

СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ ОЦЕНКИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В КРУГООБОРОТЕ СРЕДСТВ ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Т.Н. Романёнок, аспирант БГЭУ

Резюме. В статье проведен критический обзор применяемых в учетно-аналитической практике организаций промышленности подходов к оценке готовой продукции. Раскрыты проблемы и противоречия, возникающие в учетно-аналитической практике в связи с отсутствием единства оценки готовой продукции. Это позволило обосновать с научной и практической точек зрения единый методологический подход к оценке готовой продукции при формировании ее показателей на различных уровнях бухгалтерского учета и их представлении в отчетности организаций промышленности.

STATE AND DEVELOPMENT ASSESSMENT IN FINISHED PRODUCTS OF INDUSTRIAL ORGANIZATIONS CIRCUIT

T.N. Romanenok

Abstract. In article the critical review of the approaches applied in registration and analytical practice to an assessment of finished goods is carried out. Problems and the contradictions arising in registration and analytical practice due to the lack of unity of an assessment of finished goods are opened. It allowed to prove from the scientific and practical points of view a uniform methodological approach to an assessment of finished goods at formation of its indicators at various levels of accounting and their representation in the reporting of the organizations of the industry.

Основопологающее значение для методологии бухгалтерского учета готовой продукции в кругообороте средств промышленных организаций имеет ее оценка. Корректная оценка является одной из наиболее существенных предпосылок формирования достоверных показателей бухгалтерской отчетности, искажение или неправильный выбор, применяемой методики оценки и учета готовой про-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Инструкция по бухгалтерскому учету операций предоставления и получения банками кредитов и их погашения: утв. Советом директоров Нац. банка Респ. Беларусь 30 марта 2007 г., N 107 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Инструкция по ведению бухгалтерского учета в банках, расположенных на территории Республики Беларусь: утв. Советом директоров Нац. банка Респ. Беларусь 19 сентября 2005 г., N 283 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке / М.: Аскери – АССА, 2009 – 1047 с.
- О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Об оценочной деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 13 октября 2006 г., N 615 г., // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Об утверждении национального стандарта финансовой отчетности 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (НСФО 32): утв. Советом директоров Нац. банка Респ. Беларусь 27 декабря 2007 г. № 406 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Об утверждении национального стандарта финансовой отчетности 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (НСФО 39): утв. Советом директоров Нац. банка Респ. Беларусь 29 декабря 2005 г. № 422 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2012.
- Стефанович Л.И. Бухгалтерский учет в банковской системе Республики Беларусь: генезис и этапы развития / Л.И. Стефанович // Деньги и кредит. – 2009. – № 12. – С. 51–61.

дукции может привести к ошибочной интерпретации фактов финансово-хозяйственной деятельности организаций, что в конечном итоге является причиной принятия управленческим персоналом необоснованных решений. Для действующей учетно-аналитической практики в настоящее время характерно отсутствие единства оценки, применяемой по отношению к готовой продукции в бухгалтерском учете и отчетности организаций промышленности (Рисунок 1). Формирование показателей готовой продукции на различных этапах ее движения в кругообороте средств промышленных организаций в действующей учетно-аналитической практике осуществляется с применением разных критериев оценки к данному объекту бухгалтерского учета на аналитическом уровне, при отражении на синтетических счетах и в отчетности организаций.

В ранее действовавшей Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05. 2003 г. (с изменениями и дополнениями) (далее – Инструкция №89) было конкретно указано, что: «Поступление, выбытие или списание готовых изделий своего производства отражается по фактической себестоимости» [1]. Во введенной с 1.01. 2012 г. Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.06. 2011 г. № 50 (далее – Инструкция № 50), указывается только, что по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается «Стоимость готовой продукции...» [2, с. 39] и не уточняется в какой оценке должны производиться записи. Не указано, в какой оценке должно осуществляться отражение показателей остатков готовой продукции и в Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31.10. 2011 г. № 111 (Далее – Инструкция № 111).

В соответствии с которой, остатки готовой продукции, также как и материалов, незавершенного производства, товаров и прочих запасов, отражаются «по статье «Запасы» (строка 210)» [3], далее указывается, что «... по строке 214 «готовая продукция и товары» показываются остатки готовой продукции, учитываемой на счете 43 «Готовая продукция» ...» [3], а по строке 215 «товары отгруженные» «показываются остатки товаров отгруженных, учитываемых на счете 45 «Товары отгруженные» [3], в какой оценке отражаются данные показатели не оговорено.

