

В связи с тем, что товарная рыба не может быть реализована за короткое время и с целью постоянного и регулярного обеспечения торговой сети свежей рыбой, появляется необходимость содержания товарной рыбы в зимовальных прудах, которая в любое время может быть выловлена и направлена в организации торговли.

Для учета затрат по содержанию товарной рыбы в зимовальных прудах за время от их зарыбления до облова предназначен аналитический счет «Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах». Количество и масса рыбы, пересаженной в зимовальные пруды, определяются на основании Акта о зарыблении зимовальных прудов.

По мере облова зимовальных прудов и реализации товарной рыбы затраты, учтенные на этом аналитическом счете, распределяются пропорционально реализованной массе рыбы и оставшейся в прудах и списываются в дебет счета 90 «Реализация». Товарная рыба оценивается по фактической себестоимости ее выращивания в прошлом отчетном периоде, а расходы на ее содержание в зимовальных прудах списываются на увеличение стоимости реализованной товарной рыбы.

Изложенный порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства необходимо отразить в учетной политике организации, в которой могут быть внесены соответствующие изменения с учетом особенностей технологического процесса выращивания продукции и управления деятельностью сельскохозяйственной организации.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ, НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

В.Н. Познякевич, аспирантка кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и на транспорте,
БГЭУ

Аннотация

В статье рассматриваются запасы, незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства как объекты бухгалтерского учета. Раскрываются особенности учета запасов, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства в организациях текстильной промышленности.

THE PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF THE INVENTORY, WORK IN PROGRESS AND SEMI-FINISHED PRODUCTS OF OWN PRODUCTION IN THE TEXTILE INDUSTRY ORGANIZATIONS

Inventory, work in progress and semi-finished products of own production in accounting are considered in the article. The article discloses peculiarities of accounting of the inventory, work in progress and semi-finished products in the textile industry organizations.

Введение

Многообразие подходов в экономической науке к категории «запасы» позволяет судить о наличии или отсутствии некоторых различий в смысловой нагрузке, которую вкладывают в данное понятие те или иные авторы.

Анализ состава и структуры бухгалтерского баланса в части отражения в нем запасов показал следующее. Согласно Приказу Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. №23

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др. / Под общей ред. А.П. Михалкевича. 4-е изд. перераб. и доп. – Мн.: БГЭУ – 2006г. – 687с.
2. Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 14.12.1999 №316.
3. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. Учеб. для ВУЗов. – Мн.: ООО «Мисанта», 1999. – 199 с.
4. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учебное пособие / А.П. Михалкевич [и др.]; под ред. А.П. Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2012г. – 383с.

в качестве запасов рассматривались сырье, материалы и другие аналогичные ценности, животные на выращивании и откорме, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, затраты в незавершенном производстве (издержки обращения), готовая продукция и товары для перепродажи, товары отгруженные, расходы будущих периодов, прочие запасы и затраты. Введение с 1 января 2004 г. Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Постановлением Министерства финансов от 30 мая 2003 г. № 89, вызвало необходимость пересмотра форм бухгалтерской отчетности. Произошли существенные изменения и в балансе. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций» готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные выведены из состава запасов и отражались отдельными статьями, сама же статья «запасы» была переименована в статью «запасы и затраты»; расходы будущих периодов были исключены из состава оборотных активов и отражались в пассиве в разделе «Доходы и расходы» с отрицательным знаком. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2007 г. № 41 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности» готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные возвращены в состав запасов и затрат; кроме того, в качестве запасов и затрат стали рассматриваться также полуфабрикаты и выполненные этапы по незавершенным работам, а категория «издержки обращения» была заменена на понятие «расходы на реализацию»; расходы будущих периодов были возвращены в состав оборотных активов.

