

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БАРАНОВИЧСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

В. Н. ПОЗНЯКЕВИЧ

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Препринт

**Барановичи
РИО БарГУ
2012**

УДК 65. 052.256.0

ББК 657.1

П47

Рекомендовано к печати
редакционно-издательским советом университета

А в т о р

В. Н. Познякевич

Р е ц е н з е н т ы:

В. Н. Лемеш, кандидат экономических наук, доцент
(учреждение образования «Белорусский государственный
экономический университет»);

А. П. Михалкевич, кандидат экономических наук, профессор
(учреждение образования «Белорусский государственный
экономический университет»)

Познякевич, В. Н.

П47 **Бухгалтерский учет запасов в организациях текстильной промышленности / В. Н. Познякевич.** — Барановичи : РИО БарГУ, 2012. — 132, [4] с. : ил. — 40 экз. (Препринт / М-во образования Респ. Беларусь, учреждение образования «Баранов. гос. ун-т»). — ISBN 978-985-498-493-3.

В препринте рассматриваются теоретические и практические аспекты запасов в организациях текстильной промышленности как объект бухгалтерского учета, методики их оценки и отражения в учете и отчетности.

Препринт предназначен для преподавателей экономических дисциплин, практических работников экономических служб, научных сотрудников, аспирантов, магистрантов, студентов экономических специальностей.

Табл. 24. Рис. 1. Прил. 9.

УДК 65.052.256.0

ББК 657.1

ISBN 978-985-498-493-3

© Познякевич В. Н., 2012

© БарГУ, 2012

ПЕРЕЧЕНЬ ПРИНЯТЫХ СОКРАЩЕНИЙ И ОБОЗНАЧЕНИЙ

$V_{н.к}$	—	нормируемая кондиционная влажность сырья, % (по стандарту)
$V_{ф}$	—	фактическая влажность сырья, %
$V_{экспл. об}$	—	время эксплуатации оборудования, т.е. количество машино-часов, отработанных в отчетном периоде в целом по переделу (производству)
$E_{экв. г. пр. i}$	—	эквивалентные единицы готовой продукции по статье затрат i
$E_{экв. н. пр. i}$	—	эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат i
$E_{экв. н. пр. к. п. i}$	—	эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат i на конец отчетного периода
$E_{экв. н. пр. н. п. i}$	—	эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат i на начало отчетного периода
$E_{з. пр}$	—	единицы завершенного производства
$E_{экв}$	—	эквивалентные единицы
$Z_{отч. п. i}$	—	затраты за отчетный период по статье i
$K_{к. п}$	—	количество незавершенного производства на конец периода
$K_{н. изм}$	—	количество незавершенного производства (в натуральных измерителях)
$K_{н. п}$	—	количество незавершенного производства на начало периода
$K_{н. с}$	—	количество незавершенного производства, приведенное к весу исходного сырья, кг
ЛИФО (last in — first out)	—	метод оценки запасов по принципу «последний в приход — первый в расход», или «последнее поступление — первый выпуск»
$M_{к}$	—	кондиционная масса сырья
$M_{ф}$	—	фактическая масса сырья
МСБУ	—	Международные стандарты бухгалтерского учета
МСФО	—	Международные стандарты финансовой отчетности
$P_{общ. х}$	—	общая сумма общехозяйственных расходов в переделе (производстве)
$P_{общ. ц}$	—	общая сумма общецеховых расходов в переделе (производстве)
$P_{п}^i$	—	потребленный ресурс по статье затрат i по производству (переделу) в целом
$P_{п. j}^i$	—	потребленный ресурс по операции j и статье затрат i
$P_{пр}$	—	прямые расходы передела (производства)
$P_{произв}$	—	производственные расходы передела (производства)

$P_{\text{с. экспл. об}}$	— общая сумма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования в переделе (производстве)
РУП «БПХО»	— Республиканское унитарное предприятие «Барановичское производственное хлопчатобумажное объединение»
$C_{\text{г. пр. } i}$	— себестоимость готовой продукции по статье i
$C_{\text{экв. ед. } i}$	— себестоимость эквивалентной единицы по статье i
$C_{\text{з. пр}}$	— степень завершенности производства в процентах
$C_{\text{н. пр. к. п. } i}$	— стоимость незавершенного производства на конец периода по статье i
$C_{\text{н. пр. н. п. } j}^j$	— незавершенное производство на начало периода по операции j
$C_{\text{н. пр. н. п. } i}$	— стоимость незавершенного производства на начало периода по статье затрат i
$C_{\text{н. пр. отд}}$	— стоимость незавершенного производства в целом по отделочному производству
$C_{\text{н. пр. пряд}}$	— стоимость незавершенного производства в целом по прядильному производству
$C_{\text{н. пр. тк}}$	— стоимость незавершенного производства в целом по ткацкому производству
$C_{\text{пл. обр. отд}}$	— плановая стоимость обработки отделочного производства
$C_{\text{пл. обр. пряд}}$	— плановая стоимость обработки прядильного передела
$C_{\text{пр}}$	— себестоимость продукции, рассчитанная по методу ФИФО
$C_{\text{с. н. пр. отд}}$	— стоимость сырья в незавершенном производстве в отделочном производстве
$C_{\text{с. н. пр. тк}}$	— стоимость сырья в незавершенном производстве в ткацком производстве
$C_{\text{см. ср}}$	— средняя стоимость 1 кг смеси
ФИФО	— метод оценки запасов по принципу «первый в приход — первый в расход», или «первое поступление — первый выпуск»
(first in — fist out)	
i	— код статьи затрат
IAS	— Международные стандарты бухгалтерского учета
(International Accounting Standards)	
j	— код операции
$k_{\text{гот } i}^j$	— коэффициент готовности по статье затрат i и операции j
$k_{\text{гот тк}}^A$	— коэффициент (процент) готовности незавершенного производства по ткацкому этапу производства (операции) по статье затрат «Амортизация»
$k_{\text{р. общ. х}}$	— коэффициент для распределения общехозяйственных расходов внутри передела (производства) по видам продукции

$k_{p, p. \text{ общ. ц}}$	— коэффициент для распределения общецеховых расходов внутри передела (производства) по видам продукции
$k_{p, p. c. \text{ экпл. об}}$	— коэффициент для распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования внутри передела (производства) по видам продукции
LCM (Lower of cost or market)	— принцип наименьшей из двух величин — себестоимости и чистой стоимости продажи

Репозиторий БарГУ

ПРЕДИСЛОВИЕ

Задачи, стоящие перед организациями текстильной промышленности Республики Беларусь на современном этапе их развития в области совершенствования управления производственными запасами, невозможно решить без повышения эффективности системы бухгалтерского учета. С учетом особенностей организации производства нами предпринята попытка критического осмысления существующей системы бухгалтерского учета запасов в организациях текстильной промышленности с целью определения и научного обоснования возможных путей ее совершенствования.

В настоящее время особенно ярко проявляется прямая зависимость благосостояния субъекта хозяйствования от состояния его оборотных активов и, прежде всего, запасов. Фактическое наличие запасов, поддерживаемое в достаточном для обеспечения текущей деятельности субъекта хозяйствования объеме, требует эффективной системы их учета.

Для обозначения отдельных элементов оборотных активов (сырья и материалов, полуфабрикатов собственного производства, незавершенного производства, расходов будущего периода, готовой продукции, товаров) применяются различные названия (материально-производственные запасы, материальные оборотные средства, материальные оборотные активы, производственные запасы, запасы, материальные ресурсы, материальные запасы (средства), предметы труда), не всегда соответствующие их экономической природе, внутреннему сущностному смыслу. В связи с этим исключительно актуальны научные исследования, дающие комплексное представление о запасах как объекте бухгалтерского учета и их составе.

Одним из важнейших вопросов, возникающих при любом исследовании, является научно обоснованная дефиниция объектов бухгалтерского учета, поскольку это существенно влияет на качество формируемой в рамках системы бухгалтерского учета информации. В настоящее время остается нерешенной проблема разграничения в бухгалтерском учете категорий «незавершенное производство» и «полуфабрикаты собственного производства».

В специальной литературе и инструктивных материалах отсутствует методологическая основа по вопросам учета внутреннего оборота производственных ресурсов в организациях текстильной промышленности, что обуславливает актуальность и значимость разработки научно обоснованных подходов его отражения в системе счетов бухгалтерского учета.

Изучение действующей методики учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности показывает, что она имеет определенные недостатки и не позволяет дать достоверную оценку незавершенному производству. Отсутствие описания применения методики эквивалентных (условных) единиц в специальной литературе применительно к организациям текстильной промышленности, а также необходимость решения проблемы повышения достоверности оценки незавершенного производства обуславливают необходимость разработки такой методики и обоснования ее

применения при оценке незавершенного производства в организациях текстильной промышленности на примере хлопчатобумажной отрасли.

Дискуссионность вышеназванных и других проблемных вопросов, связанных с организацией бухгалтерского учета запасов в организациях текстильной промышленности, их недостаточная теоретическая разработанность, с одной стороны, и практическая значимость — с другой, обусловили актуальность и необходимость настоящей работы.

Репозиторий БарГУ

Г л а в а 1
**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАПАСОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

**1.1 Экономическая сущность
и содержание понятий «запасы»,
«незавершенное производство»
и «полуфабрикаты собственного производства»
как объектов бухгалтерского учета**

Развитие рыночных экономических отношений в Республике Беларусь предопределяет использование в теории и практике бухгалтерского учета и анализа такой важной экономической категории, как «запасы». Изучение и обобщение взглядов отечественных и зарубежных экономистов на теоретические положения, лежащие в основе бухгалтерского учета поступления и оценки оборотных активов и анализа эффективности их использования, показало, что в настоящее время в экономической науке отсутствует единая позиция в понимании сущности запасов как объекта бухгалтерского учета их использования в производственном процессе. 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 (табл. А.1).

Запасы составляют наибольший удельный вес в составе оборотных активов в организациях текстильной промышленности. В составе же затрат на производство сырье и материалы занимают наибольший удельный вес. Под сырьем в целях бухгалтерского учета затрат в текстильной отрасли хлопчатобумажной промышленности следует понимать хлопковое волокно (суровое и крашеное), химические волокна, обраты и отходы хлопчатобумажного производства, однониточную пряжу, пряжу крученую, химические филаментные нити, суровые ткани и суровые штучные изделия и др. Сырьем для ватного производства

и ватных изделий являются хлопковое волокно, отходы хлопчатобумажного производства, отходы хлопковой промышленности (пух хлопковый, линт, улюк), обраты своего производства (рвань холстов; рвань ватки) и др.

Рассмотрение оборотных активов, в том числе запасов, как объекта бухгалтерского учета предполагает познание их на всех этапах производственного процесса и учетного цикла. Под учетным циклом мы понимаем совокупность хозяйственных операций, осуществляемых организацией за отчетный период вплоть до момента составления финансовой отчетности. При этом вся учетная информация проходит ряд определенных учетных процедур:

- признание, оценка и отражение операций в первичных документах;

- перенос информации об операциях из первичных документов в накопительные сводные регистры (журналы-ордера, ведомости);

- заполнение Главной книги на основе данных регистров;

- составление на основе Главной книги оборотно-сальдовой ведомости;

- составление бухгалтерского баланса и других форм финансовой отчетности.

Под процедурой бухгалтерского учета понимают логически выдержанную строгую последовательность выполнения бухгалтерских действий по отражению информации в процессе регистрации, накопления и обработки учетных данных в целях формирования финансовой отчетности. На основании вышеизложенного и изучения специальной экономической литературы по данной проблематике нами определены этапы учетного процесса применительно к запасам как объекту бухгалтерского учета (табл. 1.1).

В работе сформулированы этапы учетного процесса с использованием действующей практики учета в Республике Беларусь при применении полной журнально-ордерной формы учета. Этапы характеризуют движение учетной информации о запасах от первичной ее регистрации вплоть до момента составления форм финансовой отчетности для целей анализа результатов деятельности субъекта хозяйствования за отчетный период.

Т а б л и ц а 1.1 — Этапы учетного процесса при учете поступления и расходования запасов в действующей практике Республики Беларусь при использовании журнально-ордерной формы учета

Содержание учетной процедуры применительно к запасам	Учетная процедура
Идентификация того или иного вида запасов как объекта бухгалтерского учета; стоимостная оценка запасов; выбор системы счетов бухгалтерского учета запасов как способа получения информации о состоянии и изменении запасов в целях управления ими (счета 10, 14, 15, 16, 18, 20, 40, 41, 43, 45 и другие)	Признание, оценка и отражение операций в первичных документах
Перенос информации об операциях, касающихся запасов, из первичных документов в журналы-ордера № № 10, 10/1, 12, 8, 11, 6	Перенос информации об операциях из первичных документов в журналы-ордера
Заполнение Главной книги по счетам учета запасов на основе данных журналов-ордеров № № 10, 10/1, 12, 8, 11, 6	Заполнение Главной книги на основе данных журналов-ордеров
Составление на основе Главной книги оборотно-сальдовой ведомости	Составление на основе Главной книги оборотно-сальдовой ведомости
Группировка и отражение запасов по статьям баланса по данным оборотной ведомости; анализ результатов деятельности организации за отчетный период в части использования запасов	Составление бухгалтерского баланса

Очевидно, что без научно обоснованного подхода к изучению явлений действительности трудно построить сколь-нибудь значимую практическую учетную модель. Детальная проработка содержания этапов учетного процесса применительно к запасам как объекту бухгалтерского учета позволила выявить следующее.

Для научно обоснованной организации бухгалтерского учета оборотных активов, в том числе запасов, и их соответствующего отражения в финансовой отчетности, по нашему мнению, необходимо решить в первую очередь такие вопросы, как:

идентификация оборотных активов как четкое определение их сущности, содержания и функций, отделяющих данный вид активов от других объектов бухгалтерского учета;

научное обоснование состава оборотных активов;

приемлемая оценка оборотных активов;
выработка и соблюдение принципов их группировки и отражения в финансовой отчетности.