В данных обстоятельствах необходимо обратиться к положениям Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11. 2010 г. № 133 (с изменениями и дополнениями) (Далее – Инструкция № 133), исходя из положений которой готовая продукция входит в состав «запасов». При этом в соответствии с пунктом 6 названной инструкцией «запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости» [4], что в полной мере отвечает требованиям, предъявляемым к оценке готовой продукции Законом Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности от 18.10. 1994 г. № 3321-XII (с изменениями и дополнениями), в соответствии с которым «Стоимость активов, изготовленных (созданных) самой организацией, определяется по стоимости их изготовления (создания)» [5].

Таким образом, в соответствии с нормативно-правовыми актами Республики Беларусь отражение показателей готовой продукции на синтетических счетах и в бухгалтерской отчетности должно осуществляться в оценке по фактической себестоимости.

Формирование показателей готовой продукции в бухгалтерском учете осуществляется на основе данных оперативного учета осуществляемого на складе готовых изделий. Следует отметить, что в оперативном учете и, как следствие, на аналитическом уровне бухгалтерского учета использование фактической себестоимости для оценки готовой продукции практически не возможно. Это обуславливается тем, что информация необходимая для установления сложившейся в отчетном периоде фактической себестоимости готовой продукции определяется только после отражения на счетах всех хозяйственных операций связанных с организацией и обеспечением производственного процесса и его обслуживания за весь отчетный период, продолжительность которого для промышленных организаций составляет один месяц. По данной причине применение в оперативном учете оценки по фактической себестоимости привело бы к неосуществимости ежедневной фиксации фактов финансово-хозяйственной деятельности, что не согласуется с целями его организации. Данное противоречие преодолевается посредством применения учетных цен.

Следует отметить, что в настоящее время получило распространение довольно обширного перечня видов применяемых учетных цен (отпускные цены, отпускные цены без НДС, плановые цены нормативная (плановая) себестоимость, себестоимость предыдущего периода и т.п.), что связано с неоднозначностью нормативно-правового регулирования вопроса допустимых к применению видов учетных цен. Наличие многовариантности регламентированных к применению учетных цен и отсут-