Основная часть

Действующая форма бухгалтерского баланса, введенная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 14 февраля 2008 г. № 19, содержит в себе отличительные особенности, в том числе касающиеся отражения в нем запасов. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» не изменен состав оборотных активов, рассматриваемых в качестве запасов, а только уточнено содержание понятия «незавершенное производство», которое теперь стала называться «затраты в незавершенном производстве». Изучение состава запасов согласно действующей форме бухгалтерского баланса показывает, что в их состав входят различные виды материальных ценностей. В настоящее время в бухгалтерском балансе к запасам и затратам относят сырье, материалы и другие аналогичные активы, животные на выращивании и откорме, затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты, расходы на реализацию, готовую продукцию и товары для реализации, товары отгруженные, выполненные этапы по незавершенным работам, расходы будущих периодов, прочие запасы и затраты [11].

Согласно Главы 5 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности от 14.02.2008 г. № 19, в бухгалтерском балансе активы должны представляться отдельно в зависимости от срока обращения как краткосрочные и долгосрочные [11]. Однако приходится констатировать, что данный принцип не соблюден в отношении финансовых вложений, расходов будущих периодов, которые показываются в действующем балансе общей суммой без разбивки на долгосрочные и краткосрочные. Кроме того, финансовые вложения располагаются после денежных средств, что нарушает общепринятый подход — расположения статей в активе баланса по возрастанию их ликвидности. Постоянное изменение состава активов, относимых к запасам, в конечном счете, находящие свое отражение в изменениях в составе статей бухгалтерского баланса, свидетельствует о непрерывном процессе уточнения тех или иных объектов бухгалтерского учета, относимых к категории запасов, а также о постоянном совершенствовании подходов к их оценке.

Научное обоснование состава запасов сопряжено и с другой проблемой, существующей в экономической науке. Так, при рассмотрении состава оборотных активов учеными специалистами используются такие термины, как материально-производственные запасы (В. А. Терехова, О. В. Ефимова), материальные оборотные средства (А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин), материальные оборотные активы (В.В. Ковалев, П.Г. Пономаренко), производственные запасы (Л.М. Аснин, Ю.А. Мишин), запасы (В.Ф. Палий, МСФО), материальные ресурсы (Ю.А. Мишин), материальные запасы (средства) (О.Г. Дмитриева) [16; 5; 17; 3; 6; 1; 8; 12; 4]. Таким образом, для обозначения отдельных элементов запасов (сырья и материалов, полуфабрикатов собственного производства, незавершенного производства, расходов будущих периодов, готовой продукции, товаров) применяются различные названия, не всегда соответствующие их экономической природе, внутреннему сущностному смыслу. В связи с этим исключительно актуальны научные исследования, дающие комплексное представление о запасах и их составе. Единство в понимании терминологического аппарата обеспечит создание теоретической основы, необходимой для проведения практических исследований.

Согласно п.2 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов (Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 №133) в качестве запасов принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации. Таким образом, к запасам относятся:

сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара;
инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (отдельные предметы в составе средств в обороте);
животные на выращивании и откорме;
незавершенное производство;
готовая продукция;
товары [п.3] [9].

Запасы в данном случае понимаются в более широком аспекте, нежели просто сырье и материалы, необходимые для производственного процесса, а именно, к ним относятся сырье, материалы, полуфабрикаты собственного производства, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи и др. [6, с. 446].

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации рассматриваемое понятие означает следующее: материально-производственные запасы — активы, используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд организации, при этом готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов [10].

Согласно МСБУ 2 «Запасы» запасы — активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказания услуг или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности либо использования в процессе производства для такой продажи [12, с.148]. Исходя из определения понятия «запасы», приведенного в вышеназванном стандарте, предусматривается выделение нескольких классов запасов:

товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
готовая продукция, произведенная компанией;
незавершенное производство;
сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе [7, с.65].

Таким образом, МСФО выделяет отдельный элемент — «запасы», который объединяет производственные запасы и товары (включая произведенные самостоятельно), но в отличие от российской практики не классифицирует их как «материально - производственные запасы» [12, с. 36].

