используемого в настоящее время расчетного метода определения усеченной себестоимости реализованной продукции формировать ее величину по нормам и отклонениям от норм, относящимся к конкретному виду реализованной продукции, информация по которым списывается в дебет счета 90 «Реализация» с кредита счета 43 «Готовая продукция»;

в-четвертых, получать на счете 90/2 «Усеченная себестоимость реализованной продукции» информацию, на основании которой в Отчете о прибылях и убытках будет заполняться показатель «Усеченная себестоимость реализованной продукции» вместо показателя «Себестоимость реализованной продукции».

УСЕЧЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ ЦВЕТОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ ГЛАЗАМИ БУХГАЛТЕРА И ЭКОНОМИСТА

*Кириенко Н.Н., к.э.н., доцент, заведующая кафедрой учета,
анализа и аудита БГАТУ Игнатович Е.А., аспирант БГАТУ*

На сегодняшний день вопросы ценообразования стоят остро перед предприятиями, занятыми производством цветочной продукции. Поскольку из-за снизившегося спроса, характерного для летнего

Список использованных источников

1. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: Учебник для магистров всех специальностей / Я.В. Соколов [и др.]; под ред. Я. В. Соколова и Т.О. Терентьевой. 0 Москва: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. 438 с.
2. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – Москва: Эксмо, 2007. – 400 с.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 Запасы // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias2.pdf> – Дата доступа: 12.04.2010.
4. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь : утв. приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 881 – Минск: Ризондис, 2011. 0 148 с.
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_N89/. 0 Дата доступа: 01.10.2010.