Важнейшими критериями для отнесения средств к оборотным являются особенности формирования их стоимости и роль, которую они играют в процессе производства.

В Республике Беларусь общепринято, что учет оборотных активов ведется в рамках единой системы бухгалтерского учета, что предопределяет жесткий подход к выделению их составных частей. Показатель «оборотные активы», который включает в себя ряд статей баланса, является сложнообразованным. В этой связи проблемы его формирования целесообразно рассматривать с содержательной характеристики статей баланса. Традиционно оборотные активы в бухгалтерском учете (бухгалтерском балансе) группируются по функциональной роли и сфере нахождения, при этом выделяют оборотные производственные активы (производственные запасы, затраты в незавершенном производстве, расходы будущих периодов) и активы в обращении (готовая продукция, товары отгруженные, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства).

Проблема научного обоснования состава оборотных активов касается, прежде всего, структуры бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс, как одна из форм финансовой отчетности, — не просто способ отражения средств организации и его источников на определенную дату. Он включает в себя важную смысловую и информационную нагрузку и оценивается, прежде всего, с точки зрения возможностей его использования для анализа результатов финансово-хозяйственной деятельности организации. Задача баланса состоит в обеспечении всех заинтересованных пользователей объективной и достоверной информацией о финансовом положении и результатах деятельности субъекта хозяйствования. В этой связи принципиально важное значение приобретает научно обоснованное отражение и включение в него соответствующих статей с их последующей группировкой, отражающих имущество организации и источники его формирования.

Содержание и строение бухгалтерского баланса в части оборотных активов обосновывается их логической структурой. В балансе оборотные активы представлены статьями или их частями, связанными с системой бухгалтерских счетов.

Для разработки предложений по совершенствованию и развитию методик отражения в системе бухгалтерского учета оборотных активов, в том числе производственных запасов, а также отражения их в бухгалтерском балансе, рассмотрим изменения в порядке заполнения, состав и содержание второго раздела бухгалтерского баланса «Оборотные активы» за последние десять лет.

За 2000—2008 г. бухгалтерский баланс изменялся несколько раз (табл. Б.1). При этом изменялось информационное наполнение баланса в соответствии с действующей методологией. В том числе это касалось и такого раздела баланса, как «Оборотные активы».

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 [34] 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 вызвало необходимость пересмотра форм бухгалтерской отчетности. Произошли существенные изменения и в балансе [36; 55]. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций» [33] 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 (табл. 1.2) [38].

Т а б л и ц а 1.2 — Содержание бухгалтерского баланса в Республике Беларусь за период с 2000 по 2010 гг.

Нормативный документ	Особенности содержания II раздела баланса «Оборотные активы»
<p>Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные рассматриваются как запасы. 2. Дебиторская задолженность представлена раздельно в зависимости от срока обращения: краткосрочная и долгосрочная. 3. Векселя к получению и авансы выданные показаны отдельными статьями. 4. Отдельной статьей выделены малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. 5. Финансовые вложения показывались только краткосрочные
<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций»</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные выведены из состава запасов и показываются отдельными статьями. 2. Статья «Запасы» переименована в статью «Запасы и затраты». 3. Дебиторская задолженность представлена без разбивки на краткосрочную и долгосрочную. 4. Авансы выданные отдельно не выделяются. 5. Финансовые вложения представлены как долгосрочные, так и краткосрочные одной общей статьей. 6. Отсутствует статья «Расходы будущих периодов» — перенесена в пассив в раздел «Доходы и расходы» с отрицательным знаком. 7. МБП исключены как понятие, однако данный вид имущества включен в статью «Сырье, материалы и другие ценности»

Окончание табл. 1.2

Нормативный документ	Особенности содержания II раздела баланса «Оборотные активы»
<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2007 г. № 41 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности»</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные возвращены в состав запасов и затрат. 2. В качестве запасов и затрат рассматриваются новые составляющие их элементы: полуфабрикаты и выполненные этапы по незавершенным работам. 3. Категория «расходы на реализацию» заменила понятие «издержки обращения». 4. Дебиторская задолженность представлена без разбивки на краткосрочную и долгосрочную. 5. Расходы будущих периодов отражались как оборотные активы, т. е. перенесены из раздела пассива «Доходы и расходы». 6. Финансовые вложения представлены как долгосрочные, так и краткосрочные одной общей статьей. 7. Нарушен принцип ликвидности — финансовые вложения показывались после денежных средств
<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности»</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Категория «незавершенное производство» заменена на понятие «затраты в незавершенном производстве». 2. Дебиторская задолженность представлена отдельно в зависимости от срока обращения: краткосрочные и долгосрочные. 3. Нарушен принцип ликвидности — финансовые вложения показываются после денежных средств. 4. Финансовые вложения представлены как долгосрочные, так и краткосрочные одной общей статьей в составе оборотных активов

Действующая форма бухгалтерского баланса, введенная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 [37], 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 наименование категории «незавершенное производство», которая теперь стала называться «затраты в незавершенном производстве» (см. табл. 1.2).

Изучение состава запасов согласно действующей формы бухгалтерского баланса показывает, что в их состав входят различные виды материальных ценностей. В настоящее время в белорусском 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 [37].

Согласно главе 5 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности от 14 февраля 2008 г. № 19, в бухгалтерском балансе активы должны представляться раздельно в зависимости от срока обращения как краткосрочные и долгосрочные [37]. 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 — расположение 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.

Бухгалтерский баланс является одним из главных информационных источников при проведении анализа финансового состояния и оценке платежеспособности организаций. Следовательно, несоблюдение научно обоснованных принципов формирования и отражения в балансе оборотных активов приводит к искажению целого ряда показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность субъектов хозяйствования. Содержание отчетности должно позволять оценить данные

бухгалтерского учета с точки зрения каждого конкретного пользователя, опираясь на те требования, которые он (пользователь) предъявляет к этой отчетности. При формировании показателей баланса следует брать за основу общепринятые требования. В этой связи вопрос о выделении дополнительных статей актива и их группировки необходимо решать, исходя из их характера и ликвидности.

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. В. Богаров [5], В. А. Терехова [54], О. В. Ефимова [14], Е. М. Григорьева [12]), «материальные оборотные средства» (Р. Г. Попова, И. Н. Самонова [45], А. Д. Шерemet, Р. С. Сайфулин [65]), «материальные оборотные активы» (В. В. Ковалев [23], П. Г. Пономаренко [8]), «производственные запасы» (Н. Ф. Самсонова [61], Л. М. Аснин [1], Ю. А. Мишин [30]), «товарно-материальные ценности» (Д. А. Панков [42]), «запасы» (В. Ф. Палий [40], Е. М. Григорьева [12], А. З. Бобылева [4], И. М. Ткачук [56], МСФО (IAS) 2 «Запасы» [26]), «материальные ресурсы» (Н. Л. Зайцев [15], Ю. А. Мишин [30]), «материальные запасы (средства)» (Ю. А. Мишин [30], О. Г. Дмитриева [13]), «предметы труда» (И. В. Зенкина [16]). 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, которые дают комплексное представление о запасах и их составе. Единство в понимании терминологического аппарата обеспечивает создание теоретической основы, необходимой для проведения практических исследований.

Согласно пункту 2 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов [35], в качестве запасов принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства

продукции, выполнения работ, оказания 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:

1) сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горючесмазочные материалы, запасные части, тара;

2) 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);

3) животные на выращивании и откорме;

4) незавершенное производство;

5) готовая продукция;

6) товары (пункт 3, [35]).

Запасы в данном случае понимаются в более широком аспекте, нежели просто сырье и материалы, необходимые для производственного процесса, а именно: сырье, материалы, полуфабрикаты собственного производства, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи и др. [23, с. 446].

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» [40, с. 148; 31, с. 72; 29, с. 138; 26]. Исходя из определения понятия «запасы», приведенного в выше-названном стандарте, предусматривается выделение нескольких классов запасов:

1) товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;

2) готовая продукция, произведенная компанией;

3) незавершенное производство;

4) сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе [25, с. 65].

Таким образом, МСФО выделяет отдельный элемент — «запасы», который объединяет производственные запасы и товары (включая произведенные самостоятельно), но не классифицирует их как «материально-производственные запасы» [40, с. 148].

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», потому что среди ученых нет единых подходов к его определению.

В своей книге В. Ф. Палий 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» [41, 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 подлежащие дальнейшей переработке в других цехах того же предприятия [48, с. 152].

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 некомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки [6, с. 405]. Если придерживаться такого подхода (Н. И. Ладутько, Л. Е. Романова), то в состав незавершенного производства в текстильной промышленности следует включать не только полуфабрикаты отдельных стадий обработки, но и полуфабрикаты, законченные обработкой в пределах

(прядильном, 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» [41, 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 [41, с. 109]. Таким образом, 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.

Резюмируя все вышесказанное, мы приходим к выводу, что состав оборотных активов в организациях текстильной промышленности характеризуется оборотными средствами в сфере производства и оборотными средствами в сфере обращения. К оборотным активам, находящимся в сфере производства, следует относить: сырье, материалы и другие аналогичные активы, незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства; расходы будущих периодов краткосрочного (некапитального) характера. К оборотным активам, находящимся

в сфере обращения, относятся: готовая продукция; товары отгруженные; расходы на реализацию; товары для реализации; налоги по приобретенным товарам, работам, услугам; дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты; расчеты с учредителями; краткосрочные финансовые вложения; денежные средства.

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 (табл. 1.3).

По результатам исследования можно сделать следующие выводы:

1. Необходимо и дальше проводить работу по уточнению понятия «запасы». Под запасами в бухгалтерском учете следует понимать стоимостное выражение сырья, материалов и других аналогичных активов, полуфабрикатов собственной выработки и незавершенного производства на рабочих местах и местах хранения,

Т а б л и ц а 1.3 — 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, одноточечная 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 полотняные вафельные, ткани фланелевые, фланель, ткани хлопчатобумажные, ткани для одежды, ситец, материал нетканый, пряжа хлопчатобумажная), швейные изделия); полуфабрикаты собственного производства (пряжа, суровые ткани)

предназначенных для обработки в процессе производства, 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.

2. 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.

Предложенные уточнения понятий дали возможность обобщать практические рекомендации по совершенствованию учета запасов в организациях текстильной промышленности.

1.2 Бухгалтерский учет запасов: состояние теории и практики

Рассмотрение запасов как объекта бухгалтерского учета предопределяет характер бухгалтерских записей в системе учета для отражения их движения. В Республике Беларусь общепринято, что учет активов ведется в рамках единой системы бухгалтерского учета. Учетная технология, предусмотренная Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [36; 55], позволяет проследить очередность отражения хозяйственных операций по кругообороту оборотного капитала (оборотных

активов) на счетах бухгалтерского учета, при этом прослеживается взаимоувязка счетов с такой основной формой финансовой отчетности, как бухгалтерский баланс. Однако данная учетная технология, по нашему мнению, имеет ряд существенных недостатков, что подтверждается нижеследующим.

Если учитывать, что бухгалтерский учет как информационная технология предназначен, прежде всего, для отражения кругооборота средств организации, то, очевидно, данное обстоятельство должно лежать в основе группировки счетов в Типовом плане счетов и, соответственно, в бухгалтерском балансе. Кроме того, согласно теории бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщенного отражения хозяйственных средств организации по их функциональной роли в процессе производства и по источникам формирования, составленным на определенную (отчетную) дату, в денежном выражении. Тем не менее, приходится констатировать, что данное основополагающее правило теории бухгалтерского учета не соблюдается в практике учета и составления финансовой отчетности, поскольку в бухгалтерском балансе нарушен принцип группировки и обобщенного отражения хозяйственных средств по их функциональной роли в процессе производства и по источникам их формирования (табл. В.1). Таким образом, происходит искажение сущности отдельных объектов бухгалтерского учета и, как следствие, их общей величины, в том числе и запасов.

Зарубежный и отечественный опыт подтверждает, что развитие бухгалтерского учета и отчетности происходит в тесной и непосредственной взаимосвязи с изменениями, происходящими в экономике страны, соответствует характеру и уровню развития действующего хозяйственного механизма. Изменение системы общественных отношений, а также нормативной правовой среды в Республике Беларусь потребовало соответственно адекватности такой крупной информационной системы, как бухгалтерский учет и отчетность. С этой целью в Республике Беларусь постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694 (с изменениями и дополнениями

от 9 июля 2003 г., № 922) была принята Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь [11]. В рамках настоящей программы активно осуществляется формирование нормативной базы, а также методического обеспечения (инструкции и методические указания), касающегося отражения в учете запасов в соответствии с МСФО [11].

Изучение нормативной базы, используемой в Республике Беларусь, позволяет сделать следующий вывод: несмотря на существенное сближение отечественных принципов учета с существующими международными подходами, между ними до сих пор остается еще немало различий. В этой связи целесообразно произвести их сравнительный анализ.

Современная система бухгалтерского учета организаций и соответствующая ей финансовая отчетность формируются на основании важнейшего нормативного документа — Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [36; 55].

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS 1) не регламентируют, каким должен быть план счетов. Однако они устанавливают ряд требований таких, как последовательность, существенность и группировка информации, недопущение взаимозачета статей отчетности и построение отчетности на основании ее элементов (активы; обязательства; капитал; доходы и расходы, включая прибыли и убытки; прочие изменения капитала; денежные потоки) [40, с. 47—49].

