

4. Костян Д. Как вести налоговый учет/ Налоговый вестник.– 2005.– № 11.
5. Налоговый и бухгалтерский учет должны сблизиться. Интервью с начальником Департамента налогообложения прибыли Министерства по налогам и сборам России К. И. Оганяном/ Российский налоговый курьер.– № 5.– 2003.
6. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02».
7. Бухгалтерский учет: Учебное пособие/ Под ред. Я.В. Соколова.– М.: Проспект, 2004.
8. Заяц Н.Е. Теория налогов: Учебник.– Мн.: БГЭУ, 2002.
9. Левкович О.Н., Бурцева И.Н., Акулич Ю.И. Бухгалтерский учет.– Мн.: Техноперспектива, 2003.
10. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.– М.: Бухгалтерский учет, 2003.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА: ОТЕЧЕСТВЕННАЯ И ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА

Л.С. Воскресенская, канд. экон. наук, БГЭУ

Одним из видов оборотных активов организаций производственной сферы является незавершенное производство. Актуальность вопросов учета и оценки незавершенного производства обусловлена тем, что от того, какие учетные и оценочные методики будут выбраны, во многом зависит денежная оценка себестоимости реализованной продукции. Данный вывод находит подтверждение в следующих формулах расчета себестоимости выпущенной и реализованной готовой продукции (1, 2).

$$С_{рп} = ГПн + П_{гп} - ГПк, \quad (1)$$

где $С_{рп}$ – себестоимость реализованной продукции;

$ГПн$, $ГПк$ – остатки готовой продукции соответственно на начало и конец отчетного периода;

$П_{гп}$ – себестоимость готовой продукции, поступившей в течение отчетного месяца.

В свою очередь себестоимость готовой продукции, поступившей в течение отчетного месяца, определяется по формуле (2):

$$П_{гп} = НПн + З - НПк, \quad (2)$$

где $НПн$, $НПк$ – остатки незавершенного производства соответственно на начало и конец отчетного периода;

$З$ – затраты отчетного периода.

Таким образом, выбранная методика оценки остатков незавершенного производства непосредственно влияет на себестоимость поступившей на склад в отчетном периоде готовой продукции (формула 2) и, как следствие, на себестоимость реализованной продукции (формула 1). Данная зависимость отражена на рисунке 1.

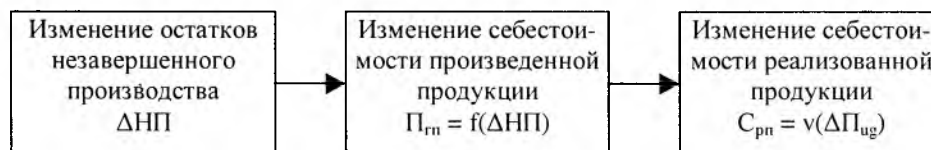


Рис. 1. Причинно-следственная связь изменения остатков незавершенного производства и себестоимости реализованной продукции

Причем, такое влияние проявляется в тех случаях, когда имеются изменения в остатках незавершенного производства. Если остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода равны, то при прочих одинаковых условиях (величина затрат отчетного периода, остатки готовой продукции на начало и конец отчетного периода) выбранная методика учета и оценки незавершенного производства не будет оказывать влияния на себестоимость реализованной продукции. Если остатки незавершенного производства на конец периода возрастают (уменьшаются), то соответственно будет уменьшаться (возрастать) себестоимость реализованной продукции. При этом, чем более высокой будет оценка единицы изделия находящегося в незавершенном производстве, тем более существенными будут колебания себестоимости.

Целью исследования, результаты которого излагаются в настоящей статье, является определение причинно-следственных связей и количественное измерение влияния методов оценки незавершенного производства на показатель себестоимости реализованной продукции.

Для достижения названной цели необходимо рассмотреть существующие методы учета и оценки незавершенного производства в отечественной и зарубежной практике.

Согласно действующим в Республике Беларусь положениям незавершенное производство может оцениваться одним из следующих методов:

- по стоимости находящихся в производстве сырья, материалов и покупных полуфабрикатов;
- по номенклатуре статей прямых расходов;
- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной производственной себестоимости [6].

