

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Применение разработанной автором методики синтетического учета косвенных затрат на производство, новизна которой состоит в модификации балансовых счетов с использованием дополнительных субсчетов, обеспечит возможность внедрения в учетную практику организаций швейной промышленности методики оценки незавершенного производства, соответствующей рекомендациям международных стандартов бухгалтерского учета и учитывающей специфику деятельности предприятий исследуемой подотрасли. Предлагаемая методика, в отличие от существующей методики синтетического учета косвенных затрат на производство, позволит упростить порядок получения учетных данных с требуемой степенью детализации (по виду и местам возникновения косвенных затрат) с целью повышения эффективности управления производственным процессом.

Список использованных источников

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2007: издание на русском языке. Москва: Аскери-Асса, 2007. – 1060 с.
2. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности, утв. концерном «Беллегпром» 28.10.05.
3. Инструкция по нормированию расхода материалов в массовом производстве швейных изделий, утв. концерном «Беллегпром» 12.01.04.

SUMMARY

The article is devoted to research of the problems of accounting and allocation of variable and fixed production overheads for perfection of the work-in-progress evaluation in sewing-industry enterprises. New accounting and evaluating methods for work-in-progress which take into account IAS recommendations and characteristics of sewing-industry have been worked out.

УДК 657.4:687

РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К УЧЕТУ И ОЦЕНКЕ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

М.В. Линник

ВВЕДЕНИЕ

Хозяйствование организаций в условиях рыночных отношений объективно обуславливает необходимость особого внимания к затратам на производство не законченной обработкой продукции. Бухгалтерский учет незавершенного производства (НЗП) представляет собой необходимое условие управления затратами и себестоимостью продукции. Организация учета незавершенного производства должна обеспечивать достоверное распределение производственных затрат между продукцией, выпущенной в отчетном периоде, и продукцией следующих отчетных периодов.

Среди отечественных и зарубежных ученых, которые с различной степенью детализации затрагивали в своих исследованиях вопросы учета, инвентаризации и оценки незавершенного производства, можно отметить С.Н. Абдуллину, И.А. Басманова, П.С. Безруких, Н.А. Блатова, А.С. Бородкина, В.А. Бунимовича, М.А. Вахрушину, К. Друри, А.А. Ефремову, А.Г. Завьялкова, В.Р. Захарьина, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карпову, В.Э. Керимова, Н.И. Ладутько, А.Ш. Маргулиса, Т.И. Матвееву, П.П. Новиченко, В.Ф. Палия, П.Я. Папковскую, М.В. Радиевского, П.И. Савичева, В.И. Сидорова, А.Ю. Соколова, С.А. Стукова, Н.Г. Чумаченко.

Не умаляя важности работы, проделанной как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований по совершенствованию методологических аспектов учета и оценки незавершенного производства.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ОЦЕКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Исследование трудов отечественных и зарубежных ученых, занимавшихся проблемами учета и оценки незавершенного производства, показало, что большинство авторов приводят в своих работах схожие дефиниции термина «незавершенное производство», которые не раскрывают полностью его сущности как объекта бухгалтерского учета. Рассмотрим некоторые из них.

Согласно трактовке П.И. Савичева и Т.И. Матвеевой, «к промышленному незавершенному производству относится продукция частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки, установленных производственным процессом, а также изделия, хотя и полностью изготовленные, но не прошедшие всех испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией) и технической приемки» [1, 2]. М.В. Радиевский дает следующее определение незавершенного производства: «незавершенное производство представляет собой часть оборотных средств и включает в себя большое количество разнообразных предметов труда, расположенных на определенных этапах производственного процесса в различной степени готовности и находящихся: на рабочих местах, в процессе перемещения и транспортировки, в процессе технического контроля» [3]. Е.Н. Ладутько придерживается следующей трактовки незавершенного производства: «незавершенное производство – это продукция (заготовки, детали, узлы, изделия и т. п.), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. Также относятся к НЗП изделия полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склад готовой продукции до 24 часов последнего дня месяца при односменной и двухсменной работе организации, а при трехсменной – до 8 часов утра первого числа месяца, следующего за отчетным» [4]. Аналогичную трактовку НЗП приводит в своих работах В.Ф. Палий: «к незавершенному производству относятся продукция, работы и услуги, не прошедшие всех стадий (переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки» [5]. М.А. Вахрушина под незавершенным производством понимает продукцию частичной готовности, материалы и полуфабрикаты, поступившие в производство, а также готовую продукцию, не прошедшую через отдел технического контроля [6]. Данное определение требует уточнений, так как согласно инструктивным методическим документам к незавершенному производству относятся не все материалы и полуфабрикаты, поступившие в производство, а лишь начатые обработкой.

В Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, товаров (работ, услуг) в промышленных организациях, утвержденных приказом Министерства промышленности Республики Беларусь № 250 от 01.04.2004 г. (далее – Методические рекомендации Министерства промышленности), дается следующее определение незавершенного производства: «незавершенное производство – это продукция, не прошедшая всех стадий обработки по технологическому процессу. К незавершенному производству относятся:

- детали собственного изготовления, законченные и не законченные обработкой;
- детали покупные и полуфабрикаты, прошедшие обработку на соответствующих технологических операциях;
- узлы, находящиеся на различных стадиях сборки;

- изделия, сборка которых еще не закончена и изделия, полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склад готовой продукции до 24 часов последнего месяца при односменной и двухсменной работе, при трехсменной работе предприятия – до 8 часов утра первого числа месяца, следующего за отчетным» [7].

В Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности, утвержденных концерном «Беллепром» 28.10.2005 г. (далее – Методические рекомендации концерна «Беллепром»), содержится следующая трактовка незавершенного производства: «незавершенное производство – это продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных 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; окончательно забракованные детали, полуфабрикаты и изделия» [8]. Необходимо отметить, что в трактовке термина «незавершенное производство», данной в Методических рекомендациях концерна «Беллепром», имеются некоторые расхождения с определением НЗП, которое содержится в Методических рекомендациях Министерства промышленности, так как в Методических рекомендациях концерна «Беллепром» не указано, что к незавершенному производству относится также и готовая продукция, принятая отделом технического контроля, но не сданная на склад готовой продукции до 24 часов последнего месяца при односменной и двухсменной работе, при трехсменной работе предприятия – до 8 часов утра первого числа месяца, следующего за отчетным.

Так как определения термина «незавершенное производство», используемые в экономической литературе, а также в инструктивных методических документах, регулирующих вопросы учета производственных затрат, не позволяют раскрыть сущность НЗП как объекта бухгалтерского учета, который ведется в стоимостном выражении, трактовку данного термина с точки зрения бухгалтерского учета, на наш взгляд, целесообразно формулировать следующим образом. Незавершенное производство – это затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг промышленного характера), которые в результате специфики технологического процесса, а также в соответствии с избранной организацией методикой оценки отдельных категорий запасов на отчетную дату не вошли в состав себестоимости готовой продукции и подлежат признанию в качестве запасов в части изделий или полуфабрикатов, обработка которых к концу отчетного периода не завершена, либо продукции, не принятой отделом технического контроля.

Сформулированное автором определение раскрывает двойственный характер незавершенного производства как объекта бухгалтерского учета: с одной стороны, это продукция различной степени готовности, то есть запасы организации, с другой – затраты, которые возникают в процессе производства и на отчетную дату не включаются в себестоимость готовой продукции.

В связи с тем, что информацию о незавершенном производстве используют различные структурные подразделения предприятия, по нашему мнению, при трактовке данного термина, безусловно, следует применять системный подход, который предполагает использование комплекса определений НЗП, характеризующих его с разных сторон в зависимости от запросов служб, нуждающихся в соответствующей информации. Для реализации системного подхода к трактовке термина «незавершенное производство» предлагаем уточнить, развить и дополнить комплекс определений НЗП. В зависимости от

информационных запросов пользователей незавершенное производство целесообразно трактовать следующим образом:

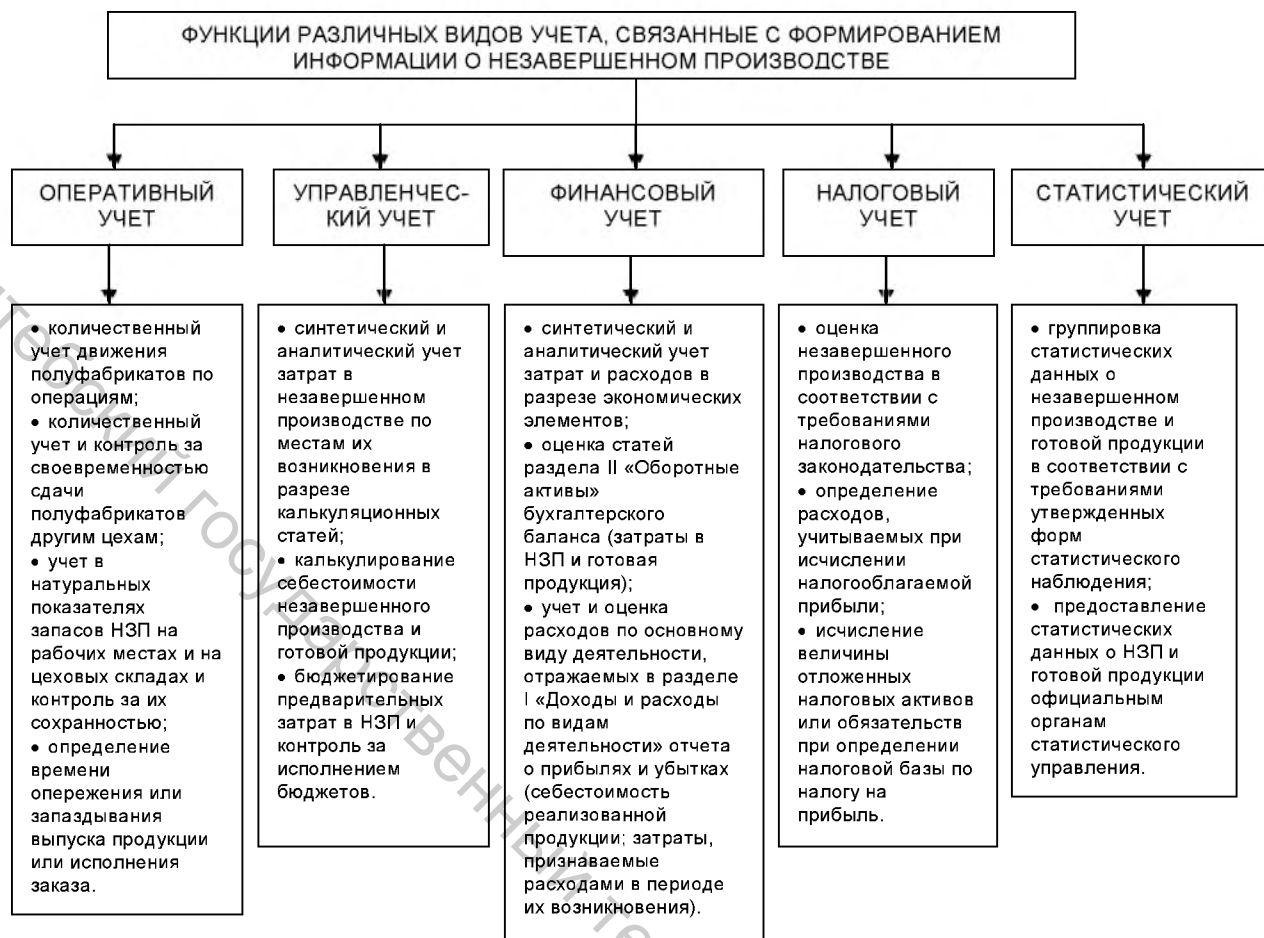
- с экономической точки зрения НЗП – это оборотные средства, находящиеся на производственной стадии кругооборота средств предприятия и обеспечивающие его бесперебойную работу (схожие трактовки приводятся в работах М.В. Радиевского и И.И. Бочкаревой);

- с юридической точки зрения незавершенное производство – это товарно-материальные ценности, находящиеся на материальной ответственности у администрации цехов (из состава ТМЦ, находящихся на материальной ответственности у администрации цехов, необходимо исключить предметы труда в составе оборотных средств; материалы, принятые в цех, но не начатые обработкой; полученные со стороны и находящиеся в цехе полуфабрикаты и комплектующие изделия, не начатые обработкой; окончательно забракованные детали, полуфабрикаты и изделия);

- с точки зрения оперативного учета НЗП – это продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неупакованные, не прошедшие испытания и технической приемки (данное определение без ссылки на то, что в нем раскрыт лишь технологический аспект НЗП, приводится в исследованиях таких авторов, как М.А. Вахрушина, Е.Н. Ладутько, В.Ф. Палий и др.).