Одним из важнейших вопросов, возникающих при любом исследовании, является научно обоснованная, правильная дефиниция тех или иных объектов бухгалтерского учета, поскольку от этого во многом зависит качество информации, аккумулируемой в рамках системы бухгалтерского учета.

Необходимо дать и научное определение такому понятию, как «незавершенное производство», так как среди ученых нет единых подходов к его определению.

Палий В.Ф. приводит следующее определение: «Незавершенное производство — это затраты на не полностью обработанные в данном структурном подразделении продукты, узлы и детали, незаконченные работы, которые нельзя отнести к полуфабрикатам собственного изготовления, готовой продукции и выполненным работам и услугам» [13, с.112]. Согласно подходу Л. Е. Романова, Л. В. Давыдова, Г. В. Коршунова под незавершенным производством следует понимать предметы труда, вступившие в производственный процесс: материалы, детали, узлы и изделия, находящиеся в процессе обработки или сборки, а также полуфабрикаты собственного изготовления, не законченные полностью производством в одних цехах и подлежащих дальнейшей переработке в других цехах того же предприятия [14, с.152]. Сустретов И. Г. под незавершенным производством понимает продукцию, изготовление которой не закончено в данном цехе, а также готовые полуфабрикаты и детали, подлежащие передаче для доработки или сборки в другие цеха [15, с.5].

По мнению Н. И. Ладутько, к незавершенному производству относится продукция (заготовки, детали,

узлы и изделия), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки [2, с.405]. Если придерживаться такого подхода (Н. И. Ладутько, Л. Е. Романова, И. Г. Сустретов), то в состав незавершенного производства в текстильной промышленности следует включать не только полуфабрикаты отдельных стадий обработки, но и полуфабрикаты, законченные обработкой в переделах (прядельном, ткацком и отделочном производствах), предназначенные для обработки в последующих переделах.

Чтобы избежать такой путаницы, полагаем, необходимо разграничить в бухгалтерском учете незавершенное производство и полуфабрикаты. Данную точку зрения обосновывает и В. Ф. Палий, отмечая, что «контроль их наличия и движения осуществляется по-разному, а следовательно, возникает необходимость отделить в учете незавершенное производство от полуфабрикатов» [13, с.108].

Следует принимать в расчет, что имеются затраты на незавершенные изделия и работы, включаемые в состав незавершенного производства, и затраты на незавершенные изделия и работы, подлежащие передаче в другие подразделения для дальнейшей обработки, которые следует учитывать в составе полуфабрикатов [13, с.109]. Таким образом, исходя из выше сказанного, считаем, что под незавершенным производством применительно к организациям текстильной промышленности следует понимать затраты на не полностью законченные обработкой сырье и материалы внутри переделов (производств) (сырье в смеси, холсты, лента, ровница, пряжа на машинах, суровые ткани на всех стадиях отделки); а под полуфабрикатами собственного производства следует понимать полупродукты («готовая продукция»), прошедшие обработку в данном законченном технологическом переделе (производстве), подлежащие передаче следующему переделу (производству) для дальнейшей обработки (пряжа разных артикулов, суровая ткань по видам) либо предназначенные для реализации на сторону.

На основании изучения отраслевых особенностей движения и использования запасов в текстильной промышленности и обобщения полученных результатов нами разработана их классификация с учетом кругооборота средств в организации (таблица 1).