Действующий план счетов объединил в себе многие изменения, произошедшие за последние годы в отечественном законодательстве, однако, по нашему мнению, в перспективе предстоит еще дальнейшая работа по его совершенствованию и сближению с международными требованиями, которые предъявляются к ведению финансового учета и составлению отчетности в Республике Беларусь. Состав и структура оборотных активов по балансу и в Типовом плане счетов бухгалтерского учета [55; 36] приведена в таблице В.1. Анализ структуры действующего плана счетов показывает, что в настоящее время он

не соответствует требованиям международных стандартов — и это, прежде всего, несоблюдение принципов группировки счетов по разделам и наличие запутанной структуры плана счетов (табл. В.1). Так, материально-производственные запасы сгруппированы в разделах II, III и IV типового плана счетов. Расходы будущих периодов содержатся в разделе VIII «Финансовые результаты» [55]. Расходы на реализацию (счет 44) включены в раздел IV «Готовая продукция и товары». Счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» входит в состав раздела «Производственные запасы». Счет 97 «Расходы будущих периодов» объединяет в себе как расходы долгосрочного характера (например, освоение новых производств), так и краткосрочного характера (например, аренда, подписка). Использование счета 97 «Расходы будущих периодов» согласно действующей редакции Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета не соответствует международной практике [55].

План счетов рассматривается как систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. Для получения полной информации по счетам синтетического учета следует сложить данные по аналитическим счетам, открытым к соответствующим синтетическим счетам. Следует отметить, такая технология не совсем удобна при переходе на МСФО. Формирование плана счетов на основании синтетических счетов согласно действующей редакции Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [55] не позволяет раскрывать всю существенную информацию в отчетности, приводит к несоблюдению принципа отдельного отражения краткосрочных и долгосрочных активов в отчетности, к объединению в одном синтетическом счете разных по своей экономической природе элементов. Устранение указанных выше недостатков в плане счетов позволит получить реальную информацию о наличии оборотных активов, используемую для управления и анализа деятельности организации, кроме того, это позволит максимально приблизить организацию учетного процесса в организациях Республики

Беларусь к международным принципам и упростит процесс составления отчетности в соответствии с МСФО.

Пользователи бухгалтерской отчетности ставят перед собой определенные цели, и на основании этого из всего множества оценок того или иного имущества выбирается та, которая соответствует поставленной цели. Выбор той или иной оценки предопределяет стоимость имущества организации и, в конечном счете, влияет на ее финансовый результат.

Таким образом, 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 [62, с. 436]. По словам Л. С. Воскресенской, «...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» [10, с. 25].

Для научно обоснованной организации бухгалтерского учета активов в первую очередь необходимо разработать методику их оценки при первоначальном признании, списании на производство (при продаже) и остатков на конец отчетного периода. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета запасов их оценка занимает центральное место и, прежде всего, оценка материалов (табл. 1.4).

Т а б л и ц а 1.4 — Оценка запасов и других оборотных активов в Республике Беларусь

Отдельные виды оборотных активов	Оценка
Материалы	Оцениваются по фактической себестоимости
Готовая продукция	Учитываются по себестоимости их производства
Дебиторская задолженность	Учитывается по цене реализации продукции
Товары	Оцениваются по стоимости приобретения

Окончание табл. 1.4

Отдельные виды оборотных активов	Оценка
Отгруженные товары, сданная работа и оказанные услуги	Отражаются по фактической или нормативной (плановой) себестоимости
Незавершенное производство	Отражается: по фактической или плановой себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов
Расходы будущих периодов	Подлежат списанию в установленном организацией порядке

В рамках дальнейшего совершенствования национальной системы учета постановлением Министерства финансов от 17 июля 2007 г. № 114 была утверждена Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов, а затем постановлением Министерства финансов 12 ноября 2010 г. № 133 — Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, которая заменила вышеназванную. Согласно пункту 6 настоящей Инструкции, запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом в качестве фактической себестоимости приобретенных материалов рассматривается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость [35].

Существует несколько источников поступления запасов в организацию, каждому из которых соответствует свой порядок формирования фактической себестоимости. Таким образом, состав затрат, которые могут быть отнесены на себестоимость запасов при их оценке, зависит от способа их приобретения (табл. 1.5).

Таблица 1.5 — Формирование фактической себестоимости запасов согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов от 12 ноября 2010 г. № 133 в Республике Беларусь [35]

Источник поступления	Порядок формирования фактической себестоимости
Покупка у других организаций	Фактические затраты на приобретение
Создание собственными силами	Сумма фактических затрат, связанных с производством данных запасов

Окончание табл. 1.5

Источник поступления	Порядок формирования фактической себестоимости
Внесение учредителями в качестве вклада в уставный фонд	Исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством
Поступление по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества	Исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных запасов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
Приобретение запасов в обмен на другие неденежные активы	Фактической себестоимостью признается рыночная стоимость полученных запасов

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 оценка активов (запасов) при их первоначальном признании формируется из следующих групп затрат [35]:

- 1) стоимость запасов по ценам приобретения;
- 2) таможенные сборы и пошлины;
- 3) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- 4) затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- 5) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;

б) транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов (пункт 7, [35]). При этом торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов.

По нашему мнению, Инструкция по бухгалтерскому учету запасов имеет определенные недостатки. Инструкцией предусматриваются скидки, предоставляемые поставщиками, вычитать из общей стоимости приобретаемых запасов, что при многочисленных наименованиях поступающих запасов, например, материалов, и большом количестве поставщиков не дает возможности

определить реальную стоимость приобретаемых сырья и материалов. Рекомендуется поступающие со стороны материальные ценности оценивать по цене приобретения, а скидки, предоставляемые поставщиками, относить вначале на счет 98 «Доходы будущих периодов» и по мере их использования списывать скидки в кредит счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы» с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов». Кроме того, при оценке материалов учитываются только расходы по их хранению в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях. В случае если приобретаемые материалы сразу же поступают на склады организации, то расходы по их хранению, согласно пункту 38 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов от 12 ноября 2010 г. № 133, не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся на расходы того отчетного периода, в котором они были осуществлены, и отражаются по дебету счетов, на которых учитываются расходы по организации производства и управлению (пункт 38, [35]). В этом случае расходы по хранению производственных запасов распределяются с применением утвержденных организацией способов и списываются на различные счета в зависимости от особенностей производственного процесса и направлений списания расходов на управление.

Оценка себестоимости запасов при их списании на производство или продажу производится в соответствии с требованиями Инструкции по бухгалтерскому учету запасов от 12 ноября 2010 г. № 133 с использованием следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) (пункт 14 главы 2 [35]).

Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производилось в соответствии с учетной политикой, принятой в организации, с использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным

ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО), по ценам первого приобретения (ФИФО) [39].

Методика отражения в отчетности запасов рассматривается совокупностью Международных стандартов финансовой отчетности, основным из которых является IAS 2 «Запасы». В соответствии с IAS 2 для отчета о прибылях и убытках применяются следующие способы оценки израсходованных запасов:

- путем идентификации индивидуальных затрат;
- по методу ФИФО (первое поступление — первый выпуск);
- по средневзвешенной стоимости.

Закрепленный в действовавших Инструкции о порядке бухгалтерского учета материалов и в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) метод ЛИФО («последнее поступление — первый отпуск») для оценки израсходованных запасов с 2005 года не рекомендуется к применению, так как применение метода ЛИФО противоречит принципам МСФО. В общем виде считается, что при использовании метода ФИФО занижаются запасы и завышается прибыль, что выгодно инвесторам и кредиторам, а при использовании ЛИФО завышаются запасы и занижается прибыль [13, с. 123].

Как видим из вышеизложенного, применяемые способы оценки материалов при их списании в настоящее время не многим отличаются от требований Международного стандарта 2 «Запасы». Изучив практику оценки списываемых в производство запасов и опыт других стран, мы пришли к заключению, что в наилучшей степени отвечает условиям управления и хозяйствования наших организаций метод средней себестоимости и метод ФИФО, который и положен в основу наших исследований.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы» оценка активов (запасов) должна производиться по наименьшей из двух величин — себестоимости и чистой стоимости продажи [29, с. 138; 26]. Чистая стоимость продажи — это цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом предполагаемых расходов на выполнение работ, связанных с продажей. Перед составлением финансовой отчетности фактическая себестоимость материальных

ценностей должна быть соизмерена с их чистой стоимостью продажи с тем, чтобы последняя не была ниже, что является проявлением принципа осмотрительности (LCM). Если фактическая себестоимость остатков материалов на конец года оказывается ниже их чистой стоимости продажи, то указанные ценности отражаются в учете и отчетности по фактической себестоимости. Если же фактическая себестоимость запасов оказывается выше, то они должны быть отражены в отчетности по рыночной стоимости. Разницу между фактической и рыночной стоимостью следует списывать на убытки или за счет средств специально создаваемого резерва. Резерв следует создавать за счет средств прибыли. Игнорирование уценки стоимости активов хоть и не повлияет на величину финансового результата, но может существенно исказить информацию о реальной величине чистых активов организации. Иная ситуация с переоценкой, непроведение которой напрямую повлияет на формируемую при реализации актива разницу между ценой реализации и его стоимостью по балансу, а соответственно и на налогообложение.

Действующий Типовой план счетов предусматривает создание резерва под обесценение материальных ценностей. Для этого в плане счетов имеется отдельный счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» [55]. Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и других подобных ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от их рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров. При составлении баланса сальдо счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» должно вычитаться из сальдо счетов по учету материальных ценностей, по которым эти резервы образованы.

Порядок отражения в бухгалтерском балансе резерва под снижение материальных ценностей в Инструкции о порядке

составления и представления бухгалтерской отчетности [37] не раскрывается, и приходится констатировать, что на практике, как правило, резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается. Таким образом, практика создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей в организациях Республики Беларусь фактически отсутствует. Очевидно, данное обстоятельство существенно влияет на реальную стоимость активов организации.

В то же время согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов от 12 ноября 2010 г. № 133, запасы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, рекомендуется отражать в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей при этом следует образовывать за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации.

Экономическая сущность резерва предполагает его отражение в бухгалтерском балансе аналогично тому, как это определено для резервов по сомнительным долгам и под обесценение ценных бумаг.

На основании Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [37] в бухгалтерском учете организаций Республики Беларусь образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей предполагается отражать по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Изучение рекомендаций по созданию резервов под снижение стоимости материальных ценностей согласно МСФО позволяет сделать вывод, что в целях недопущения искажения и формирования реальной стоимости активов в организациях Республики Беларусь целесообразно создавать резервы под обесценение активов. Внедрение данного подхода позволит в большей степени приблизить учетную практику в Республике Беларусь к положениям МСФО и, следовательно, поднять учетный процесс на качественно новый уровень.

Таким образом, современное состояние учета в Республике Беларусь характеризуется наличием необходимости дальнейшего элиминирования различий в ведении учета и целесообразности составления отчетности в соответствии с действующими Международными стандартами финансовой отчетности. Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что необходимо и дальше проводить работу по совершенствованию методики учета запасов, их оценке и отражению на счетах бухгалтерского учета.

1.3 Особенности технологического процесса в организациях текстильной промышленности и их влияние на методику бухгалтерского учета запасов

Основная задача экономических наук — изыскание путей повышения эффективности использования ресурсов, имеющих у той или иной организации. Важная роль здесь принадлежит бухгалтерскому учету, который является важным средством управления финансово-хозяйственной деятельностью организации и призван осуществлять контроль за наличием и экономным расходованием средств, способствовать выявлению резервов повышения эффективности их использования. Данные бухгалтерского учета используются руководством и экономическими службами для составления планов, экономического анализа и оперативного управления деятельностью организации. Для улучшения бухгалтерского учета в организациях текстильной промышленности необходимо учитывать отраслевые особенности производственного процесса.

Особенности технологического процесса в организациях текстильной промышленности рассмотрим на примере РУП «Барановичское производственное хлопчатобумажное объединение», которое является крупнейшим предприятием легкой промышленности Республики Беларусь. Основными видами деятельности РУП «БХПО» является переработка хлопка-сырца, производство пряжи, тканей и выпуск швейных изделий различных номенклатурных групп.

Текстильная промышленность включает отрасли: хлопчатобумажную, шерстяную, шелковую и льняную. Все они относятся к массовому производству. Установленные в процессе исследования особенности технологического процесса в организациях текстильной промышленности представлены в таблице 1.6.

Т а б л и ц а 1.6 — Технологический процесс в организациях текстильной промышленности

Объект учета затрат		Преобразование исходного сырья	Объект калькулирования	Калькуляционные единицы
Основные производства (передель)	Этапы производства (операции)			
Прядильное	Сортировочно-трепальный	Исходное сырье → хлопковая масса (смесь) → ленты (ровница) → пряжа	Пряжа разных номеров	100 кг пряжи
	Чесальный			
	Ленточно-ровничный			
	Прядильный			
Ткацкое	Мотально-сновальный	Пряжа → суровая ткань	Суровая ткань определенного артикула	100 погонных метров суровой ткани
	Шлихтовально-проборный			
	Ткацкий			
Отделочное	Отбельный	Суровая ткань → готовая ткань	Готовая ткань разных артикулов	100 погонных метров готовых тканей по видам отделки каждого артикула без подразделения по способам крашения и набивки
	Печатный			
	Красильный			
	Отделочно-ворсовой			
	Складальный			
	Сортировочно-паковочный			
	Граверный			
Швейное	Раскройный	Готовая ткань → выкройки → готовое швейное изделие	По видам изделий	В зависимости от вида изделия
	Стачивание			
	Обметывание			
	Гладение			

Приведенные в таблице 1.6 этапы производства конечной продукции свидетельствуют о сложности технологического процесса с достаточно большим количеством переделов по обработке исходного сырья в прядильном производстве и полуфабрикатов в последующих.

Технологический процесс изготовления продукции предусматривает выработку пряжи, суровой ткани и их отделку. Готовую ткань получают путем последовательной обработки сырья на отдельных этапах производства (операции, переделы).

Несколько переделов, объединенных по технологическому признаку, образуют основные производства: прядильное, ткацкое, отделочное.

Данные таблицы 1.6 свидетельствуют, что, исходя из особенностей технологического процесса в организациях текстильной промышленности, необходимо в учете отражать затраты и выход продукции (полуфабрикатов) по каждому производству (переделу).