- с точки зрения бухгалтерского учета (финансового и управленческого) НЗП – это затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг промышленного характера), которые в результате специфики технологического процесса, а также в соответствии с избранной организацией методикой оценки отдельных категорий запасов на отчетную дату не вошли в состав себестоимости готовой продукции и подлежат признанию в качестве запасов в части изделий или полуфабрикатов, обработка которых к концу отчетного периода не завершена, либо продукции, не принятой отделом технического контроля.

Далее обратимся к проблеме разграничения функций различных видов учета, связанных с формированием информации о незавершенном производстве. Данная проблема актуальна в связи с тем, что для определения затрат, которые формирует стоимость активов, и затрат, признаваемых расходами периода, необходимо применять специфические учетные, оценочные и калькуляционные процедуры, которые могут существенно дифференцироваться в зависимости от поставленных целей. Среди ученых, занимающихся исследованием проблем учета и оценки НЗП, существуют разногласия по вопросу классификации функций различных видов учета в части оценочных, учетных и калькуляционных процедур, связанных с формированием информации о данном объекте. М.А. Вахрушина, А.Ю. Соколов учет и оценку НЗП относят к процедурам управленческого учета [6, 9]. Другие ученые (В.Г. Широков, Л.А. Купчина) придерживаются мнения, что учет и оценка незавершенного производства являются процессами, осуществляемыми в рамках финансового учета [10, 11]. На наш взгляд, ни одна из этих позиций не дает исчерпывающего ответа на вопрос, в рамках какого из видов учета должны осуществляться учетные, калькуляционные и оценочные процедуры, связанные с формированием информации о НЗП. Происходит это потому, что дефиниции незавершенного производства, широко используемые в отечественной учетной практике, не позволяют полностью раскрыть сущность данного термина с точки зрения бухгалтерского учета. По нашему мнению, реализация функций, позволяющих получить информацию о НЗП, должна осуществляться в рамках различных видов учета. На основе исследования зарубежного опыта организации учетной работы автором предложена классификация функций различных видов учета в части оценочных, калькуляционных, учетных процедур, а также прочих процедур, позволяющих получить информацию о незавершенном производстве, схематически представленная на рисунке 1.



Примечание – Составлено автором

Рисунок 1 – Систематизация функций, связанных с формированием информации о незавершенном производстве, на основе зарубежного опыта организации учетной работы

С точки зрения национальных учетных традиций и практики организации учетного процесса на отечественных предприятиях предложенную выше классификацию по функциональному критерию можно модифицировать, объединив блоки «финансовый учет» и «управленческий учет» в общий блок «бухгалтерский учет» и ограничив количество функций данного вида учета следующим набором: синтетический и аналитический учет затрат в незавершенном производстве, калькулирование себестоимости не законченной обработкой продукции, а также оценка отдельных статей оборотных активов (НЗП, готовая продукция) и затрат, не включаемых в стоимость активов и признаваемых расходами периода.

Для разработки научно обоснованных методик оценки и учета незавершенного производства считаем необходимым сформулировать и систематизировать методологические принципы бухгалтерского учета НЗП.

К основным принципам, на которых базируется учет незавершенного производства, на наш взгляд, относятся следующие:

- принцип признания на отчетную дату незавершенного производства активом, который обладает следующими характеристиками:

1) данный актив с большой степенью вероятности обеспечит поступление экономических выгод в будущем;

2) данный актив является материальным (вещественным);
3) относится к собственным активам организации (в случае производства изделий из давальческого сырья в стоимость НЗП не включается стоимость материалов, принадлежащих заказчику);

4) по характеру обслуживания деятельности предприятия данный актив относится к сфере производства и наличие его обусловлено необходимостью обеспечить бесперебойность и ритмичность производственного процесса;

5) данный актив является слаболиквидным, так как НЗП может быть конверсировано в денежные средства без потерь своей стоимости по истечении значительного периода времени;

- принцип неизменности применяемой методики учета и оценки незавершенного производства в течение года (принцип вытекает из декларированного Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» положения о последовательности применения учетной политики);

- принцип одновариантности методики оценки НЗП для организаций одной подотрасли (обусловлен необходимостью обеспечить сравнимость показателей эффективности функционирования организаций одной подотрасли);

- принцип ограничения стоимости незавершенного производства затратами, связанными с осуществлением производственной деятельности организации (принцип предполагает исключение из стоимости НЗП административных издержек, а также затрат, связанных с реализацией, и признание их расходами отчетного периода);

- принцип оценки НЗП по производственной себестоимости в случае, когда не выполняется хотя бы одно из двух условий:

1) величина незавершенного производства стабильна, и его удельный вес в структуре оборотных активов составляет не более 1–2 %;

2) стоимость сырья и материалов составляет не менее 70 % от себестоимости готовой продукции;

- принцип исключения из состава затрат, включаемых в стоимость НЗП, сверхнормативных и непроизводительных издержек (обусловлен необходимостью получить оценку активов в соответствии с международной практикой учета);

- принцип раздельного синтетического и аналитического учета постоянных и переменных косвенных затрат в незавершенном производстве (данный принцип также обусловлен необходимостью получить оценку активов в соответствии рекомендациями МСБУ 2 «Запасы»);

- принцип балансирования (данный принцип положен в основу отчетов о движении деталей и полуфабрикатов по цеху, а также сличительных ведомостей результатов инвентаризации незавершенного производства).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование теоретических и методологических основ учета и оценки НЗП позволили автору сделать вывод о том, что большинство отечественных и зарубежных ученых придерживаются трактовки незавершенного производства, которую можно назвать исчерпывающей только с точки зрения оперативного учета, либо раскрывают сущность НЗП как экономической категории, но не как объекта бухгалтерского учета. Авторская трактовка незавершенного производства как объекта бухгалтерского учета, приведенная в статье, раскрывает двойственный характер НЗП: с одной стороны, это продукция различной степени готовности, то есть запасы организации, с другой – затраты, которые возникают в процессе производства и на отчетную дату не включаются в себестоимость готовой продукции.

Предложенная автором классификация функций различных видов учета НЗП позволит организациям в зависимости от поставленных целей и задач, которые должны быть решены, разграничивать сферы ответственности структурных подразделений и координировать потоки информации о незавершенном

производстве таким образом, чтобы иметь возможность качественно и своевременно управлять запасами не законченной обработкой продукции.

Сформулированные и систематизированные методологические принципы бухгалтерского учета незавершенного производства будут способствовать разработке новых учетных методик формирования информации, способствующих повышению надежности финансовой отчетности.

Список использованных источников

1. Савичев, П. И. Учет и инвентаризация незавершенного производства в промышленных предприятиях / П. И. Савичев. – Москва : Госфиниздат, 1954. – 142 с.
2. Матвеева, Т. И. Учет незавершенного производства / Т. И. Матвеева. – Москва : Финансы и статистика, 1983. – 187 с.
3. Радиевский, М. В. Планирование и учет незавершенного производства и отчетность на производственных участках машиностроительных заводов / М. В. Радиевский. – Москва : Машиздат, 1971. – 122 с.
4. Ладутько, Е. Н. Управленческий учет в системе контроля себестоимости и прибыли / Е. Н. Ладутько. – Минск : Бел. наука, 2003. – 112 с.
5. Палий, В. Ф. Финансовый учет: учеб. пособие в 2 ч. / В. Ф. Палий, В. В. Палий. – Ч. 1 – Москва : ФБК-ПРЕСС, 1998. – 304 с.
6. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / М. А. Вахрушина. – Москва : ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359 с.
7. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, товаров (работ, услуг) в промышленных организациях, утв. М-вом промышленности Респ. Беларусь 01.04.04.
8. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности, утв. концерном «Беллепром» 28.10.05.
9. Соколов, А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
10. Ширококов, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / В. Г. Ширококов. – Москва : КноРус, 2007. – 672 с.
11. Купчина, Л. А. Отражение затрат в производственном учете / Л. А. Купчина // Консультант. — 1998. — №13. — С. 67–69.

УДК 338.246.027.2

АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ И ОСОБЕННОСТИ РАЗВИТИЯ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНОГО ПОТЕНЦИАЛА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В СФЕРЕ НОВЫХ И ВЫСОКИХ ТЕХНОЛОГИЙ

В.А. Мироненко, И.В. Кривенкова

Республика Беларусь выбрала в качестве приоритетного направления развития инновационный путь, предполагающий создание экономики, основанной, в первую очередь, на знаниях. В связи с этим ключевое место в экономике знаний занимает сфера новых и высоких технологий, которую необходимо развивать в рамках национальных границ, совершенствуя ее базу за счет импортной составляющей. Прибыль от реализации высокотехнологичной наукоемкой продукции во всем мире на несколько порядков превышает затраты на ее создание. В этом и состоит смысл переориентации экономики с сырьевой на инновационную, что стало особо очевидным в связи с настигшим весь мир глобальным финансово-экономическим