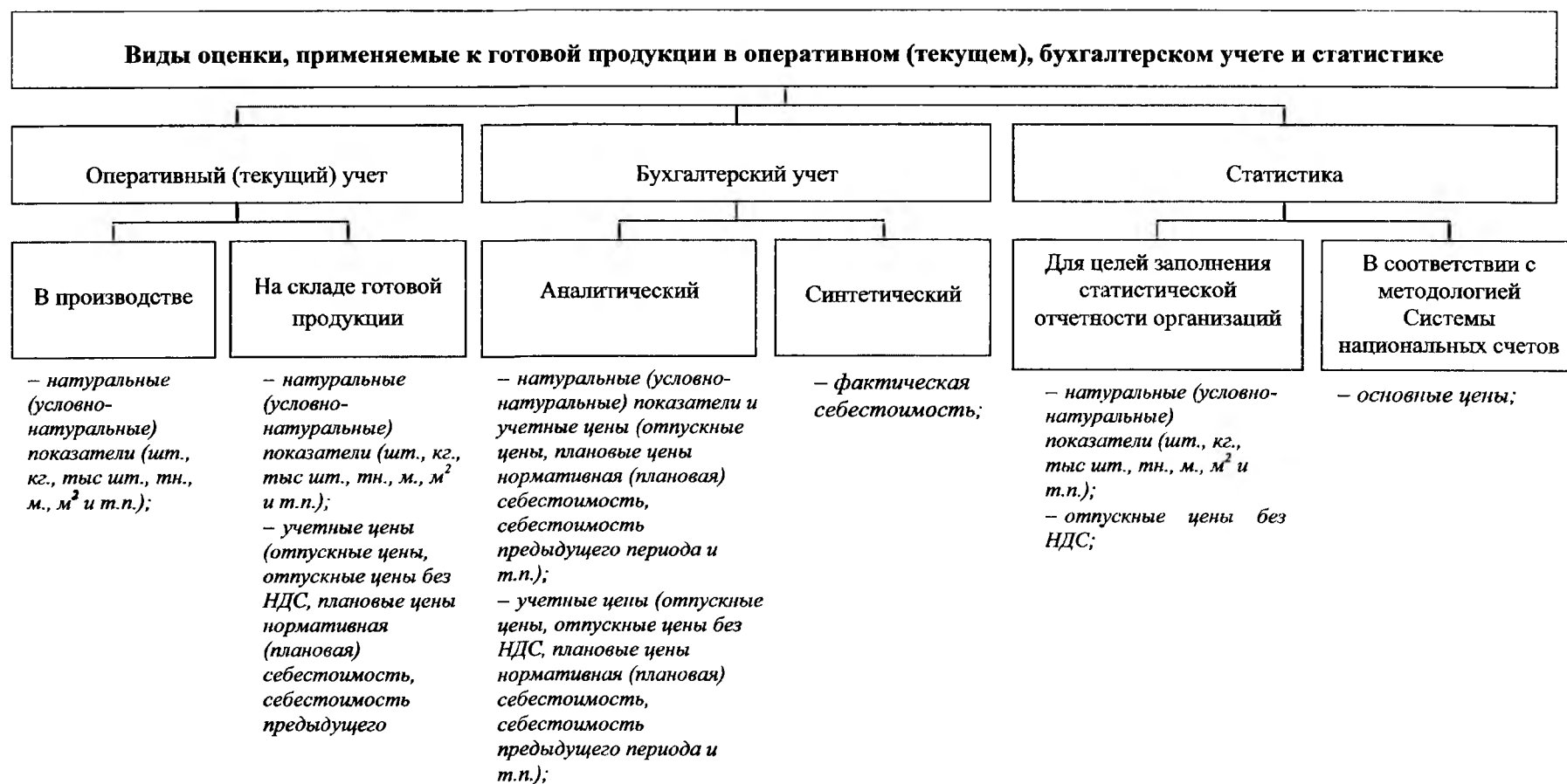


Рисунок 1 – Виды оценки, применяемые в оперативном (текущем) и бухгалтерском учете, статистике

Примечание: Источник – собственная разработка на основе изучение нормативно-правовых актов и учетно-аналитической практики организаций промышленности [2, 4, 5, 6]

ствие каких-либо рекомендаций относительно их выбора в соответствии со спецификой организации учетно-аналитического процесса приводит к тому, что организациями промышленности для данных целей используются различные показатели часто не способные обеспечить удовлетворение потребностей аппарата управления. Кроме того, содержащийся в перечне учетных цен, приведенном в Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. № 133 (с изменениями и дополнениями), пункт «и т.п.» [4], предоставляет возможность закреплять в Учетной политике организации в качестве учетных практически любой вид цен, отвечающий по мнению руководства специфике деятельности данного субъекта хозяйствования.

В настоящее время большинство отечественных и зарубежных авторов пришли к выводу о том, что наиболее целесообразным является использование в качестве учетных – отпускных цен организации-производителя без налогов и платежей из выручки. В поддержку применения при оценке готовой продукции названного вида цен можно привести следующие основные доводы:

Во-первых, применение для оценки готовой продукции отпускных цен без налогов из выручки позволяет одновременно сформировать всю необходимую информацию об объемах произведенной и отгруженной хозяйствующим субъектом за отчетный период продукции для бухгалтерского учета и статистики отчетности, что обеспечивает снижение трудоемкости учетно-аналитических работ и дает возможность избежать дублирования данных в учетно-аналитической системе.

Во-вторых, показатели производства и отгрузки готовой продукции в отпускных ценах являются информационной основой осуществления оперативного контроля выполнения планов производства и договоров на поставку продукции позволяющего существенно повысить эффективность управления производственно-сбытовой деятельностью организации.

В-третьих, информационное наполнение рассматриваемой оценки в экономическом анализе для оперативного принятия управленческих решений намного выше по сравнению с другими видами оценок, в первую очередь, основанных на показателях себестоимости, не позволяющими определить на их основе приток денежных средств и их эквивалентов, ожидаемый от реализации продукции.

В-четвертых, оценка по отпускным ценам позволяет оперативно сформировать информацию о финансовых результатах, ожидаемых от реализации продукции на всех этапах ее движения в составе средств организации и ее потребительской стоимости в сложившихся на данный момент ценах, которая является универсальной и постоянно актуализируемой.