Исследование технологии изготовления хлопчатобумажных тканей и Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности позволило выявить следующие особенности учета запасов как объекта бухгалтерского учета:

на складах организаций легкой промышленности остаются значительные остатки сырья, а в каждом производстве — запасы в виде незавершенного производства и «готовой продукции» в виде полуфабрикатов собственного производства (пряжа, суровые ткани), предназначенных для реализации на сторону или передачи для последующей обработки другому своему производству;

появляется необходимость в ведении оперативного и бухгалтерского учета незавершенного производства в натуральном и стоимостном выражении при одновременном отражении натуральных показателей соответственно;

в практике используют несколько единиц измерения сырья и незавершенного производства исходя из того, на какой стадии обработки находится сырье, полуфабрикаты собственного производства и готовая продукция (например, могут использоваться тонны, килограммы; погонные метры; штуки, комплекты);

постоянно осуществляется контроль за балансом полуфабрикатов по всему маршруту движения их в производстве; учет движения полуфабрикатов по операциям и определяется пооперационно их готовность на каждый данный момент;

калькулирование себестоимости осуществляются по каждому конечному продукту производств (полуфабрикатов собственного производства) — пряжи, суровой ткани, готовой ткани, швейных изделий;

передача изделий и полуфабрикатов собственного производства, используемых для дальнейшей переработки внутри организации, из цеха в цех или одной структурной единицей другой структурной единице этой же организации производится по себестоимости.

Детальное изучение особенностей технологического процесса в организациях текстильной промышленности позволило выявить механизм их влияния на организацию и методику учета запасов:

текстильные волокна обладают свойством изменять свою массу в зависимости от атмосферных условий, что вызывает необходимость учитывать сырье по фактической и кондиционной массе (масса при определенной влажности);

применяется отличная от типовой по составу и содержанию номенклатура калькуляционных статей

Таблица 1

Классификация запасов в организациях текстильной промышленности

Стадия кругооборота средств	Вид запасов
Заготовление	Сырье и материалы (продукты сельского хозяйства, а также продукты, полученные в результате их первичной обработки); Вспомогательные материалы (красители и химикаты, применяемые для крашения пряжи и тканей, упаковочные материалы, клеи, нитки); Топливо на технологические цели
Производство	Незавершенное производство (смеска по разным номерам пряжи, ватка по разным номерам пряжи, ленты по разным номерам пряжи, ровница по разным номерам пряжи, однопниточная пряжа разных артикулов определенного размера, крученая пряжа, нитки и ниточные изделия, суровая ткань (суровье) по видам, готовые ткани по видам); Полуфабрикаты собственного производства (пряжа, суровые ткани); Расходы будущих периодов
Реализация	Готовая продукция (готовые ткани (ткани вафельные хлопчатобумажные, ткани для постельного белья, ткани для столового белья, скатертей, салфеток и фартуков, ткани полотенежные вафельные, ткани фланелевые, фланель, ткани хлопчатобумажные, ткани для одежды, ситец, материал нетканый, пряжа хлопчатобумажная), швейные изделия); Полуфабрикаты собственного производства (пряжа, суровые ткани)

Источник – собственная разработка

затрат, отличие которой состоит в том, что дополнительно введена статья «Вспомогательные материалы на технологические цели», а по статье «Сырье и основные материалы» отражается как стоимость сырья и основных материалов (в прядильном производстве), так и полуфабрикатов (пряжи в ткацком производстве и суровья в отделочном производстве);

существует проблема бухгалтерского учета внутреннего оборота средств;

используется поперечный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с полуфабрикатным вариантом сводного учета затрат;

в отрасли выявлены особенности документального оформления хозяйственных операций по учету поступления и расходования запасов;

имеются недостатки и особенности оценки незавершенного производства;

порядок исчисления себестоимости продукции предопределяет сложность и разнообразие используемых баз распределения затрат на обработку внутри переделов (производства); обосновывается необходимость в совершенствовании методик распределения затрат между переделами и видами изготавливаемой продукции.

Заключение

По результатам исследования можно сделать следующие выводы. Необходимо и дальше проводить работу по уточнению понятия «запасы». Обобщение различных точек зрения по исследуемой проблематике позволили нам сделать вывод, что под запасами в бухгалтерском учете следует понимать стоимостное выражение сырья и материалов и других аналогичных активов на складах организации, предназначенных для обработки в процессе производства, полуфабрикатов собственной выработки и незавершенного производства на рабочих местах и местах хранения, а также готовой продукции, предназначенной для реализации. Данное определение понятия «запасы» посредством введения дополнительных элементов позволит наиболее полно и, в то же время, аналитично отражать на счетах бухгалтерского учета факты хозяйственной деятельности в организациях текстильной промышленности (наличие и движение незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства).