Специфика текстильного производства обуславливается характером переработки сырья. Как правило, на изготовление тканей расходуется натуральное сельскохозяйственное сырье (хлопок, шерсть, льноволокно), а также химические волокна (вискоза, капрон) и отходы собственного производства (угары). Таким образом, потребляемое сырье — вещество гигроскопичное — способно как терять, так и притягивать влагу. В этой связи учет его поступления и расходования необходимо осуществлять в двух измерителях: кондиционном и физическом весах.

Сырье и основные материалы составляют основу вырабатываемой продукции. К сырью в текстильной промышленности относят продукты сельского хозяйства, а также продукты, полученные в результате их первичной обработки.

Сырье поступает от поставщиков в упакованном виде (кипах), на которых указывается фактическая и кондиционная масса. Приходят сырье по кондиционной массе, указанной на кипах и в спецификации (перечне кип), которая прилагается к счету-фактуре. Однако в организациях всю поступившую партию сырья обязательно взвешивают и определяют фактическую влажность

его в момент поступления. Это делается для того, чтобы проверить, правильно ли указана кондиционная масса сырья поставщиком.

Перевод фактической массы волокна в кондиционную производится по формуле

$$M_k = M_{\phi} \frac{(100 + B_{н.к.})}{(100 + B_{\phi})}.$$

Необходимость учета сырья по фактической массе возникает только при выписке приходного ордера на поступление сырья от поставщика, когда требуется проверить правильность указанной поставщиком кондиционной массы или поступления на склад неизрасходованного сырья из производства в распакованном виде. В этом случае для оприходования сырья по кондиционной массе первоначально определяют его фактическую массу и фактическую влажность, после чего по формуле рассчитывают кондиционную массу. В прядильном производстве учет движения пряжи также осуществляется в фактическом и кондиционном весе.

Технологический процесс изготовления пряжи (прядильное производство) состоит из ряда этапов: сортировочно-трепального, чесального (приготовительный цех), ленточного, ровничного и прядильного. На начальном этапе создается смесь по рецептуре волокон в соответствии с физико-механическими свойствами номеров пряжи. Созданная смесь затем в чесальном переходе очищается от посторонних примесей, разрыхляется, формируется в ленты (ровницу), которую в ровничном переделе вытягивают, утоняют и скручивают. А затем в прядильном переходе ровницу превращают в пряжу, т. е. доводят до заданного номера пряжи.

Учет расходования и движения сырья по дальнейшим переходам не осуществляется. Затем пряжа передается в ткацкое производство для создания ткани суровой. Технологический процесс ее изготовления состоит из ряда этапов: мотально-сновального, шлихтовально-проборного и ткацкого. В мотально-сновальном переходе подготавливают длину и ширину будущей

ткани, для этого перематывают пряжу. Перемотанная в заданном количестве пряжа, мягкая или шероховатая, проходит обязательную обработку шлихтой (клеяким составом). На ткацких станках в соответствии с необходимым переплетением продольной (основной) и поперечной (уточной) нити ткани производится процесс проборки. Отделка суровой ткани, как правило, — конечный этап технологического процесса получения продукции в организациях текстильной промышленности. Вид отделки определяет число переделов, в которых ткань проходит обработку.

Особенности технологического процесса, его сложность и множество переделов оказывают соответствующее влияние на организацию учета производственных затрат и калькулирование себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции.

Выявленные автором результаты исследования по определению отраслевых особенностей и механизма их влияния на организацию и методику бухгалтерского учета производственных затрат в организациях текстильной промышленности представлены в таблице 1.7.

Т а б л и ц а 1.7 — Влияние отраслевых особенностей на организацию и методику бухгалтерского учета в организациях текстильной промышленности

Отраслевые особенности	Механизм влияния на организацию и методику бухгалтерского учета
<p>Сырье — хлопковое волокно, шерсть мытая, льняное волокно, натуральное шелковое волокно, различные химические волокна</p>	<p>Текстильные волокна обладают свойством изменять свою массу в зависимости от атмосферных условий, поэтому сырье учитывают по фактической и кондиционной массе (масса при определенной влажности). Затраты по израсходованному сырью каждой отдельной сортировки распределяются между номерами пряжи пропорционально ее весу с учетом гигроскопичности, а также изменения массы под влиянием влажности воздуха</p>
<p>Применение отличной от типовой по составу и содержанию номенклатуры калькуляционных статей расходов</p>	<p>Имеется дополнительная статья «Вспомогательные материалы на технологические цели»: по статье «Сырье и основные материалы» отражается как стоимость основных материалов, так и полуфабрикатов; по статье «Возвратные отходы» учитывают отходы, используемые в своем производстве и реализуемые на сторону.</p>

Окончание табл. 1.7

Отраслевые особенности	Механизм влияния на организацию и методику бухгалтерского учета
	Расходы, отражаемые по статье «Возвратные отходы», распределяются пропорционально количеству сырья, поступившего в обработку. При этом стоимость возвратных отходов исключается из стоимости сырья по ценам, установленным на единицу веса отходов. Разница между стоимостью смеси и стоимостью возвратных отходов на практике относят на себестоимость полуфабрикатов
Применение одних и тех же полуфабрикатов при выработке различных тканей в своем производстве; реализация части собственных полуфабрикатов на сторону	Использование попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с использованием полуфабрикатного варианта сводного учета затрат. С помощью бесполуфабрикатного варианта затраты группируются по технологическим этапам внутри каждого производства, а на основе полуфабрикатного — по производствам
Порядок исчисления себестоимости продукции, обусловленный производственной технологией	Разнообразие баз распределения затрат на обработку
Уточная пряжа может расходоваться на изготовление суровых тканей нескольких артикулов	Необходимость распределения стоимости пряжи между тканями разных артикулов пропорционально обоснованным нормам
Для получения готовой продукции используют материалы (суровые ткани, готовые ткани), которые вырабатываются на тех же предприятиях и передаются из производства в производство	Возникает необходимость бухгалтерского учета внутреннего оборота средств
Разнообразие незавершенного производства	Особенности оценки незавершенного производства
Специфика технологического процесса	Сложность документального оформления хозяйственных операций по учету использованного сырья в технологическом процессе

Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) [39], и Методическим рекомендациям по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг)

в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь [28] перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства, определялись отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

В Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности приведена следующая «группировка затрат по калькуляционным статьям:

- 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» [27].

Рассмотрев группировку затрат по статьям, рекомендуемым для организаций легкой промышленности, следует отметить, что в организациях текстильной промышленности применяется номенклатура калькуляционных статей затрат несколько отличная по своему составу и содержанию от типовой. Так, в нее дополнительно введена статья «Вспомогательные материалы на технологические цели». По данной статье отражаются различные клеящие вещества (крахмал, клей, кислота, уксус и другие) для приготовления шихты в ткацком производстве, красители и химические материалы, используемые для отделки тканей в отделочном производстве.

Кроме того, отличаются по своему содержанию и составу затраты, включаемые в текстильной промышленности в статью «Сырье и основные материалы».

К сырью и основным материалам относятся:

а) в шерстяной промышленности — натуральная шерсть, хлопок-волокно, химические волокна и филаментный шелк, шерстяная, штапельная, льняная и хлопчатобумажная пряжа, ткани и изделия как собственного производства, так и поступившие от других предприятий, вторично используемые возвратные отходы собственного производства и полученные со стороны;

б) хлопчатобумажной промышленности — хлопковое волокно (суровое и крашеное), химические волокна, обреты и отходы хлопчатобумажного производства, одноплеточная пряжа, пряжа крученая, химические филаментные нитки, суровые ткани и суровые штучные изделия и др. Сырьем для ватного производства и ватных изделий являются хлопковое волокно, отходы хлопчатобумажного производства, отходы хлопковой промышленности (пух хлопковый, линт, улук), обреты своего производства (рвань холстов; рвань ватки);

в) шелковой промышленности — химические и натуральные нити;

г) льняной промышленности — лен трепаный, льноволокно короткое, чесаные льноматериалы, пряжа, суровые ткани, используемые отходы исходного сырья и основных материалов.

Затраты по израсходованному сырью каждой отдельной сортировки распределяются между номерами пряжи пропорционально ее весу с учетом гигроскопичности, а также изменения массы под влиянием влажности воздуха.

Расходы, отражаемые по статье «Возвратные отходы», распределяются пропорционально количеству сырья, поступившего в обработку. При этом стоимость возвратных отходов исключается из стоимости сырья по ценам, установленным на единицу веса отходов. Разница между стоимостью смеси и стоимостью возвратных отходов на практике относят на себестоимость полуфабрикатов.

Стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов, полуфабрикатов и топлива складывается из расходов по их приобретению, заготовке и доставке на склад организации.

В организациях текстильной промышленности вся совокупность издержек производства подразделяется на затраты сырья и основных материалов (в том числе и полуфабрикаты собственного производства — пряжа и суровые ткани) и расходы на обработку (вспомогательные материалы, топливо и энергия на технологические цели, вода на технологические цели, заработная плата с начислениями, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общецеховые расходы) [19, с. 162].

Изучение особенностей распределения затрат между видами продукции в организациях текстильной промышленности позволило выявить следующее. Стоимость сырья и материалов в текстильной отрасли относится непосредственно на отдельные виды продукции прямым путем, а расходы на обработку в разрезе статей калькуляции учитываются по технологическим переделам (производствам) и распределяются между отдельными видами продукции косвенно. При этом одни расходы группируются по отдельным технологическим операциям, другие — в целом по производству (переделу) [32, с. 189].

Готовой продукцией прядильного производства является пряжа. В сортировочно-трепальном переходе составляют смесь из хлопка различных сортов, отходов и других волокон согласно утвержденному рецепту. Исходя из состава смеси, определяют процент выхода пряжи и количество отходов, которые должны быть получены в каждом переходе. Задачей учета в прядильном производстве является обеспечение контроля за расходом сырья, точным учетом отходов по каждому переходу, за движением полуфабриката, за выходом пряжи из производства. К затратам сырья, определенным на основании отчета об использовании сырья, присоединяют стоимость затрат на обработку. Калькулирование себестоимости пряжи производится в разрезе ее номеров.

В сортировочно-трепальном переходе в течение месяца учитывают расход сырья на приготовление смесей по каждой сортировке, выход отходов, заработную плату рабочих, занятых

обработкой сырья в этом переходе. Полуфабрикатом данного передела является смеска (холсты), которые по массе передаются в чесальный передел.

Расходы по обработке сырья в сортировочно-трепальном переходе первоначально распределяются по сортировкам пропорционально массе смеси. Полученные таким образом расходы по каждой сортировке распределяются по видам пряжи, вырабатываемой из каждой сортировки, пропорционально массе пряжи конкретной плотности. В последующих переходах ведется учет затрат по обработке, учет выхода отходов, передачи полуфабрикатов из перехода в переход в натуральном выражении.

Основную заработную плату рабочих этих переходов относят на отдельные номера пряжи пропорционально заработной плате по комплексным сдельным расценкам. Дополнительная заработная плата и отчисления на социальное страхование распределяются пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих. Основная заработная плата прядильщиц относится непосредственно на ту пряжу, за выработку которой она начислена. Основная заработная плата остальных производственных рабочих распределяется по видам пряжи пропорционально сумме заработной платы прядильщиц, которая является прямым видом затрат.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования распределяются между номерами пряжи пропорционально отработанным веретено-часов прядильных машин.

Все учетные затраты всех переделов составляют себестоимость выпуска пряжи конкретной линейной плотности. Себестоимость калькуляционной единицы — 100 кг пряжи — определяется путем деления общей суммы учетных затрат на массу выпущенной пряжи и умножением на 100.

Поскольку в хлопчатобумажной промышленности не определяют себестоимость полуфабриката внутри прядильного производства, то учет строится по бесполуфабрикатному варианту (беспереходному) и затраты собираются в целом по прядильному производству.

Производственные затраты в ткацком производстве учитываются также по переходам, а калькулированию подлежит

только суровая ткань, которая является готовой продукцией ткацкого производства.

Сырьем, используемым в ткацком производстве, является основная и уточная пряжа, которая до переработки ее на ткацких станках проходит несколько подготовительных переходов.

Основная и уточная пряжа предназначены для выработки ткани конкретного артикула, следовательно, является прямым видом затрат. В тех случаях, когда переданную в производство уточную пряжу расходуют на изготовление суровой ткани нескольких артикулов, ее распределяют между тканями разных артикулов пропорционально технически обоснованным нормам расхода сырья.

Для определения расхода пряжи на выработку ткани по окончании месяца в бухгалтерии составляется отчет об использовании пряжи в ткацком производстве по каждому переходу, в котором отражаются остатки незавершенного производства на начало и конец месяца, общий выход отходов по всем переходам, расход пряжи (основ и утка) на выпуск суровой ткани каждого артикула. Данные отчета о расходе пряжи используются для составления сортовых калькуляций по артикулам ткани.

Оценка прихода и расхода пряжи в течение месяца производится по плановой себестоимости. После составления бухгалтерией отчетной калькуляции себестоимости выработанной пряжи остаток пряжи на конец месяца оценивается по фактической себестоимости (табл. Г.1).

Затраты по обработке учитываются так же, как и в прядильном производстве, — собираются по технологическим операциям и статьям калькуляции, а затем распределяются между отдельными артикулами суровых тканей.

Основная заработная плата рабочих мотально-сновального этапа производства, начисляемая по сдельным расценкам за перемотку пряжи, распределяется по артикулам суровой ткани пропорционально массе основной пряжи, израсходованной на выработку этой ткани.

Основная заработная плата шлихтовально-проборного перехода (шлихтовальщиков, проборщиков), начисленная по сдельным расценкам, относится на те артикулы ткани, для которых

отшлифована основа. Следовательно, заработная плата этих рабочих является прямым видом затрат.

Остальные расходы по обработке относятся на ткани определенных артикулов в таком же порядке, как и в прядильном производстве.

