

совой помощи, также свидетельствует о снижении уровня самообеспеченности бюджета Гомельской области. Вместе с тем, все же в объеме собственных доходов налоги выполняют определяющую роль в отличие от неналоговых доходов.

Таким образом, собственные доходы бюджета Гомельской области формируются в основном за счет регулирующих налогов. Закрепленные же налоги за бюджетом Гомельской области имеют тенденцию к снижению. Это влечет за собой отсутствие налоговой инициативы местных органов управления и зависимость от финансовых решений республиканских властей. В связи с чем для финансовой устойчивости бюджета области предлагается отдавать предпочтение закрепленным конкретным видам налоговых доходов. При этом наличие постоянного, предсказуемого источника доходов позволит местным органам власти осуществлять среднесрочное и долгосрочное планирование своего социального и финансово-экономического развития, а это в свою очередь, повысит экономическую ответственность за исполнение бюджетных полномочий.

В целях укрепления доходной базы местных бюджетов рекомендуется расширить перечень собственных и закрепленных доходов, передать в разряд закрепленных наиболее значимые доходы, что позволит увеличить долю доходов, поступающих на территории регионов. Также для укрепления доходной базы местных бюджетов предлагается изменить концептуальные подходы к распределению доходов, поступающих на территории регионов. Данные мероприятия обеспечат сбалансированность, стабильность региональных бюджетов и повысят возможности местных бюджетов для выполнения возложенных на них задач.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Конституция Республики Беларусь от 15 марта 1994 г. № 2875-XII (в ред. от 17 нояб. 2004 г. № 1)
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь: [принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.; одобрен Советом Респ. 2 дек. 2002 г.] (в ред. от 13 нояб. 2008 г. № 449-З)
3. О бюджете Гомельской области на 2008 год: решение Гомельского областного Совета депутатов от 26 декабря 2007 г. № 83.
4. Об областном бюджете на 2009 год: решение Гомельского областного Совета депутатов от 20 декабря 2008 г. № 165 (в ред. от 05 марта 2009 г. № 190)
5. Об областном бюджете на 2010 год: решение Гомельского областного Совета депутатов от 24 декабря 2009 г. № 300.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

В. Н. Познякевич, БГЭУ

Изучение состава оборотных активов организаций текстильной промышленности показывает, что значительный удельный вес в их структуре занимает такой вид активов, как незавершенное производство. Согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641) к незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также полуфабрикаты и продукция, обработка которых к концу месяца не закончена, и готовая продукция, не принятая отделом технического контроля. Не относятся к незавершенному производству разного рода материалы, полученные цехами, но не начатые обработкой независимо от того, где они находятся (в кладовой или у рабочего места); полученные со стороны и находящиеся в цехе полуфабрикаты, не начатые обработкой; комплектующие изделия, заделы и полуфабрикаты, не прошедшие обработки; окончательно забракованные полуфабрикаты и изделия (п. 2.8) [4].

В отраслях легкой промышленности незавершенное производство исключительно разнообразно. В текстильной отрасли – это сырье в смеси, холсты, лента, ровница, пряжа на машинах, суровые ткани на всех стадиях отделки.

Важнейшим аспектом учета незавершенного производства является его оценка. Оценка имущества организации не является самоцелью, она подчинена решению какой-либо конкретной задачи. Энциклопедический словарь определяет оценку запасов (stock valuation) как осуществление приемлемой оценки денежной стоимости запасов сырья, незавершенного производства и конечных продуктов фирмы [9, с. 436]. По словам Воскресенской Л.С. «...являясь одной из центральных категорий бухгалтерского учета, оценка одновременно составляет и одну из основных его методологических проблем, так как изначально, будучи многовариантной компонентой, она соответственно предполагает и многовариантность определения перечня других центральных учетных категорий, включая финансовый результат и имущество» [2, с. 25].

Между величиной незавершенного производства и себестоимостью реализованной продукции существует взаимосвязь, вытекающая из формул расчета себестоимости выпущенной из производства продукции и себестоимости реализованной готовой продукции. Чем выше оценка незавершенного производства, тем ниже будет себестоимость реализованной продукции, что, в свою очередь, приводит к замедлению оборачиваемости оборотных активов; чем меньше оценка незавершенного производства в конце отчетного периода, тем выше себестоимость реализованной продукции. Таким образом, максимально точная оценка незавершенного производства позволяет принимать правильные управленческие решения, объективно определять величину себестоимости готовой продукции, а соответственно, и величину себестоимости реализованной продукции, и в конечном итоге, – финансовый результат деятельности организаций. Именно данным обстоятельством и объясняется важность изучения проблемы оценки незавершенного производства.