При оценке незавершенного производства по производственной себестоимости значение имеет порядок списания общехозяйственных расходов. Согласно учетной политике эти расходы могут включаться в производственную себестоимость готовой продукции. В этом случае в зависимости от выбранного варианта оценки незавершенного производства они могут либо распределяться между незавершенным производством и себестоимостью готовой продукции, либо не учитываться при оценке незавершенного производства и капитализироваться на сч. 43 «Готовая продукция». Кроме того, общехозяйственные расходы могут списываться непосредственно в дебет сч. 90 «Реализация», в полной сумме признаваясь расходами отчетного периода.

Аналогичный описанному выше подход к учету и оценке незавершенного производства применяется и в Российской Федерации [1, 5]. В международной учетной практике используются иные варианты. Во-первых, необходимо отметить, что порядок учета незавершенного производства соответствует и отвечает требованиям, предъявляемым в целом к учету производственных запасов (МСФО 2 «Запасы»). То есть отдельный стандарт, регулирующий особенности учета и оценки незавершенного производства, отсутствует. Как следствие, в различных странах могут применяться и фактически применяются разные учетные и оценочные методики.

Например, в Финляндии и Дании незавершенное производство оценивается в основном только по переменным статьям затрат [3, 2]. Во Франции наравне с калькуляцией по переменным статьям затрат применяются и системы калькуляции с полным распределением [7]. В Великобритании при оценке себестоимости незавершенного производства между его остатками и готовой продукцией распределяются все производственные расходы. Как отмечает К. Друри, именно последний вариант характерен для большинства стран [3].

Еще одной отличительной чертой международной практики учета незавершенного производства является использование двух вариантов его оценки: по средневзвешенным ценам и методом ФИФО. ГААП США на сегодняшний день допускает также и метод ЛИФО [4]. Относительно использования данных методов необходимо отметить следующее. В теории и на практике существует два способа оценки себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. Первый предполагает оценку незавершенного производства по выбранной и отраженной в учетной политике номенклатуре статей затрат. После чего по балансовому уравнению (2) рассчитывается себестоимость готовой продукции. В этом случае в стоимость незавершенного производства на конец периода включаются только текущие затраты, а стоимость незавершенного производства на начало периода полностью включается в себестоимость готовой продукции. То есть описанный подход соответствует логике метода ФИФО. Именно он применяется в нашей стране.

При использовании метода оценки по средневзвешенным ценам необходимо стоимость незавершенного производства на начало периода наравне с текущими затратами этого периода распределить между себестоимостью готовой продукции и стоимостью незавершенного производства на конец периода. Такое распределение может быть осуществлено при использовании для оценки остатков незавершенного производства метода эквивалентных единиц, который широко применяется в зарубежной практике [3].

Выше уже отмечалось, что чем более высокой будет оценка единицы изделия, находящегося в незавершенном производстве, тем более существенными будут колебания себестоимости произведенной и реализованной продукции при изменении объемов незавершенного производства. Данное положение позволяет проранжировать описанные оценочные методы с учетом их влияния на величину себестоимости готовой продукции в условиях изменения остатков незавершенного производства (рис. 2).

Что касается применения при оценке незавершенного производства метода ФИФО и метода средневзвешенных цен, можно отметить, что при использовании метода ФИФО стоимость единицы продукции, незавершенной производством больше, чем при использовании метода средневзвешенных цен. Следовательно, интенсивность изменения себестоимости продукции вследствие изменения остатков незавершенного производства при данном методе будет выше, чем при методе средневзвешенных цен.