Себестоимость калькуляционной единицы в ткацком производстве рассчитывается делением затрат по статьям калькуляции на количество произведенной продукции.

Оценка (в денежном выражении) поступивших и израсходованных за месяц отходов, а также их остатка, производится по прейскуранту, который утверждается руководителем организации.

В отделочном производстве стоимость суровых тканей исчисляется как разница между стоимостью суровых тканей по внутренним учетным ценам, поступивших в переработку, и стоимостью возвратных отходов (весового лоскута). Затраты суровых тканей относятся на отдельные артикулы готовых тканей прямым путем, по данным отчета об использовании суровых тканей в производстве. Из стоимости суровых тканей, отнесенной на отдельные артикулы готовых тканей, вычитается стоимость возвратных отходов. В процессе переработки суровых тканей в отделочном производстве происходит усадка ткани, размер которой определяется в метрах, как разность между количеством суровых тканей, поступивших в переработку, и выходом готовых тканей и весового лоскута.

Затраты на обработку в отделочном производстве группируются в постатейном разрезе в целом по производству и распределяются между отдельными артикулами готовых изделий следующим образом.

Топливо и энергия на технологические цели включаются в себестоимость отдельных артикулов ткани пропорционально весу изготовленной продукции.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределяются между артикулами тканей пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Потери от брака включаются прямо в себестоимость тех артикулов тканей, по которым был установлен брак продукции.

Затраты по остальным статьям калькуляции распределяются в таком же порядке, как и в прядильном и ткацком производствах.

Резюмируя все вышесказанное, мы приходим к следующим выводам. Статья «Сырье и основные материалы» отличается по содержанию от типовой: по ней отражается как стоимость сырья и основных материалов (в прядильном производстве), так и полуфабрикатов (пряжи в ткацком производстве и суровья в отделочном производстве). По статье «Возвратные отходы» учитываются отходы, используемые в своем производстве (например, концы ленты и ровницы при выработке пряжи) и реализуемые на сторону. При этом их стоимость исключается из стоимости сырья и материалов. Содержание остальных статей в текстильной промышленности не имеет отличительных особенностей.

Исследование технологии изготовления хлопчатобумажных тканей и Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности [27] позволило выявить следующие особенности учета запасов как объекта бухгалтерского учета:

- 1) 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, предназначенных для реализации на сторону или передачи для последующей обработки другому своему производству;

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

- 3) 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);

- 4) 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;

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

б) 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.

Особенности технологического процесса оказывают влияние на выбор объектов учета затрат. Объектами аналитического учета затрат в текстильной промышленности могут выступать отдельные этапы технологического процесса (операции) или целые производства (передель). Объектами калькулирования себестоимости являются все виды изделий основных производств в соответствии с принятым делением продукции по группам, линейной плотности (тексам) или артикулам, а также продукция, работы и услуги вспомогательных производств.

Кроме того, изучение технологического процесса в организациях текстильной промышленности позволило выявить, что существует проблема бухгалтерского учета внутреннего оборота средств, имеются особенности в оценке незавершенного производства, распределении затрат и в выборе объектов калькулирования, в качестве которых могут быть пряжа разных номеров, суровая ткань определенного артикула, готовая ткань разных артикулов, виды изделий.

Особенностью отраслей текстильной промышленности (хлопчатобумажной, шерстяной, льняной, шелковой) является то, что в организациях этих отраслей, помимо сырья (хлопок, шерсть, лен) для получения готовой продукции, используют полуфабрикаты и другие вспомогательные материалы (суровые ткани, готовые ткани), которые в большинстве своем вырабатываются на тех же предприятиях и передаются из производства в производство по себестоимости (по ценам производителя без налогов из выручки). Таким образом, создается внутренний

оборот средств, куда входят стоимость суровых тканей, переданных в отделочное производство по себестоимости для производства готовых тканей, и стоимость готовых хлопчатобумажных тканей, переданных в швейное производство для изготовления швейных изделий.

Внутренний оборот — исчисленный в денежном выражении годовой оборот материальных ресурсов и денежных средств внутри предприятия, фирмы [47]. Внутризаводской (внутрифабричный) оборот — стоимость изделий, полуфабрикатов и производственных услуг, потребляемых цехами основного и вспомогательных производств [44, с. 50].

Кроме того, особенностью текстильной отрасли является и то, что внутренний оборот включается в себестоимость продукции основного производства (полуфабрикатов) и затем в объем реализации готовой продукции. Согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности [27] в текстильной отрасли смета затрат на производство и реализацию продукции в порядке исключения составляется с учетом внутризаводского оборота. Внутренний оборот затрат не оказывает влияния на рентабельность реализованной продукции и чистую прибыль, однако влияет на объем промышленной продукции в сопоставимых ценах и рентабельность выпуска продукции.

Детальная проработка изучаемой проблемы позволила нам выявить, что в состав внутреннего оборота средств согласно учетной политике организаций текстильной промышленности включаются ткани суровые, используемые на собственные производственные нужды, и готовые ткани, переданные в швейное производство.

Изучение особенностей технологического процесса позволило нам разработать конкретные предложения по совершенствованию методик бухгалтерского учета запасов и повышению эффективности организации текстильной отрасли.

Г л а в а 2
**МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

**2.1 Совершенствование методики учета
использования производственных запасов
в организациях текстильной промышленности**

Отсутствие методологической основы в специальной литературе и инструктивных материалах по вопросам учета внутреннего оборота производственных запасов обуславливает актуальность и значимость разработки научно обоснованных подходов его отражения в системе счетов бухгалтерского учета.

Действующий порядок внутреннего оборота активов, применяемый в РУП «Барановичское производственное хлопчатобумажное объединение» выглядит следующим образом (табл. 2.1). Суровая ткань является готовой продукцией для ткацкого производства, и выпуск ее учитывается на счете 43 «Готовая продукция». Эта же суровая ткань, полученная от ткацкого производства, в отделочном производстве является материалом для выработки своей продукции и учитывается на счете 10 «Материалы». Для учета реализации готовой продукции для внутризаводских целей на практике в организациях текстильной промышленности, в частности в РУП «БПХО», используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Т а б л и ц а 2.1 — Действующий порядок внутреннего оборота производственных ресурсов, применяемый в РУП «БПХО»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Прядильно-ткацкое производство</i>		
Отражается расход хлопка на изготовление пряжи	20/2	10/1-1
Используются отходы для выработки пряжи	20/2	10/6-1
Оприходованы отходы, вышедшие из производства пряжи	10/6-1	20/2

Продолжение табл. 2.1

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Переданы отходы на склад утиля	10/6-5	10/6-1
Переданы отходы на хлопковый склад	10/6-7	10/6-1
Оприходована пряжа, сданная на склад сбыта	43/1	20/2
Оприходована пряжа, предназначенная для дальнейшей обработки в ткацком производстве	10/2-1	20/2
Списана пряжа (нить и чесальная лента) в производство	20/3	10/2-1
Списаны материалы в производство	20/3	10/1-2
Оприходованы отходы, вышедшие из производства суровых тканей	10/6-2	20/3
Сдан весовой лоскут на склад сбыта	10/6-6	10/6-2
Оприходованы ткани суровые, сданные на склад сбыта	43/2	20/3
Оприходованы суровые ткани, предназначенные для дальнейшей обработки	43/2	20/3
Отражаются ткани, переданные отделочному производству (справка к журналу-ордеру № 10 (качество) для бухгалтерии сбыта, Ави́зо производственной бухгалтерии)	79/2	20/3
Отражается внутренний оборот — передача тканей суровых в отделочное производство — по фактической себестоимости	79/2	90/1-3
Отражается фактическая себестоимость суровых тканей, передаваемых в отделочное производство	90/2	43/2
<i>Отделочное производство</i>		
Оприходованы в отделочном производстве суровые ткани, полученные от ткацкого производства по фактической себестоимости	10/2-2	79/2
Отражается расходование суровых тканей на производство готовых тканей	20/4	10/2-2
Оприходован весовой лоскут из отделочного производства	10/6-3	20/4
Оприходован весовой лоскут из ткацкого производства	10/6-3	10/6-2
Списывается весовой лоскут в производство	20/4	10/6-3
Сданы отходы на склад утиля	10/6-5	10/6-3
Оприходован весовой лоскут на склад сбыта	10/6-6	10/6-3
Отражаются ткани готовые, сданные на склад сбыта	43/3	20/4
Отражаются ткани готовые, предназначенные для швейного производства	43/3	20/4
Переданы готовые ткани швейному производству по фактической себестоимости	79/2	90/1-4

Окончание табл. 2.1

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Передан весовой лоскут швейному производству по фактической себестоимости	79/2	90/1-9
Отражается фактическая себестоимость готовых тканей, передаваемых в швейное производство	90/2	43/3
Отражается фактическая себестоимость весового лоскута, передаваемого в швейное производство	90/2	10/6-3
<i>Швейное производство</i>		
Получена ткань по фактической себестоимости	10/2-3	79/2
Получен весовой лоскут со склада по себестоимости	10/1	79/2
Отражается расход тканей на изготовление изделия	20/5	10/2-3
Отражается расход весового лоскута на пошив изделий	20/5	10/1
Оприходован весовой лоскут	10/6-4	20/5
Оприходованы выпады от кроя	10/6-4	20/5
Сдан весовой лоскут на склад сбыта	10/6-6	10/6-4
Сданы выпады от кроя на склад утиля	10/6-5	10/6-4
Отражается выпуск готовой продукции швейного производства	43/4	20/5
Отражается фактическая себестоимость реализованной продукции швейного производства	90/2	43/4

Бухгалтерская запись по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 20 «Основное производство» в учете затрат в целом по организации не отражается, поскольку не находит своего отражения в регистрах аналитического и синтетического учета затрат.

Исследованием установлено, что приведенная выше методика учета внутреннего оборота научно не обоснована и не соответствует современным требованиям бухгалтерского учета и управления производством.

В соответствии с действующим Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [55] на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты» обобщается информация обо всех видах

расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, в том числе территориально расположенными вне места нахождения организации, включаемые в общий баланс объединения, предприятия и организации (внутрибалансовые расчеты), в частности расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по реализации товаров, продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работников подразделений. Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в организации является активным, а в его структурных подразделениях — пассивным.

Счет 90 «Реализация» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с видами деятельности, указанными в уставе организации, а также для определения финансового результата по ним. На счете 90 «Реализация» отражаются выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг и себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг.

Реализация имущества предполагает момент перехода права собственности на него, поэтому движение товарно-материальных ценностей от одного структурного подразделения к другому в пределах одного юридического лица не может расцениваться как реализация.

Кроме того, данные о внутреннем обороте средств находят свое отражение согласно постановления Национального статистического комитета Республики Беларусь от 29 октября 2009 г. № 231 [59] в форме государственной статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)», — по строке 050 — данные о внутризаводском обороте, включаемом в затраты на производство продукции (работ, услуг) в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); по строке 051 — данные о внутризаводском обороте, включаемом в объем продукции (работ, услуг).

Учитывая все вышесказанное, возникает вопрос о правильности и целесообразности использования счетов 79 «Внутрихо-

зайственные расчеты» и 90 «Реализация» для отражения учета внутреннего оборота средств в организациях текстильной промышленности, с одной стороны, и правильности включения внутреннего оборота в себестоимость готовой продукции (в объем производства) основного производства и затем в объем реализации готовой продукции, с другой стороны.

Путем исследования установлено, что с учетом внутреннего оборота производственных ресурсов в организациях текстильной промышленности имеются, как минимум, две проблемы:

- 1) оценка активов организации, идентифицируемых в качестве внутреннего оборота;
- 2) отражение операций по учету внутреннего оборота на счетах бухгалтерского учета с соответствующим их документальным оформлением.

Приходится констатировать, что в настоящее время отсутствует единая научно обоснованная методика учета внутреннего оборота средств в организациях текстильной промышленности. Поэтому появилась необходимость в разработке такой методики. Она должна быть не трудоемкой и обеспечивать, прежде всего, отсутствие какой-либо вероятности появления двойного учета используемых запасов в производственной деятельности.

Полуфабрикаты собственного производства (пряжа, суровые ткани), представляющие внутренний оборот организации, П. П. Новиченко, И. М. Рендухов предлагают отражать, как и готовую ткань, на счетах «Готовая продукция» и «Реализация», при этом определять прибыль в целом по организации только от реализации готовых тканей [32, с. 190]. Аналогичный порядок учета внутреннего оборота, а именно его включение в объем реализации готовой продукции, приводит и Г. В. Удовенко [57, с. 165-166]. Однако авторы уточняют, что выявление прибыли по внутреннему обороту полуфабрикатов может привести и к отрицательным последствиям. Прибыль должна отражать дополнительно полученную сумму денежных средств. При передаче же пряжи с прядильного производства в ткацкое, суровых тканей в отделочное производство организация не получает денежные средства. «Поэтому при одновременном невыполнении плана по реализации готовой ткани и перевыполнении плана по выпуску

пряжи или суровья предприятие может иметь значительную прибыль и в то же время испытывать затруднения в денежных средствах» [32, с. 190].

Для удобства контроля за состоянием информации о движении оборотных активов, рассматриваемых как внутренний оборот, многие ученые предлагают другой порядок учета использования суровых тканей, переданных в отделочное производство для изготовления готовых тканей, и стоимости готовых хлопчатобумажных тканей, переданных в швейное производство для изготовления швейных изделий, при котором для учета полуфабрикатов целесообразно использовать счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Такой порядок учета внутреннего оборота полуфабрикатов предлагается такими учеными, как Ю. А. Бабаева, М. А. Вахрушина, Н. И. Ладутько [60, с. 40-41; 9, с. 125—128; 7, с. 414—417]. В этом случае по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» будет отражаться стоимость полученных полуфабрикатов собственного производства. По кредиту рассматриваемого счета будет отражаться фактическая стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку и реализованных на сторону.