Традиционно в системе бухгалтерского учета в зависимости от полноты включения затрат применяют следующие виды оценок незавершенного производства:

- по прямым материальным затратам;
- по прямым затратам;
- по производственной себестоимости [6, с. 166].

Согласно действующему законодательству незавершенное производство в массовом производстве (к которому относится текстильная хлопчатобумажная отрасли) может оцениваться по производственной себестоимости (плановой или нормативной) или по прямым статьям расходов, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При оценке незавершенного производства по прямым затратам (материальным и трудовым) накладные расходы полностью включаются в себестоимость товарного выпуска (таблица 1).

Таким образом, вопросы оценки незавершенного производства усложняются еще и тем обстоятельством, что в зависимости от учетной политики может возникнуть необходимость распределения общехозяйственных расходов между незавершенным производством и себестоимостью выпущенной из производства продукции; иначе общехозяйственные расходы относятся только к готовой продукции либо признаются расходами отчетного периода и относятся непосредственно на счет 90 «Реализация».

Кроме того, если в организации существенна доля давальческих операций, а незавершенное производство оценивается только по прямым материальным затратам, то очевидно, величина себестоимости готовой продукции будет завышена, поскольку она будет включать затраты на изготовление как прошедших, так и не прошедших все стадии обработки изделий.

Выбор метода оценки незавершенного производства является достаточно серьезной задачей. Ее решение во многом зависит от отраслевой принадлежности организации и от наличия и содержания отраслевой методики калькулирования себестоимости продукции.

Оценка незавершенного производства в текстильной промышленности имеет свои особенности и определяется Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641).

Остатки незавершенного производства в текстильной промышленности оцениваются в каждом технологическом переделе. В прядильном производстве остатки смеси, холстов, ленты, ровницы и пряжи приводятся к массе смеси исходного сырья по плановым нормам выхода из смеси отдельных видов полуфабрикатов и пряжи.

Определенное таким образом количество смеси оценивается по цене смеси каждой сортровки за вычетом стоимости возвратных отходов, которые учтены в плановых нормах по каждому виду полуфабрикатов и пряжи в переходах прядильного производства [4]. Остатки незавершенного производства расходами по обработке не оценивают, а их величину включают в себестоимость выпуска продукции прядильного передела.

В ткацком производстве остатки пряжи в незавершенном производстве и суровых тканей, приведенные к весу пряжи, оцениваются по ценам поступления каждого номера пряжи. Как и в прядении, расходы по обработке относят в себестоимость выпуска продукции ткацкого передела.

В отделочном производстве остатки тканей в незавершенном производстве оцениваются по стоимости сырья или стоимости сырья и 50 % затрат на обработку, предусмотренной в плановых калькуляциях готовых изделий [4].

Таким образом, в организациях текстильной промышленности оценку незавершенного производства рекомендуется осуществлять, согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641), преимущественно по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (по прямым материальным затратам).

Величина незавершенного производства определяется расчетным путем. Именно поэтому существует необходимость в разработке единой методики его оценки. Изучение действующей методики учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности показывает, что она имеет определенные недостатки и не позволяет дать адекватную оценку незавершенному производству. Данное утверждение основывается, прежде всего, на том, что затраты основного производства аккумулируются по статьям затрат, предусмотренным Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641):