Таким образом, в вышеизложенном было показано, что:

1) величина остатков незавершенного производства и, следовательно, методы их оценки оказывает непосредственное влияние на себестоимость произведенной продукции, то есть последняя является функцией изменения остатков незавершенного производства: $P_{гп} = f(\Delta НП)$ (рис. 1);

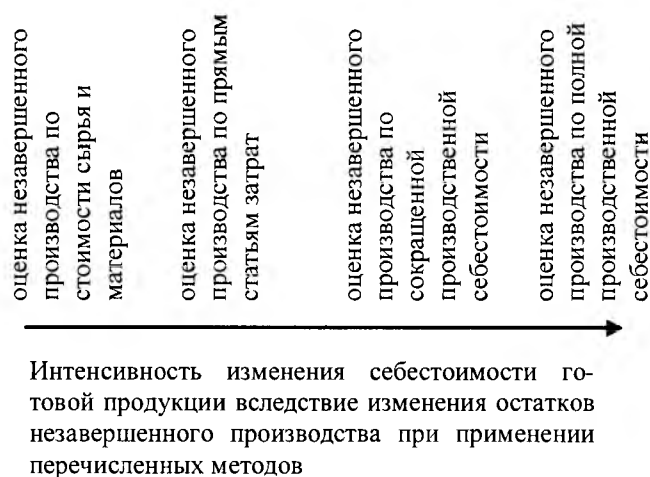


Рис. 2. Влияние методов оценки незавершенного производства на себестоимость готовой продукции

2) себестоимость произведенной продукции оказывает влияние на себестоимость продукции реализованной, что также можно выразить в виде функциональной зависимости: $C_{rp} = v(\Delta\Pi\Gamma)$ (рис. 1).

В то же время зависимость себестоимости реализованной продукции от себестоимости продукции произведенной определялась только по формуле (1). Между тем эта зависимость более сильная, так как проявляется и в оценке остатков готовой продукции (формула (3)):

$$P_{\Gamma\Gamma} = \frac{C_{\Gamma n} + \Pi_{\Gamma n}}{q_{\Gamma n} + q_{\Gamma n}}, \quad (3)$$

где $p_{\Gamma\Gamma}$ – себестоимость единицы готовой продукции;

$C_{\Gamma n}$ – стоимость всего объема готовой продукции, находящейся на складе на начало отчетного периода;

$\Pi_{\Gamma n}$ – себестоимость готовой продукции, поступившей в течение отчетного периода. Так как данный показатель непосредственно зависит от изменения остатков незавершенного производства (формула 2), то его можно представить в виде функции: $\Pi_{\Gamma n} = f(\Delta\Pi\Gamma)$;

$q_{\Gamma n}$; $q_{\Gamma n}$ – количество готовой продукции на начало отчетного периода и поступившей в течение отчетного периода.

Следовательно, изменение себестоимости выпущенной продукции, которое непосредственно зависит от применяемых методов оценки незавершенного производства, влияет на себестоимость реализованной продукции, в том числе за счет изменения себестоимости единицы готовой продукции, находящейся на складе. Общая формула, отражающая зависимость себестоимости реализованной продукции от методов оценки незавершенного производства и себестоимости произведенной готовой продукции, может быть представлена в следующем виде:

$$C_{rp} = \frac{C_{\Gamma n} + \Pi_{\Gamma n}(\Delta\Pi\Gamma)}{q_{\Gamma n} + q_{\Gamma n}} \times q_{\Gamma n} + O\gamma o(\Delta NO) + \frac{C_{\Gamma n} + \Pi_{\Gamma n}(\Delta\Pi\Gamma)}{q_{\Gamma n} + q_{\Gamma n}} \times q_{\Gamma n}. \quad (4)$$

Приведенное уравнение отражает функциональную зависимость между себестоимостью реализованной продукции, себестоимостью произведенной продукции и остатками незавершенного производства. Взяв за основу данное уравнение и используя технологию дифференциального исчисления, можно рассчитать, насколько изменится себестоимость реализованной продукции при изменении:

- остатков незавершенного производства;
- остатков готовой продукции.

При этом изменение остатков незавершенного производства во многом зависит от применяемых методов его оценки. Наибольшим при всех прочих равных условиях оно будет при оценке остатков незавершенного производства по полной производственной себестоимости методом ФИФО, наименьшим – при оценке остатков незавершенного производства исходя из стоимости материалов и сырья по средневзвешенным ценам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет: Учебник/ И.И. Бочарева, В.А. Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – 768 с.