Остатки по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» на начало и конец отчетного периода в данном случае будут характеризовать фактическую себестоимость полуфабрикатов собственного производства (незавершенного производства) — пряжи, предназначенной для реализации или дальнейшей переработки в ткацком производстве, тканей суровых, предназначенных для реализации или отделочного производства и готовых тканей, предназначенных для реализации или швейного производства. Однако следует отметить, что использование такого способа учета затрат значительно может увеличить объем учетных работ, поскольку возникнет необходимость оформления движения полуфабрикатов из производства в производство соответствующими бухгалтерскими записями. В себестоимости полуфабрикатов последующих переделов фактические затраты предыдущих переделов отражают комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства». Поэтому в сводных

данных по организации в целом затраты будут дублироваться на суммы внутреннего оборота. Таким образом, для достоверного определения совокупных затрат за период при использовании описанного выше подхода возникает необходимость уменьшить обороты по счету 20 «Основное производство» на величину внутризаводского оборота. По нашему мнению, данный метод учета не отвечает критерию простоты его реализации на практике, не в полной мере учитывает отраслевые особенности организаций текстильной промышленности и не позволяет методологически верно отражать в учете информацию о движении средств и затратах на производство, а также достоверно формировать величину себестоимости полуфабрикатов, передаваемых из производства в производство, и готовой продукции.

В целях совершенствования бухгалтерского учета внутреннего оборота полуфабрикатов в организациях текстильной промышленности с учетом отраслевых особенностей и во избежание двойного учета использованных средств организации нам представляется целесообразным внутренний оборот, а именно: суровые ткани, предназначенные для отделочного производства, и готовые ткани, предназначенные для швейного производства, исключить из объема произведенной готовой продукции (реализованной продукции) (табл. 2.2).

Т а б л и ц а 2.2 — Отличие действующей методики учета внутреннего оборота полуфабрикатов от предлагаемой

Вид продукции	Действующая методика		Предлагаемая методика	
	во внутренний оборот	в объем готовой продукции / в объем реализации готовой продукции	во внутренний оборот	в объем готовой продукции / в объем реализации готовой продукции
1 Пряжа: предназначенная для реализации на сторону покупателям		+		+
предназначенная для ткацкого производства				

Окончание табл. 2.2

Вид продукции	Действующая методика		Предлагаемая методика	
	во внутренний оборот	в объем готовой продукции / в объем реализации готовой продукции	во внутренний оборот	в объем готовой продукции / в объем реализации готовой продукции
2 Суровая ткань: предназначенная для реализации на сторону покупателей		+		+
предназначенная для отделочного производства	+	+	+	
3 Готовая ткань: предназначенная для реализации на сторону покупателей		+		+
предназначенная для швейного производства	+	+	+	
4 Готовое швейное изделие		+		+

В этой связи мы предлагаем для учета суровых тканей, переданных в отделочное производство для производства готовых тканей, и стоимость готовых хлопчатобумажных тканей, переданных в швейное производство для изготовления швейных изделий, применять следующую систему счетов и субсчетов, представленных в таблице 2.3.

Т а б л и ц а 2.3 — Применяемые и предлагаемые счета и субсчета для учета внутреннего оборота активов

Применяемые счета и субсчета	Предлагаемые счета и субсчета
10 «Материалы»: <ul style="list-style-type: none"> 10/1-1 «Сырье для прядения и производства нетканой продукции»; 10/1-2 «Материалы»; 10/2 «Сырье для ткацкого, отделочного и швейного производств»: 10/2-1 «Пряжа»; 10/2-2 «Суровые ткани в отделочном производстве»; 	10 «Материалы»: <ul style="list-style-type: none"> 10/1 «Сырье и материалы основного производства»: 10/1-1 «Сырье (хлопок) для прядения и производства нетканой продукции»; 10/1-2 «Материалы»; 10/2 «Сырье (полуфабрикаты) для ткацкого, отделочного и швейного производств»: 10/2-1 «Пряжа»;

Окончание табл. 2.3

Применяемые счета и субсчета	Предлагаемые счета и субсчета
10/2-3 «Готовые ткани»; 10/6 «Отходы производства»: 10/6-1 «Отходы прядильного производства»; 10/6-2 «Отходы ткацкого производства»; 10/6-3 «Отходы в отделочном производстве»: 10/6-3.1 «Отходы, полученные отделочным производством от ткацкого»; 10/6-3.2 «Отходы, используемые в отделочном производстве»; 10/6-4 «Отходы швейного производства»; 10/6-5 «Отходы на складе утиля»; 10/6-6 «Отходы на складе сбыта»; 10/6-7 «Отходы на хлопковом складе»	10/2-2 «Суровые ткани»; 10/2-3 «Готовые ткани»; 10/6 «Отходы производства»: 10/6-1 «Отходы прядильного производства»; 10/6-2 «Отходы ткацкого производства»; 10/6-3 «Отходы отделочного производства»; 10/6-4 «Отходы швейного производства»; 10/6-5 «Отходы на складе утиля»; 10/6-6 «Отходы на складе сбыта»; 10/6-7 «Отходы на хлопковом складе»
20 «Основное производство»: 20/1 «Производство нетканой продукции»; 20/2 «Прядильное производство»; 20/3 «Ткацкое производство»; 20/4 «Отделочное производство»; 20/5 «Швейное производство»	20 «Основное производство»: 20/1 «Производство нетканой продукции»; 20/2 «Прядильное производство»; 20/3 «Ткацкое производство»; 20/4 «Отделочное производство»; 20/5 «Швейное производство»
43 «Готовая продукция»: 43/1 «Пряжа»; 43/2 «Ткани суровые»; 43/3 «Ткани готовые»; 43/4 «Швейные изделия»; 43/5 «Нетканые материалы»	43 «Готовая продукция»: 43/1 «Пряжа»; 43/2 «Ткани суровые»; 43/3 «Ткани готовые»; 43/4 «Швейные изделия»; 43/5 «Нетканые материалы»
79 «Внутрихозяйственные расчеты»: 79/2-«Внутренний оборот»	—
90 «Реализация»: 90/1-2 «Нетканые материалы»; 90/1-3 «Ткани суровые»; 90/1-4 «Ткани готовые»; 90/1-5 «Швейные изделия»; 90/1-9 «Весовой лоскут»	—

В организациях текстильной промышленности калькулируют фактическую себестоимость полуфабрикатов каждого передела, при этом полуфабрикаты собственного производства входят в себестоимость отдельных видов продукции комплексной

статьей, а себестоимость продукции каждого последующего передела складывается из произведенных на этой стадии затрат и себестоимости полуфабрикатов.

Поэтому внутреннее движение полуфабрикатов из производства в производство или на склад должно находить свое отражение на соответствующих субсчетах бухгалтерского учета по фактической себестоимости.

Для учета сырья и материалов основного производства (хлопок), а также вспомогательных материалов (красители, химикаты и др.) целесообразно использовать отдельные субсчета на счете 10 «Материалы» субсчет 10/1 «Сырье и материалы основного производства»:

10/1-1 «Сырье (хлопок) для прядения и производства нетканой продукции».

10/1-2 «Материалы».

Для учета пряжи, тканей суровых и готовых тканей, предназначенных для дальнейшей обработки, а также для учета готовых швейных изделий в организациях текстильной промышленности на счетах бухгалтерского учета целесообразно ввести отдельные субсчета второго порядка на счете 10 «Материалы» субсчет 10/2 «Сырье (полуфабрикаты) для ткацкого, отделочного и швейного производств»:

10/2-1 «Пряжа»;

10/2-2 «Суровые ткани»;

10/2-3 «Готовые ткани» (табл. 2.3).

Для учета затрат, формирующих себестоимость пряжи, тканей суровых и готовых тканей, предназначенных для обработки или реализации на сторону, а также для учета затрат, формирующих себестоимость готовых швейных изделий, в организациях текстильной промышленности целесообразно ввести отдельные субсчета на счете 20 «Основное производство» в разрезе производств:

20/1 — субсчет для учета затрат по изготовлению нетканой продукции;

20/2 — субсчет для учета затрат в прядильном производстве;

20/3 — субсчет для учета затрат в ткацком производстве;

20/4 — субсчет для учета затрат в отделочном производстве;

20/5 — субсчет для учета затрат в швейном производстве.

На субсчете 10/2 «Сырье (полуфабрикаты) для ткацкого, отделочного и швейного производств» найдет отражение фактическая стоимость полуфабрикатов, предназначенных для дальнейшей переработки, а именно: стоимость пряжи, предназначенной для ткацкого производства, стоимость суровой ткани, предназначенной для отделочного производства, и стоимость готовых тканей, предназначенных для швейного производства.

Стоимость сырья (хлопок) в фактической себестоимости пряжи, передаваемой в ткацкое производство, стоимость сырья в себестоимости суровой ткани, передаваемой в отделочное производство, а также стоимость сырья в себестоимости готовой ткани рекомендуется определять пропорционально общей сумме затрат по каждому из производств.

Предположим, что в рассматриваемый период переходящих остатков на начало и конец месяца по счету 20 «Основное производство» не было. Затраты на сырье (хлопок) в прядильном производстве составили 20 млн рублей. Приведем необходимые расчеты по определению стоимости сырья в фактической себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции в таблице 2.4.

Т а б л и ц а 2.4 — Расчеты по определению стоимости сырья в фактической себестоимости продукции

Показатели	Методика определения показателя	Расчет	Сумма, млн р.
Фактическая себестоимость всей пряжи	Сумма затрат по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Прядильное производство» за минусом отходов производства	$20 + 0,4 + 0,1 + 2 - 0,1$	22,4
Фактическая себестоимость пряжи, переданной в ткацкое производство	Фактическая себестоимость всей пряжи за минусом стоимости пряжи, предназначенной для реализации на сторону	$22,4 - 5$	17,4
Стоимость сырья, приходящаяся на пряжу, передаваемую в ткацкое производство	Стоимость сырья в прядильном производстве умножается на долю фактической себестоимости пряжи, переданной в ткацкое производство, в общей сумме затрат прядильного производства за минусом отходов	$20 \cdot 17,4 / 22,4$	15,536

Окончание табл.2.4

Показатели	Методика определения показателя	Расчет	Сумма, млн р.
Фактическая себестоимость всех суровых тканей	Сумма затрат по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Ткацкое производство» за минусом отходов производства	$17,4 + 0,5 + 0,1 + 1,5 - 0,2$	19,3
Фактическая себестоимость суровых тканей, переданных в отделочное производство	Фактическая себестоимость всех суровых тканей за минусом стоимости суровой ткани, предназначенной для реализации на сторону	$19,3 - 4$	15,3
Стоимость сырья, приходящаяся на суровые ткани, передаваемые в отделочное производство	Стоимость сырья, приходящаяся на все суровые ткани, умножается на долю фактической себестоимости суровых тканей, переданных в отделочное производство, в общей себестоимости всех суровых тканей	$15,536 \cdot 15,3 / 19,3$	12,316
Фактическая себестоимость готовых тканей	Сумма затрат по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 4 «Отделочное производство» за минусом отходов производства	$15,3 + 0,5 + 0,2 + 1,3 - 0,25$	17,05
Фактическая себестоимость готовых тканей, переданных швейному производству	Фактическая себестоимость всех готовых тканей за минусом стоимости ткани, предназначенной для реализации на сторону	$17,05 - 10$	7,05
Стоимость сырья, приходящаяся на готовые ткани, передаваемые в швейное производство	Стоимость сырья, приходящаяся на все готовые ткани, умножается на долю фактической себестоимости готовых тканей, передаваемых в швейное производство, в общей себестоимости всех готовых тканей	$12,316 \cdot 7,05 / 17,05$	5,093
Фактическая себестоимость готовых швейных изделий	Сумма затрат по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 5 «Швейное производство» за минусом отходов производства	$7,05 + 0,3 + 1,2 - 0,15$	8,4

В бухгалтерском учете операции по учету затрат и внутреннему обороту активов с учетом предложенных нами счетов и субсчетов рекомендуется отражать следующим образом (табл. 2.5).

Часть стоимости сырья (хлопка), приходящуюся на стоимость пряжи, передаваемой в ткацкое производство, рекомендуется отражать по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Ткацкое производство» и кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Прядильное производство» методом «красное сторно».