Помимо корректного выбора применяемого организацией вида учетных цен для обеспечения достоверности данных о величине готовой продукции и финансовых результатах от ее реализации большую значимость имеет взаимосвязь данных аналитического и синтетического учета. В настоящее время применение организациями учетных цен предполагает обязательное доведение оценки объектов учета до их фактической себестоимости, которое осуществляется в организациях промышленности на основе вспомогательных расчетов производимых в целях распределения отклонений между стоимостью остатков готовой продукции на складе и отгруженной покупателям в оценках по учетным ценам и по фактической себестоимости. При этом, при проведении расчетов теряется часть аналитической информации сформированной в производстве и на складе готовой продукции (см. рисунок 2).

Положение еще более усугубляется в виду того, что в учетно-аналитической практике в настоящее время может применяться один из нескольких вариантов методики распределения отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, принятым в аналитическом учете, относящихся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции («Относительного расчета без выделения однородных групп изделий», «Относительного расчета с выделением однородных групп изделий», «Через отклонения без выделения однородных групп изделий», «Через отклонения с выделением однородных групп изделий»). Осуществление расчетов фактической себестоимости остатков, объемов отгрузки и реализации готовой продукции на многовариантной основе приводит к отсутствию сопоставимости показателей отчетности организаций.

На основе изучения действующих нормативно-правовых актов и учетно-аналитической практики промышленных организаций можно сделать вывод, что применяемые в настоящее время методики формирования показателей готовой продукции для целей синтетического учета и бухгалтерской отчетности в оценке по себестоимости не позволяют в полной мере обеспечить достоверность данных о движении готовой продукции и ее остатках. Помимо этого многовариантность применяемых методик формирования показателей готовой продукции на основе данных представленных в аналитическом учете по учетным ценам приводит к несопоставимости данных о ее остатках и финансовых результатах от текущей деятельности организаций. Одновременно в настоящее время не обеспечивается