Таблица 1

Порядок оценки незавершенного производства согласно Методическим рекомендациям прогнозирования, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь (Приказ Министерства Промышленности Республики Беларусь 01.04.2004 г. № 250)	...Остатки незавершенного производства оценивают обычно в том же порядке, который установлен для калькуляции себестоимости готовой продукции... ...На предприятиях массового и крупносерийного производства детали, находящиеся в обработке, оцениваются, исходя из норм расхода по каждой статье прямых затрат с учетом степени готовности детали; при этом материалы оцениваются по действующим на конец месяца нормам, зарплата исчисляется по каждой операции, исходя из расценки, накладные расходы включаются в незавершенное производство при наличии экономии в сумме фактических расходов, а в случае перерасхода – в размерах нормы или планового процента. Таким образом, незавершенное производство в массовом и серийном производстве может оцениваться по производственной себестоимости (плановой или нормативной) или по прямым статьям расходов, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При оценке незавершенного производства по прямым затратам (материальным и трудовым) накладные расходы полностью включаются в себестоимость товарного выпуска. Данные о себестоимости остатков незавершенного производства в цехах обобщаются в целом по предприятию с выделением затрат каждого цеха. Данные оценки незавершенного производства группируются в том же порядке, в каком ведется сводный учет затрат на производство, т.е. по типам или по другим группам однородных изделий.
Учет и особенности оценки незавершенного производства согласно Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности (Постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь от 31.12.2003 г. № 191/263 с изменениями и дополнениями от 21.12.2007 г. №194/228)	п. 17. Порядок учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации на основе отраслевых методических рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Статьи «Сырье и материалы» и «Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты» в составе незавершенного производства оцениваются в фиксированных ценах
Порядок оценки незавершенного производства согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641)	<i>В прядильном производстве</i> остатки смеси, холстов, ленты, ровницы и пряжи приводятся к массе смеси исходного сырья по плановым нормам выхода из смеси отдельных видов полуфабрикатов и пряжи. Определенное таким образом количество смеси оценивается по цене смеси каждой сортировки за вычетом стоимости возвратных отходов, которые учтены в плановых нормах по каждому виду полуфабрикатов и пряжи в переходах прядильного производства. <i>В ткацком производстве</i> остатки пряжи в незавершенном производстве и суровых тканей, приведенные к весу пряжи, оцениваются по ценам поступления каждого номера пряжи. <i>В отделочном производстве</i> остатки тканей в незавершенном производстве оцениваются по стоимости сырья или стоимости сырья и 50% затрат на обработку, предусмотренной в плановых калькуляциях готовых изделий.
Порядок оценки незавершенного производства, применяемый РУП «БПХО»	<i>Соответствует</i> Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641) <i>В прядильном производстве:</i> по средней цене смеси за минусом вышедших отходов и тары с кип. <i>В ткацком производстве:</i> по фактической себестоимости сырья плюс плановая стоимость обработки прядильного передела. Пряжа из центрального хлопкового склада, поступившая со стороны, принимается к учету по цене поступления пряжи. По давальческим операциям, незавершенное производство из прядильного передела оценивается по плановой стоимости обработки прядильного передела.

- Сырье и основные материалы;
- Возвратные отходы (вычитаются);
- Вспомогательные материалы на технологические цели;
- Топливо и энергия на технологические цели;
- Заработная плата производственных рабочих;
- Отчисления на социальные нужды;
- Расходы на подготовку и освоение производства;
- Общепроизводственные расходы;
- Общехозяйственные расходы;
- Потери от брака;
- Прочие производственные расходы;
- Коммерческие расходы.

Согласно МСБУ «Запасы» (в редакции 2005 г.) затраты на переработку включают прямые затраты труда и другие аналогичные прямые затраты, а также распределяемые на систематической основе постоянные и переменные накладные производственные расходы [6, с. 149]. Опираясь на рекомендации вышеупомянутого стандарта, в организациях текстильной промышленности происходит занижение незавершенного производства на величину таких статей затрат, как «Заработная плата производственных рабочих», «Отчисления на социальные нужды», «Общепроизводственные расходы», поскольку его стоимость должна включать не только прямые материальные затраты, но и соответствующую долю приложенного труда и расходов, связанных с управлением. Одновременно на величину этих же затрат происходит завышение себестоимости готовой продукции.

В этой связи в целях формирования достоверной величины незавершенного производства в организациях текстильной промышленности целесообразно его оценивать по тем же статьям затрат, что и готовую продукцию, за исключением статей затрат «Расходы на подготовку и освоение производства», «Общехозяйственные расходы», «Потери от брака», «Прочие производственные расходы», «Коммерческие расходы». Общехозяйственные расходы следует относить на себестоимость готовой продукции; коммерческие расходы следует относить непосредственно на счет 90 «Реализация». При использовании такого механизма оценки незавершенного производства следует учитывать степень его готовности и его удельный вес в общей величине изготавливаемой продукции.

В целом порядок оценки незавершенного производства, применяемый РУП «Барановичское производственное хлопчатобумажное объединение», соответствует Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05.12.2005 г. № 15-8/641). Однако имеются некоторые особенности.

В прядильном производстве натуральные остатки незавершенного производства – смеси, холстов, ленты, ровницы и пряжи – приводятся к весу исходного сырья, а затем их оценка осуществляется по средней цене смеси за минусом вышедших отходов и тары. Расходы на обработку в незавершенное производство не включаются, а относятся на себестоимость изготовленной продукции.

В ткацком производстве – по фактической себестоимости сырья плюс плановая стоимость обработки прядильного передела. Пряжа из центрального хлопкового склада, поступившая со стороны, принимается к учету по цене поступления пряжи. По давальческим операциям, незавершенное производство из прядильного передела оценивается по плановой стоимости обработки прядильного передела.