Т а б л и ц а 2.5 — Предлагаемая методика учета затрат и внутреннего оборота активов на счетах бухгалтерского учета в организациях текстильной промышленности

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, млн р.
	Дебет	Кредит	
<i>Прядильное производство</i>			
Отражается расход хлопка на изготовление пряжи	20/2	10/1-1	20
Отражается стоимость израсходованных прочих материалов в прядильном производстве	20/2	10/1-2	0,4
Используются отходы ткацкого и прядильного производств на выработку пряжи	20/2	10/6-1,10/6-2	0,1
Отражаются затраты по обработке сырья (хлопка)	20/2	70,69,02 и т. д.	2
Оприходованы отходы производства, возможные к использованию для выработки пряжи	10/6-1	20/2	0,1
Переданы отходы на склад утиля	10/6-5	10/6-1	0,5
Переданы отходы на хлопковый склад	10/6-7	10/6-1	0,5
Оприходована пряжа, предназначенная для реализации на сторону покупателей, на склад готовой продукции	43/1	20/2	5
Списывается фактическая себестоимость реализованной пряжи	90/2	43/1	5
Отражается выручка от реализации пряжи	62	90/1	6
Оприходована пряжа, предназначенная для ткацкого производства	10/2-1	20/2	17,4
<i>Ткацкое производство</i>			
Отражается стоимость пряжи, переданной в ткацкое производство	20/3	10/2-1	17,4
Сторнируется стоимость сырья (хлопка), переданная в ткацкое производство	20/3	20/2	15,536

Продолжение табл. 2.5

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, млн р.
	Дебет	Кредит	
Отражается стоимость израсходованных прочих материалов в ткацком производстве	20/3	10/1-2	0,5
Используются отходы ткацкого производства	20/3	10/6-2	0,1
Отражаются затраты по обработке в ткацком производстве с учетом затрат по обработке прядильного производства	20/3	70,69,02 и т. д.	1,5
Оприходованы отходы производства: весовой лоскут и угары	10/6-2	20/3	0,2
Сдан весовой лоскут на склад сбыта	10/6-6	10/6-2	0,1
Оприходованы суровые ткани, предназначенные для реализации на сторону покупателям, на склад готовой продукции	43/2	20/3	4
Списывается фактическая себестоимость реализованных суровых тканей	90/2	43/2	4
Отражается выручка от реализации суровых тканей	62	90/1	4,8
Оприходованы суровые ткани, предназначенные для отделочного производства	10/2-2	20/3	15,3
<i>Отделочное производство</i>			
Отражается стоимость суровых тканей, переданных отделочному производству	20/4	10/2-2	15,3
Сторнируется стоимость сырья (хлопок), переданная в отделочное производство	20/4	20/3	12,316
Отражается стоимость израсходованных прочих материалов в отделочном производстве	20/4	10/1-2	0,5
Используются отходы ткацкого и отделочного производств	20/4	10/6-3,10/6-2	0,2
Отражаются затраты на переработку суровой ткани	20/4	70,69,02 и т. д.	1,3
Оприходованы отходы в отделочном производстве: весовой лоскут	10/6-3	20/4	0,25
Сданы отходы на склад утиля	10/6-5	10/6-3	0,01
Оприходован весовой лоскут на склад сбыта	10/6-6	10/6-3	0,24
Оприходованы готовые ткани, предназначенные для реализации на сторону покупателям, на склад готовой продукции	43/3	20/4	10

Окончание табл. 2.5

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, млн р.
	Дебет	Кредит	
Списывается фактическая себестоимость реализованных готовых тканей	90/2	43/3	10
Отражается выручка от реализации готовых тканей	62	90/1	12
Оприходованы готовые ткани, предназначенные для швейного производства	10/2-3	20/4	7,05
<i>Швейное производство</i>			
Отражаются материальные затраты швейного производства с учетом затрат прядильного, ткацкого и отделочного производств	20/5	10/2-3	7,05
Сторнируется стоимость сырья (хлопок), переданная в швейное производство	20/5	20/4	5,093
Отражается стоимость израсходованных прочих материалов в швейном производстве	20/5	10/1-2	0,2
Используются отходы отделочного и швейного производств	20/5	10/6-4,10/6-3	0,1
Отражаются затраты на пошив готовых швейных изделий	20/5	70,69,02 и т. д.	1,2
Оприходованы отходы в швейном производстве: весовой лоскут и выпадцы от кроя	10/6-4	20/5	0,15
Сдан весовой лоскут на склад сбыта	10/6-6	10/6-4	0,14
Сданы выпадцы от кроя на склад утиля	10/6-5	10/6-4	0,01
Оприходованы швейные изделия по фактической себестоимости, предназначенные для реализации на сторону покупателей, на склад готовой продукции	43/4	20/5	8,4
Списывается фактическая себестоимость реализованных готовых швейных изделий	90/2	43/4	8,4
Отражается выручка от реализации готовых швейных изделий	62	90/1	10,08

Аналогичным образом следует отражать и часть стоимости сырья (хлопок) в составе фактической себестоимости суровых тканей, передаваемых в отделочное производство, — по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 4 «Отделочное

производство» и кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Ткацкое производство» методом «красное сторно», — а также стоимость сырья (хлопок), приходящуюся на готовые ткани, передаваемые в швейное производство для пошива швейных изделий — по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 5 «Швейное производство» и кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет 4 «Отделочное производство» методом «красное сторно».

Использование предложенной методики учета внутреннего оборота производственных ресурсов в организациях текстильной промышленности повысит точность определения величины оборотных активов, используемых в производстве (стоимости сырья, пряжи, суровых тканей, готовых тканей и швейных изделий), позволит избежать завышения фактической себестоимости готовой продукции. Разработанная нами методика учета внутреннего оборота активов, по нашему мнению, достаточно точно соответствует экономическому смыслу отражаемых на счетах бухгалтерского учета операций и не противоречит требованиям действующего законодательства. Ее внедрение в практику организаций текстильной промышленности позволит усовершенствовать систему бухгалтерского учета с точки зрения обоснованности и научности, сделает ее адекватной современным условиям хозяйствования, что в свою очередь повлияет на качественную составляющую принимаемых управленческих решений.

2.2 Методики учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности

Изучение состава и учета использования запасов в организациях текстильной промышленности показывает, что значительный удельный вес (10% и выше) в их структуре занимает такой вид активов, как незавершенное производство. Поэтому

вопросы совершенствования учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности весьма актуальны и требуют своего решения.

Для обоснования рекомендаций по совершенствованию его оценки и отражения в системе учета необходимо в первую очередь решить вопрос о составе незавершенного производства и его экономической сущности.

Согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности [27] 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), а также полученные со стороны и находящиеся в цехе полуфабрикаты, не начатые обработкой; комплектующие изделия, заделы и полуфабрикаты, не прошедшие обработки; окончательно забракованные полуфабрикаты и изделия (пункт 2.8 [27]).

При оприходовании полуфабрикатов собственного производства возникает сложность, которая заключается в их оценке. В Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь [28], а также в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета [55] не рассматривается порядок оценки полуфабрикатов собственного производства. Традиционно полуфабрикаты (начатые обработкой) отражаются в системе бухгалтерского учета и отчетности как незавершенное производство. Поэтому полуфабрикаты собственного производства, как правило, оцениваются в таком же порядке, как и незавершенное производство.

Полуфабрикаты могут оцениваться следующими способами: по себестоимости; по учетным ценам; по трансфертным ценам.

Оценка по себестоимости — это достаточно трудоемкий процесс и не всегда обеспечивает точность данных. Трансфертная цена возможна к применению только в случаях, так называемого, внутреннего хозрасчета, когда какое-либо подразделение организации «продает» полуфабрикаты, а другое — «покупает». В результате исследования установлено, что наиболее научно обоснованным и удовлетворяющим требованиям управления является способ их оценки по учетным ценам, поскольку это значительно облегчает оценку полуфабрикатов, при этом в качестве учетных цен целесообразно использовать плановую себестоимость соответствующих полуфабрикатов, рассчитываемую плановой службой организации.

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.

Оценке незавершенного производства уделяется особое внимание, так как между величиной незавершенного производства и себестоимостью реализованной продукции существует взаимосвязь, вытекающая из методик 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 объективная 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 [41, с. 166]. Кроме того, отдельные авторы предлагают такие методы оценки незавершенного производства, как оценка незаконченной производством продукции по плановой себестоимости, когда новый отчетный период начинается и кончается затратами в рамках плана; оценка по нормативным затратам; оценка по фактической себестоимости [2, с. 111].

Согласно действующему законодательству Республики Беларусь незавершенное производство в массовом производстве (к которому и относится текстильная промышленность, включая хлопчатобумажную отрасль) 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 (табл. Д.1) [28].

Анализ практики и различных подходов к оценке незавершенного производства позволяет выделить следующие их недостатки:

при использовании нормативных (плановых) затрат возможно завышение или занижение себестоимости товарного выпуска, а также манипулирование ею путем искажения нормативной базы;

при применении прямых статей затрат для оценки незавершенного производства необоснованно не включается часть косвенных общепроизводственных расходов (цеховых, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования), фактически затраченных на производство полуфабрикатов, что приводит к завышению себестоимости произведенной продукции и занижению незавершенного производства;

оценка незавершенного производства по фактическим затратам уравнивает себестоимость единицы продукта, завершеного производством на переделе, и продукта, не прошедшего всех стадий обработки, а использование усредненного процента

готовности обозначает произвольный подход к калькулированию и не дает достоверного результата [51].

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, что 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, 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 [27]. Кроме того, остатки незавершенного производства в текстильной промышленности необходимо оценивать в каждом технологическом переделе.

В соответствии с действующими инструктивными документами 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 сортировки за вычетом стоимости возвратных отходов, которые учтены в плановых нормах по каждому виду полуфабрикатов и пряжи в этапах

прядильного производства [30]. Остатки незавершенного производства не включают расходы по обработке, 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 [27].

Остатки незавершенного производства имеют особенности оценки в зависимости от принадлежности текстильного производства к подотраслям. Что касается исследуемого хлопчатобумажного производства, то в целом порядок оценки незавершенного производства, применяемый РУП «БПХО», соответствует Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности [27]. Однако имеются некоторые особенности. В прядильном производстве натуральные остатки незавершенного производства (смесь, холсты, лента, ровница и пряжа) приводятся к весу исходного сырья, а затем их оценка осуществляется по средней цене смеси за минусом вышедших отходов и тары с кип (табл. 2.6).

Средний вес паковки определяют исходя из фактической влажности. Остатки незавершенного производства в количестве смеси переводятся с помощью переводных коэффициентов (% смеси, приведенный к весу исходного сырья по плановым нормам выхода полупродуктов и пряжи), которые являются одновременными сведениями плановых отделов (действуют в течение года).

Расходы на обработку в прядильном производстве в незавершенное производство не включаются, а относятся на себестоимость изготовленной продукции.

Т а б л и ц а 2.6 — Данные сортировки 41—1 по ленточному переделу для оценки незавершенного производства (лента)

Незавершенное производство	Количество единиц НЗП (ленты)	Средний вес паковки, кг	Общий вес, кг (1 · 2)	Количество смеси			
				коэффициент перевода в фактический вес	коэффициент перевода фактического веса в кондиционный	вес, кг	
						фактический (3 · 4)	кондиционный (6 · 5)
А	1	2	3	4	5	6	7
Лента чесальная	10,0	17,60	176	1,140	1,008	201	202
Лента I головка	62,0	15,95	988	1,146	1,009	1 133	1 143
Лента II головка	3,5	3,95	14	1,152	1,014	16	16
И Т О Г О	75,5	х	1 178	х	х	1 350	1 361

Таким образом, величина незавершенного производства в стоимостном выражении в целом по прядильному производству будет определяться следующим образом:

$$C_{н. пр. пряд} = K_{н. с} \cdot C_{см. ср.}$$

В ткацком производстве незавершенное производство оценивается по фактической себестоимости сырья плюс плановая стоимость обработки прядильного передела:

$$C_{н. пр. тк} = C_{с. н. пр. тк} + C_{пл. обр. пряд.}$$

Например, стоимость сырья в незавершенном производстве ткацкого производства на конец декабря 2009 г. составила в РУП «БПХО» 1 883 839 485 р., а плановая стоимость обработки прядильного передела согласно плановым калькуляциям 607 648 504 р. Таким образом, стоимость незавершенного производства в целом по ткацкому производству составит 2 491 487 989 р. (1 883 839 485 + 607 648 504).

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.

В отделочном производстве остатки тканей в незавершенном производстве оцениваются по стоимости сырья и 50% затрат на обработку, предусмотренную в плановых калькуляциях:

$$C_{\text{н. пр. отд}} = C_{\text{с. н. пр. отд}} + 1/2 \cdot C_{\text{пл. обр. отд}}$$

Например, в отделочном производстве РУП «БПХО» остаток незавершенного производства на конец декабря 2009 г. составил 806 756,1 метров ткани, стоимость сырья в которых составила 1 731 236 715 р., а затраты на обработку отделочного производства, относимые на стоимость незавершенного производства, составили 439 672 887 р. (50% всех затрат отделочного производства за месяц). Таким образом, стоимость незавершенного производства на конец месяца в отделочном производстве составила 2 170 909 602 р. (1 731 236 715 + 439 672 887).

Нельзя утверждать, что полученные таким образом расчеты по оценке незавершенного производства необъективны: методические рекомендации ориентированы на наименее трудоемкий и наиболее удобный и специфичный для отрасли способ их оценки. Кроме того, за действующий порядок учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (от 5 декабря 2005 г. № 15-8/641) [27] выступают и ряд авторов: П. П. Новиченко, И. М. Рендухов, Г. В. Удовенко, Н. С. Недашковская, Т. И. Королева, Л. З. Сорина [32; 57; 19; 53]. Применение такого подхода к оценке незавершенного производства в организациях текстильной промышленности оправдывается специалистами наличием технологических особенностей процесса производства. Поскольку на начальной стадии процесса производства происходит скачкообразное

нарастание затрат за счет такой статьи затрат, как «Сырье и основные материалы», которое затем осуществляется равномерно, то специалисты рекомендуют оценивать незавершенное производство по себестоимости сырья и материалов с добавлением 50% расходов по их обработке.

Однако в современных условиях развития бухгалтерского учета необходимо ориентироваться, прежде всего, на качество информации, универсальность методик и достоверность расчетов, пренебрегая их усложнением, что практически не увеличит трудоемкости при применении автоматизации учетных работ.

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 достоверную оценку незавершенному производству.

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 [40, 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.