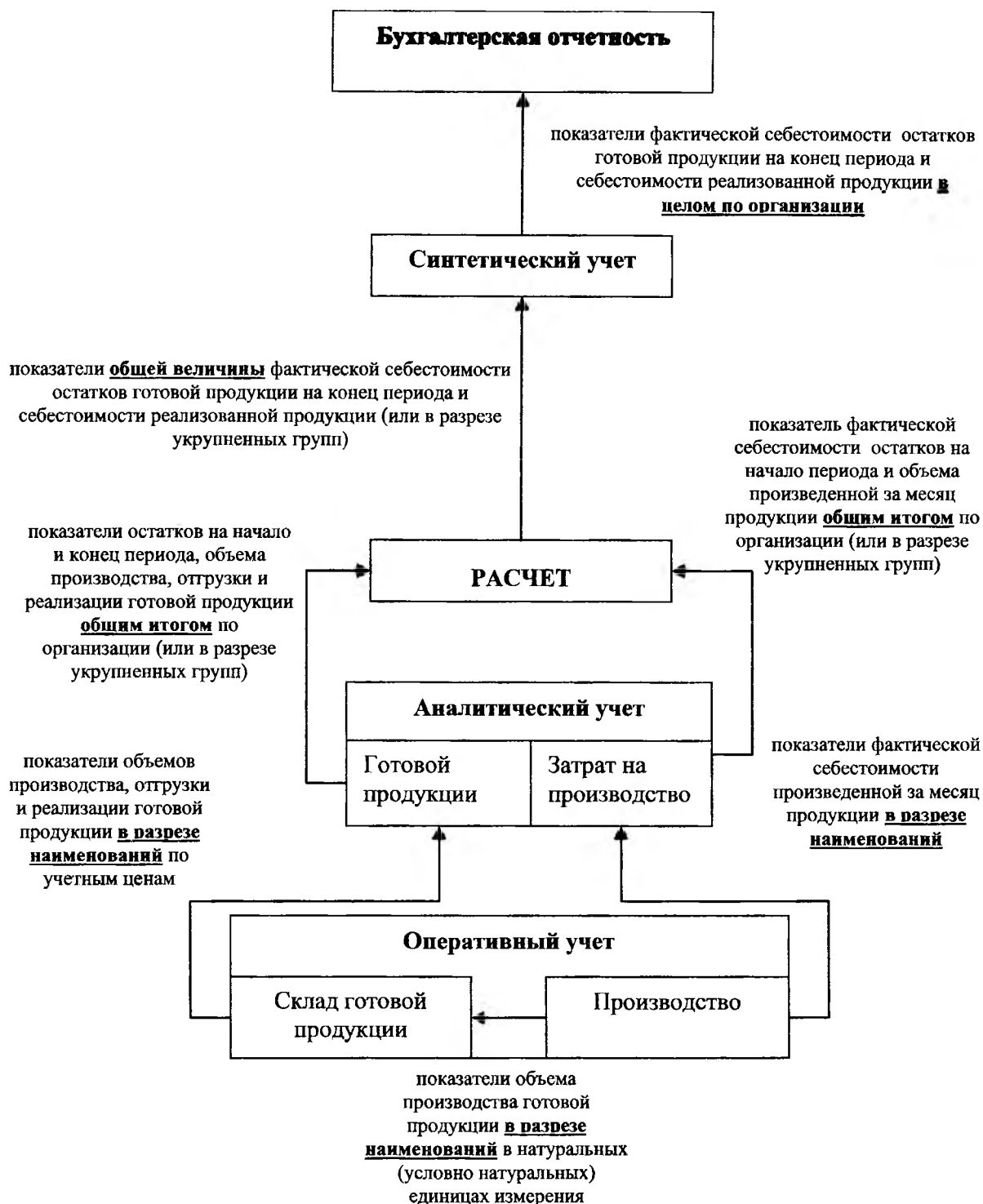


Рисунок 2 – Схема формирования показателей готовой продукции на основе данных аналитического учета в действующей учетно-аналитической практике

Примечание: Источник – собственная разработка

гармонизация методик оценки готовой продукции применяемых в бухгалтерском учете с методологией системы национальных счетов. Это приводит к тому, что такой важнейший статистический показатель как «Валовая продукция» не вытекает непосредственно из системы синтетического учета, в

связи с чем возникает необходимость в проведении вспомогательных расчетов и обеспечении контроля за достоверностью данных статистической отчетности.

В целях преодоления методологических проблем имеющих место в настоящее время, а также с учетом современного развития учетно-аналитической практики и в свете развития комитетом по МСФО концепции справедливой стоимости, можно предложить применение отпускных цен предприятия без НДС не только в аналитическом учете, но и при формировании информации на синтетических счетах и в бухгалтерской отчетности.

Повышение реальности оценки показателей произведенной продукции при использовании отпускных цен связано с тем, что посредством применения данного вида оценки пользователи отчетности будут получать более полную информацию, характеризующую стоимость данного актива и приносимые им экономические выгоды. Кроме того, применение в финансовой отчетности отпускных цен обеспечит единство не только показателей аналитического и синтетического учета, но и бухгалтерской и статистической отчетности. Это обусловлено тем, что отпускная цена на продукцию в отличие от себестоимости формируется не в конце отчетного периода, а известна с самого начала в связи с чем, данная оценка может применяться как в оперативном, так и в синтетическом учете на всех стадиях движения продукции от ее выпуска из производства и поступления на склад готовых изделий, до отгрузки и реализации. Указанный порядок оценки готовой продукции позволит повысить достоверность статистических показателей характеризующих объем выпущенной продукции и ее запасы в стоимостном выражении, так как предоставляет возможность их формирования непосредственно в системе бухгалтерского учета.

Исключение косвенных налогов и платежей из выручки продиктовано тем, что они не являются доходами организации, а, следовательно, не должны влиять на оценку готовой продукции с точки зрения привлекаемого в организацию ею притока денежных средств и их эквивалентов. Использование рекомендуемого вида оценки готовой продукции приобретает еще большую актуальность в условиях применения различных ставок по налогу на добавленную стоимость, акцизам, а также при наличии льгот или особенностей по исчислению иных косвенных налогов, поскольку в данном случае происходит нивелирование влияния налогового бремени и увеличивается сопоставимость формируемых показателей, характеризующих отдельные группы выпускаемой предприятием продукции, и, как следствие, повышается информационное наполнение получаемых данных, необходимых для различных категорий как внешних, так и внутренних пользователей.