Таким образом, использование в практике бухгалтерского учета разных методов оценки незавершенного производства приводит к изменению стоимости оборотных активов (незавершенного производства и готовой продукции) и таких важнейших показателей, как величина реализованной продукции и прибыль от реализации продукции.

При выборе метода оценки незавершенного производства следует исходить из следующих важнейших факторов:

- реальной возможности применить тот или иной метод на практике;
- необходимости сокращения трудоемкости учетных процедур при допустимом уровне достоверности проведенной оценки;
- наличия и возможностей автоматизированной системы ведения учета;
- возможности повышения прозрачности учета, унификации учетных процедур и преемственности (консерватизма) учетной политики.

Нельзя игнорировать тот факт, что включение в стоимость незавершенного производства (с учетом трудоемкости учетного процесса) максимально возможного перечня затрат по переработке пряжи в суровые ткани, повышает точность оценки незавершенного производства (пряжи на различных этапах ее обработки в ткацком производстве и суровых тканей в отделочном производстве). Оценка незавершенного производства по стоимости материалов является наименьшей по значению, при этом стоимость готовой продукции является макси-

мальной. Самой же достоверной оценкой является оценка незавершенного производства максимально приближенная к его полной себестоимости.

Необходимо отметить, что действующий порядок отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности стоимости незавершенного производства нуждается также в совершенствовании.

В отечественной практике учета и отчетности незавершенное производство отражается на счетах по учету затрат по основным видам деятельности организации и во втором разделе баланса «Оборотные активы», что не соответствует назначению счетов согласно общепринятой в международной практике их классификацией. Данное несоответствие может быть устранено путем введения отдельного счета «Незавершенное производство», на котором и будут аккумулироваться остатки по счетам расходов, формирующих себестоимость продукции, которые и должны найти отражение по отдельной строке в бухгалтерском балансе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд.-во Проспект, 2007. – 672 с.
2. Воскресенская, Л.С. Бухгалтерский учет и отчетность в микроэкономической системе инвестиционного менеджмента: монография / Л.С. Воскресенская. – Гродно: ГрГУ, 2005. – 163 с.
3. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / под ред. Л.И. Ушвицкого, А.А. Мазуренко. – Ростов н/Д.: Феникс, 2009. – 153 с.
4. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности: утв. Президентом государственного концерна «Беллепром» 5 декабря 2005 г. – № 15–8/641.
5. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие / А.П. Михалкевич. – Минск.: ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003. – 202 с.
6. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
7. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом / Д.А. Панков. – Учебное пособие – 2-е изд. – М.: Новое знание, 2003 г. – 251 с.
8. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Минфина Респ. Беларусь, 30.05.2003 г., №89 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 5 сентября 2003 г. – № 8/9975.
9. Финансы. Деловой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко, П.Г. Никитенко [и др.]. – Минск: ИООО «Право и экономика», 2003. – 762 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ ФИНАНСИРУЕМЫХ ИЗ БЮДЖЕТА

А. В. Липский, аспирант БГУ

При осуществлении приносящей доходы деятельности учреждения образования, финансируемые из бюджета, формируют и представляют различным государственным организациям бухгалтерскую, налоговую и статистическую отчетность, связанную с осуществлением данной деятельности.

На практике осуществления бухгалтерского учета и формирования отчетности (налоговой, статистической) в бюджетных организациях возникает необходимость приведения данных учета к требованиям, установленных форм отчетности. Показатели выручки от реализации продукции (работ, услуг), себестоимости, операционных и внереализационных доходов и расходов, вложений во внеоборотные активы (инвестиций в основной капитал) и многие другие не находят отражения в настоящее время в плане счетов бюджетных организаций и соответственно не имеют соответствующих показателей в отчетности. Для представления налоговой, статистической отчетности бухгалтерским службам бюджетных организаций приходится производить отдельный учет и расчет вышеуказанных показателей. В конечном итоге возникает проблема отсутствия в учете бюджетных организаций показателей, необходимых для составления налоговой, статистической отчетности.

На существование данной проблемы неоднократно указывали ученые и специалисты А. А. Чернюк, Л. С. Москалева и др.

Учитывая нерешенность проблемы, в настоящее время, наиболее приемлемым будет процесс трансформации показателей бухгалтерского учета бюджетных организаций в статьи учета типового плана счетов, используемых коммерческими организациями.

Трансформация показателей бухгалтерского учета бюджетных организаций – это процесс, направленный на подготовку финансовой отчетности на отчетную дату посредством изменения классификации статей бухгалтерской отчетности бюджетных организаций в статьи финансовой отчетности, используемые коммерческими организациями.