Теоретическое исследование запасов показывает самостоятельность запасов как экономической категории. Сформулированное нами определение запасов достаточно полно раскрывает их существенные характеристики с точки зрения бухгалтерского учета. Важнейшими составляющими запасов в организациях текстильной промышленности являются незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства.

Рассмотрение запасов как объекта бухгалтерского учета показывает, что необходимо дальнейшее совершенствование методик их учета с целью формирования достоверной их оценки, отражения реальной оценки запасов в финансовой отчетности.

РАЗВИТИЕ ЗНАНИЙ О ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Ю.М. Уласевич,
аспирант кафедры финансов и финансового менеджмента БГЭУ

Резюме. В настоящей статье с применением системно-исторического анализа проведена инвентаризация накопленных знаний о финансовой устойчивости; выявлены проблемы развития знаний о финансовой устойчивости и предложены пути их решения.

Abstract. In present article authors with application of the system-historical analysis spend inventory of the saved up knowledge of financial stability; problems of development of knowledge of financial stability are revealed and ways of their decision are offered.

В рыночной экономике финансовая устойчивость субъекта хозяйствования признается учеными осно-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Аснин, Л. М. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / Л. М. Аснин, Т. О. Кубаева, И. Ф. Сеферова. — Ростов н/д : Феникс, 2007. — 555 с.
2. Бухгалтерский учет / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н. И. Ладутько. — 4-е изд., перераб. и доп. — Минск : ООО «ФУАинформ», 2004. — 742 с.
3. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : Учеб. пособие / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. — 2-е изд., испр. — Минск : Выш.шк., 2007. — 527 с.
4. Дмитриева, О.Г. Леусский, А.И., Малькова, Т.Н. Международные стандарты финансовой отчетности в менеджменте. — М. : Высшее образование, 2007. — 277 с.
5. Ефимова, О.В. Финансовый анализ. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Изд.-во «Бухг. учет», 2002. — 528 с.
6. Ковалев, В. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент : Учеб. — метод. пособие. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 688 с.
7. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / под ред. Л.И. Ушвицкого, А.А. Мазуренко. — Ростов н/Д.:Феникс, 2009. — 153 с.
8. Мишин, Ю. А. Управленческий учет : управление затратами и результатами производственной деятельности : Монография. — М. : Издательство «Дело и сервис», 2002. — 176 с.
9. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившим силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь 12 ноября 2010 г. №133 // КонсультантПлюс: Беларусь. Версия 4000.00.18. [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр». Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
10. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Приказ М-ва финансов Рос. Федерации 09.06.2001 №44н (в ред. от 25.10.2010 №132н) // КонсультантПлюс: Рос. Федерация [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр». — Минск, 2011.
11. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившим силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь 14 февраля 2008 г. №19 (в ред. от 11.12.2008 г. №187) // КонсультантПлюс: Беларусь. Версия 4000.00.18. [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр». Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.
12. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. — 4-е изд., испр. и доп. — М: ИНФРА-М, 2009. — 512 с.
13. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. — М. : Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
14. Романова, Л. Е., Давыдова, Л. В., Коршунова, Г. В. Экономический анализ : Учебное пособие / Л. Е. Романова, Л. В. Давыдова, Г. В. Коршунова. — СПб. : — Питер, 2011. — 336 с.
15. Сустретов, И. Г. Учет полуфабрикатов и деталей в производстве / И. Г. Сустретов. — М : Финансы, 1975. — 62 с.
16. Терехова, В. А. Финансовый учет : Краткий курс. — СПб. : Питер, 2005. — 368 с.
17. Шеремет, А. Д., Сайфулин, Р. С. Финансы предприятий / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 343 с.