Важное значение имеет также и тот факт, что наличие в бухгалтерском учете и отчетности показателей готовой продукции в оценке по отпускным ценам без НДС и косвенных налогов позволит персоналу организации рассчитывать большое количество аналитических показателей, характеризующих долю реализованной продукции в объеме производства, оборачиваемость готовой продукции, уровень затрат на рубль произведенной продукции и т.п., что в настоящий момент является затруднительным в связи с отсутствием соответствующей информационной базы.

Вместе с тем, следует признать необходимость сохранения в бухгалтерском учете и при составлении бухгалтерской отчетности показателей себестоимости готовой продукции в целях определения финансового результата от реализации произведенной продукции. Целесообразным представляется разработка и внедрение в практику методики бухгалтерского учета позволяющей сохранить показатели готовой продукции оцененные по себестоимости с дополнением их показателями, рассчитанными на основе применения возможной чистой стоимости реализации.

Таким образом, можно рекомендовать промышленным организациям использование для оценки готовой продукции как на аналитическом, так и на синтетическом уровне - утвержденных предприятием-изготовителем отпускных цен без НДС и прочих косвенных налогов, что позволит определять запас продукции в ценах реализации на текущий момент, который будет изменяться лишь на суммы предоставляемых скидок, а, следовательно, с достаточной точностью рассчитать прогнозируемый доход от реализации готовой продукции. Применение указанных учетных цен в бухгалтерском учете готовой продукции обеспечит получение наиболее полезной информации с точки зрения обеспечения возможности получения данных о наличии и движении готовой продукции, необходимых для наиболее эффективного управления организацией, поскольку позволит руководству предприятия владеть не только информацией о фактической себестоимости остатка готовой продукции, но и о возможных доходах от реализации указанного остатка готовой продукции, необходимой для планирования и прогнозирования дальнейшей деятельности организации. Кроме того, предложенный порядок оценки готовой продукции позволит без дополнительных усилий непосредственно на основе данных бухгалтерского учета осуществлять формирование показателя «объема производства продукции (работ,

услуг) в фактических ценах» для составления статистической отчетности о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера, что значительно облегчит труд учетных работников и повысит объективность предоставляемых статистических показателей.

РАЗВИТИЕ ОБЩИХ ЗАКОНОМЕРНОСТЕЙ ФИНАНСОВ КАК НАУКИ: НОВЫЕ ПОДХОДЫ К РЕШЕНИЮ ДИСКУССИОННЫХ ВОПРОСОВ ТЕОРИИ ФИНАНСОВ

Ю.М. Уласевич,

аспирант кафедры финансов и финансового менеджмента БГЭУ (г. Минск)

Резюме. В статье автором приведены предпосылки развития общих закономерностей финансов как науки, с которой финансовая устойчивость предметно связана; для решения дискуссионных вопросов теории финансов предложены рассмотрение финансов через отражающую подсистему – бухгалтерский учет и через экономико-правовой подход, с применением которого определено понятие финансов, уточнен предмет финансов, а также определены объекты, входящие в предмет финансов, для конкретизации в категориях финансов нерешенных позиций финансовой устойчивости и выбора приоритетных направлений ее обеспечения.

DEVELOPMENT FINANCE AS A GENERAL LAWS OF SCIENCE: NEW APPROACHES TO CONTROVERSIAL ISSUES THEORY OF FINANCE

J.M. Ulasevich,

Abstract. In present article the author shows the background of the general laws of finance as a science, with which the financial stability of a subject is related; to resolve controversial issues of finance theory proposed review of finances by showing the subsystem - accounting, and through economic and legal approach, which is defined using the notion of finance, updated the subject of finances, and identifies objects belonging to the subject of finance, for the specification in terms of finance outstanding position of financial stability and the choice of priorities for its provision.

Обязательным этапом проведения научных исследований является уяснение содержания проблемы (темы), т.е. определение ее связи с общими тенденциями развития исследуемого объекта, его пред-метами, общими закономерностями изучающей его науки [12].

Однако изучение состояния научных разработок и развития знаний в области финансовой устойчи-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. 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. 2011 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/. □ Дата доступа: 01.10.2011.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: норматив. док. – Минск: Информпрес, 2012. – 156 с.
3. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011, № 111: текст по состоянию на 28 фев. 2012 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: утв. постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2010, № 133: текст по состоянию на 28 янв. 2011 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс].
5. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г., № 302 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=V19403321>. – Дата доступа: 25.06.2011.