2. Волкова О.Н. Учетная политика в Дании: ориентация на национальное законодательство/ Бухгалтерский учет.— 2004.— № 20.— С. 59–61.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.— 1071 с.
4. Журавлева А. МСФО и ГААП США: принципиальные отличия/ Финансовый директор.— 2005.— № 2.— С. 37–45.
5. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие.— М.: Омега-Л, 2004.— 640 с.
6. Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Крупнова А.В., Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет.— 4-е изд., перераб. и доп.— Мн.: ООО «ФУАинформ», 2004.— 742 с.
7. Поленова С.Н. Основы бухгалтерского учета и финансовой отчетности компаний Франции/ Международный бухгалтерский учет.— 2004.— № 7.— С. 30–38.

ПЕРВИЧНЫЙ УЧЕТ ЗАГОТОВОК ЗЕРНА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ОПЫТА ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

О.Н. Арико, БГЭУ

Современное развитие учетной науки тесно связано с повышением потребностей менеджмента в расширении информационной поддержки принятия управленческих решений. Это оказывает непосредственное влияние на формирование задач всей системы микроэкономического управления организаций хлебопродуктов, в том числе его важнейшей подсистемы — бухгалтерского учета. Одновременно учетный процесс в организациях исследуемой отрасли также подвержен воздействию факторов внешней среды, главным из которых является законодательство. Изменения, внесенные в отечественное законодательство, регулирующее учет в зернозаготовках, а именно, учет затрат, не настолько существенны в сравнении с другими отраслями АПК. Содержание нормативно-методических актов, регулирующих порядок документального оформления операций, связанных с заготовками зерна, и их отражение на счетах бухгалтерского учета в исследуемой отрасли, не отражают изменения к активному преобразованию организации учетного процесса и его адаптации к требованиям рыночных условий хозяйствования. Положения современных учетных законодательных актов зачастую не гармонируют с морально устаревшими инструктивными материалами, регламентирующими такие важнейшие вопросы, как документальное оформление и учет зернопродуктов, учет затрат зернозаготовительной деятельности и пр.

В настоящее время ведение первичного учета в исследуемой отрасли регламентирует приказ Министерства хлебопродуктов СССР № 50 от 22 февраля 1988 г., которым утвержден альбом форм первичных учетных документов. Одновременно, использование государственных хлебных ресурсов и порядок документального оформления операций с ними регламентируют Методические указания по использованию государственных хлебных ресурсов, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь № 174 от 30.06.1999 г. Данными нормативными актами предлагаются к использованию в практической работе организаций хлебопродуктов как бланки первичных документов, действующие с 1954 г., так и разработанные в 1988 г. [3]. Вследствие применения устаревших форм первичных документов объективно возникает их несоответствие информационным потребностям работников различных служб и ведет к недополучению необходимой информации или же к ее дублированию. Устаревание форм первичных документов приводит к несоблюдению правил их заполнения или их произвольному заполнению, что может быть причиной разногласий с налоговыми органами и с государственной хлебной инспекцией. Проблема документального оформления также осложняется ввиду автоматизации ряда важнейших операций, например, определения покупной стоимости закупаемого зерна. Применяемые программные продукты зачастую не настроены на формирование первичного документа требуемой формы и содержания, это обуславливает самостоятельную разработку форм первичных документов с учетом условий автоматизации документооборота в организации.

Решение проблемы несовершенства первичной документации может находиться в выполнении такой задачи, как приведение формы и содержания типовых первичных документов, а также правил по их заполнению к сложившимся в настоящее время условиям хозяйствования. В устранении указанных недостатков немаловажным является создание универсальных для всех организаций отрасли программных продуктов, адаптированных к особенностям технологического процесса в отрасли и позволяющих автоматизировать документальное оформление по основным операциям. Данный вариант реформирования первичного учета в системе хлебопродуктов в настоящее время является наиболее эффективным.

Такое решение существующей проблемы, по нашему мнению, нейтрализует ее лишь в краткосрочном периоде. Это объясняется тем, что избранный эволюционный путь реформирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности объективно обусловит изменение законодательства по учету в будущем вследствие ее унификации с международными стандартами (согласно принятой программы) и повлияет на преобразование информационных потребностей организаций. В таких условиях по истечении определенного периода времени проблема устаревания формы и структуры отдельных первичных документов может воз-