Некоторые авторы (Ю. А. Бабаева [60], В. Ф. Палий [41], М. А. Вахрушина [9], В. Н. Лешко [24]) приводят несколько иной, отличный от методических рекомендаций, порядок оценки незавершенного производства. Так, по мнению В. Ф. Палия, «более точные результаты дает прямой расчет исходя из степени

готовности каждой детали (узла), который можно сделать по данным инвентаризации незавершенного производства» [41, с. 115]. По мнению Ю. А. Бабаевой, затраты в незавершенном производстве следует определять «в разрезе мест нахождения и степени готовности полуфабрикатов и готовой продукции» [60, с. 20]. В своей книге М. А. Вахрушина приводит метод условных единиц и рекомендует составлять калькуляции «с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию» [9, с. 116]. При этом под условной единицей, как отмечает В. Н. Лешко, следует понимать набор затрат, необходимых для производства одной единицы готовой продукции [24, с. 21]. Применение метода условных единиц предполагает, что для производства одной единицы законченной продукции требуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица добавленных затрат. При описании данного метода авторы указывают, что калькулирование затрат может осуществляться методом ФИФО, согласно которому стоимость незавершенного производства отделяется от дополнительных затрат, отнесенных на текущий период, и методом среднего взвешенного, при использовании которого затраты на незавершенное производство на начало периода совмещаются с затратами на производство, начатого в данном периоде, и отсюда определяется средняя себестоимость [9, с. 117]. Эквивалентные единицы в методе ФИФО авторами предлагается определять следующим образом:

$$E_{\text{экв}} = E_{\text{з. пр}} + K_{\text{к. п}} \cdot C_{\text{з. пр}} - K_{\text{н. п}} \cdot C_{\text{з. пр}}$$

При методе же среднего взвешенного эквивалентные единицы определяются следующим образом:

$$E_{\text{экв}} = E_{\text{з. пр}} + K_{\text{к. п}} \cdot C_{\text{з. пр}}$$

Мы согласны, что при оценке незавершенного производства следует учитывать степень его готовности, поэтому применение

метода условных единиц, по нашему мнению, оправданно. Однако в приводимых М. А. Вахрушиной, В. Н. Лешко методиках попередельного калькулирования себестоимости продукции и оценки незавершенного производства отсутствуют какие-либо рекомендации, касающиеся определения степени готовности незавершенного производства. Кроме того, при подходе, изложенном авторами, в приведенных формулах определения эквивалентных единиц не учтено то обстоятельство, что затраты нарастают неоднородно. Как подчеркивает С. А. Самусенко, полуфабрикаты предыдущих переделов обычно отпускаются в производство в первом переходе передела (производства) и процент готовности по ним равен 100%; затраты на обработку (заработная плата, цеховые расходы) добавляются в определенной пропорции; вспомогательные материалы же добавляют одновременно в различных стадиях процесса [51]. Именно поэтому есть необходимость раздельного исчисления эквивалентных единиц по статьям затрат.

Отсутствие описания использования такой методики в специальной литературе применительно к организациям текстильной промышленности, а также необходимость решения проблемы повышения достоверности оценки незавершенного производства обусловили разработку нами альтернативного подхода, позволяющего получить более точную оценку незавершенного производства. Учитывая все вышесказанное, попытаемся дать авторскую трактовку и обоснование применения метода эквивалентных (условных) единиц при оценке незавершенного производства в организациях текстильной промышленности на примере хлопчатобумажной отрасли.

Оценку незавершенного производства произведем на примере ткацкого передела (производства) хлопчатобумажной отрасли (табл. 2.7). Прежде чем произвести все необходимые расчеты, уточним последовательность операций ткацкого передела (производства). Ткацкий передел состоит из ряда этапов производства (операций): мотально-сновального, шлихтовально-проборного и ткацкого. В ткацком переходе осуществляются затраты на переплетение продольной и поперечной нитей с изготовлением

суровой ткани, затраты на разбраковку суровой ткани с определением сорта, ее промеривание, взвешивание, упаковку и передачу в отделочное производство. Результатом ткацкого перехода как последнего перехода в ткацком переделе (производстве) является «готовая продукция» — ткань суровая. Оценку незавершенного производства следует осуществлять по каждой из стадий обработки в разрезе статей затрат, при этом количественные остатки незавершенного производства предлагается пересчитывать в условные единицы с помощью коэффициента (процента) готовности, учитывающего неоднородность нарастания затрат:

$$k_{\text{гот.}i}^j = \frac{P_{\text{н.}j}^j}{P_{\text{н}}}$$

Например, оборудованием, используемым непосредственно в производственном процессе, в ткацком этапе производства (операции) было отработано 405 машино-часов, а в целом по ткацкому переделу 2 214. Коэффициент (процент) готовности незавершенного производства по ткацкому этапу производства (операции) по статье затрат «Амортизация» будет рассчитываться следующим образом:

$$k_{\text{гот. тк}}^A = \frac{405}{2\,214} \cdot 100\% = 18,29\%$$

Аналогичным образом следует выполнять расчеты по определению коэффициента готовности по всем статьям, по которым осуществляется оценка незавершенного производства, при этом учитывать характер потребленного ресурса, в частности, при расчете коэффициентов готовности будут соотноситься между собой:

- а) для трудозависимых статей затрат — количество человеко-часов, отработанных в отчетном периоде для операции и передела соответственно;
- б) для машинозависимых статей затрат (например, амортизация) — количество машино-часов, отработанных в отчетном периоде для операции и передела соответственно;

Т а б л и ц а 2.7 — Оценка незавершенного производства с использованием эквивалентных единиц по методу ФИФО по ткацкому этапу производства (операции) в организациях хлопчатобумажной отрасли

Статья затрат	Незавершенное производство на начало месяца			Затраты за месяц	
	Количество единиц, м	$K_{\text{гот.г}}$	$C_{\text{н. пр. н. п.г}}$ тыс. р.	Количество единиц, м	$Z_{\text{отч. п.г}}$ тыс. р.
А	1	2	3	4	5
Сырье и основные материалы	97 160	100,00	388 640,00	230 935	1 023 840,000
Затраты по обработке: Вспомогательные материалы	97 160	100,00	4 712,00	230 935	11 624,420
Топливо и энергия на технологические цели	97 160	52,00	11 578,35	230 935	46 988,035
Заработная плата производственных рабочих	97 160	10,20	29 328,53	230 935	87 188,490
Отчисления на социальные нужды	97 160	10,20	8 339,00	230 935	29 614,220
Затраты на содержание, обслуживание и ремонт основных средств	97 160	35,08	48 847,90	230 935	136 434,980
Амортизация	97 160	18,29	172 237,50	230 935	480 570,000
Итого затрат на обработку по ткацкому переходу			275 043,28		792 420,145
Итого незавершенное производство по ткацкому этапу производства (операции)					

Незавершенное производство на конец месяца			Выпуск «готовой продукции» такого этапа производства (операции)			Эквивалентные единицы	
Количество единиц, м,	$K_{\text{гот}_i}^j$	$C_{\text{н. пр. к. пр}_i}$ тыс. р.	Количество единиц, м	$K_{\text{гот}_i}^j$	$C_{\text{г. пр}_i}$ тыс. р.	Количество единиц	$C_{\text{экв. ед}_i}$ р.
6	7	8 (6·7·13)	9	10	11(3 + 5 – 8)	12(9 · 10 – 1 · 2 + 6 · 7)	13 (5 / 12)
123 267	100,00	546 498,730 0	204 828	100	865981,265 40	23 093 500,0	44,334
123 267	100,00	6 204,808 2	204 828	100	10 131,611 81	23093500,0	0,503
123 267	52,00	13 790,423 0	204 828	100	44 775,962 20	21 840 364,0	2,151
123 267	10,20	5 283,321 9	204 828	100	111 233,698 10	20 749 091,4	4,202
123 267	10,20	1 794,519 6	204 828	100	36 158,700 37	20 749 091,4	1,427
123 267	35,08	27 570,593 0	204 828	100	157 712,287 40	21 398 633,6	6,375
123 267	18,29	51 691,574 0	204 828	100	601 115,926 10	20 960 297,0	22,928
		106 335,240 0			961 128,186 0		37,586
		759 169,209 7					

в) затраты на содержание, обслуживание и ремонт основных средств — количество циклов работы оборудования, совершенных в отчетном периоде для отдельной технологической операции и передела соответственно;

г) для энергоснабжения — потребление энергии в кВт · ч, потребленных в отчетном периоде для операции и передела соответственно;

д) для материалов и полуфабрикатов предыдущих переделов принимается процент готовности 100%.

Эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат i следует рассчитывать как произведение количества незавершенного производства в натуральных измерителях ($K_{н.изм}$) и коэффициента готовности по статье затрат i и перехода (операции) j ($k_{гот,j}^i$).

Себестоимость эквивалентной единицы в данном случае при использованном нами методе ФИФО будет рассчитываться следующим образом:

$$C_{\text{эkv. ед } i} = \frac{З_{\text{отч. п}_j}}{E_{\text{эkv. г. пр } i} \cdot E_{\text{эkv. н. пр. н. п } i} + E_{\text{эkv. н. пр. к. п } i}}.$$

Незавершенное производство на конец периода ($C_{н. пр. к. п}_j$) таким образом будет определяться по следующей формуле:

$$C_{н. пр. к. п}_j = \sum_i C_{\text{эkv. ед } i} \cdot E_{\text{эkv. н. пр. к. п}_j}.$$

Стоимость незавершенного производства на конец периода в целом по переделу будет определяться как сумма незавершенного производства по переходам, а стоимость незавершенного производства в целом по организации следует определять как сумму незавершенного производства по переделам.

На основании всего вышеизложенного можно отметить следующее. Анализ методик учета и оценки незавершенного производства, приводимых различными авторами, показывает, что

отсутствует единый подход к оценке незавершенного производства. Использование в практике бухгалтерского учета тех или иных методов оценки незавершенного производства приводит к изменению стоимости 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 ряда важнейших факторов: возможности применить метод на практике; соответствия трудоемкости учетных процедур допустимому уровню достоверности проведенной оценки; наличия и возможности автоматизированной системы ведения учета; повышения прозрачности учета, унификации учетных процедур. 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 максимальной. Самой же достоверной оценкой является оценка незавершенного производства по полной себестоимости с учетом степени его готовности.

Изучение методики учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности показывает, что действующий порядок оценки имеет определенные недостатки и не позволяет, по нашему мнению, достоверно определить себестоимость незавершенного производства, поскольку, прежде всего, не учитывает степень его готовности. 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», «Общепроизводственные расходы» в части расходов, связанных с организацией,

обслуживанием и управлением производством, «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 готовности незавершенного производства, определяемой как отношение потребленных ресурсов каждым отдельным переходом к потребленным ресурсам в целом по переделу в разрезе статей затрат.

Общепринято, что в Республике Беларусь остатки незавершенного производства (остатки по счетам расходов, формирующих себестоимость продукции) аккумулируются на счете 20 «Основное производство». В целях совершенствования учета незавершенного производства в организациях текстильной промышленности следует предусмотреть соответствующие аналитические счета по учету затрат на счете 20 «Основное производство», на которых по дебету на конец отчетного периода будут аккумулироваться остатки незавершенного производства в разрезе производств. Стоимость незавершенного производства следует исключать из затрат, включаемых в себестоимость готовой продукции, что позволит более реально определять затраты, относимые к себестоимости готовой продукции, а значит, и более точно формировать финансовый результат.

Предложенные рекомендации по учету и оценке незавершенного производства в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли позволят достоверно определять величину незавершенного производства. Практическая значимость предложенных рекомендаций заключена в том, что они предполагают оценку незавершенного производства по каждой статье затрат и каждому процессу в сумме фактических затрат, приходящихся на незавершенное производство, с учетом степени его готовности.

2.3 Методики бухгалтерского учета распределения затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях текстильной промышленности

Важное значение в совершенствовании бухгалтерского учета имеет надлежащая организация производственного учета и калькулирования себестоимости продукции, ее соответствие требованиям управления промышленной организацией. Для организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции определяющее значение имеет характер производства, организационная структура организации и номенклатура производимой продукции [18, с. 111]. Правильный выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обеспечивает максимальное использование их возможностей при управлении деятельностью организации. В этой связи оправдана точка зрения профессора И. А. Басманова, который дал следующую трактовку процессу калькулирования: «...калькулирование — это научно обоснованное исчисление себестоимости определенной продукции (ее единицы или части) предприятия в целом, его подразделений и процессов для целей управления производством, экономического обоснования цен, плановых показателей и проектных предложений» [2, с. 106]. При этом под методом калькулирования понимается «научно обоснованная совокупность приемов исчисления себестоимости определенной продукции (ее единицы или части) предприятия (объединения), его подразделений и процессов» [2, с. 121].

В организациях текстильной промышленности применяется попередельный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции с полуфабрикатным вариантом их обобщения. Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов [9, с. 114]. Поэтому объектом учета затрат, как правило, выступает передел, под которым следует понимать часть

технологического процесса, завершающуюся получением законченного полуфабриката, который может быть реализован другим предприятием или направлен на следующий передел [9, с. 114; 41, с. 247].

Рассмотрение действующего порядка учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли позволило выявить следующее:

1. Попередельный характер технологии, разнообразие изготавливаемой продукции, использование одних и тех же полуфабрикатов при производстве различных изделий, реализация части полуфабрикатов собственного производства (пряжи, тканей суровых) на сторону предопределяют использование попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости и полуфабрикатного варианта сводного учета затрат, при котором исчисляется себестоимость не только готовой ткани, но также пряжи и суровых тканей в разрезе их номеров и артикулов. Учет же затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции внутри каждого из производств ведется по бесполуфабрикатному (беспереходному) варианту, при котором по отдельным процессам выявляются только расходы по обработке и отходы сырья. При такой организации учета затрат на производство себестоимость продукции отдельных технологических операций не калькулируется и передача полуфабрикатов с одной технологической операции в другую внутри каждого из производств не отражается в системе счетов бухгалтерского учета.

2. Стоимость сырья и материалов в текстильной отрасли относится на отдельные виды продукции прямым путем, а расходы на обработку распределяются между отдельными видами продукции косвенно. В каждом производстве текстильной промышленности имеется свой уникальный порядок исчисления себестоимости продукции, который обусловлен характером технологического процесса. Данное обстоятельство оказывает определяющее влияние на выбор применяемой базы распределения затрат на обработку.

3. Одной из особенностей текстильной промышленности является то, что в ней отдельно калькулируется продукция

прядельного, ткацкого и отделочных производств, при этом стоимость полуфабрикатов предыдущих производств включается в затраты последующих комплексной статьёй. Следует отметить, что включение полуфабрикатов собственного производства в затраты последующих производств комплексной статьёй значительно упрощает учет и калькулирование себестоимости продукции. Однако такой порядок отражения собственных полуфабрикатов в издержках производства приводит к увеличению доли материальных затрат и к уменьшению удельного веса других расходов, в результате чего по калькуляции невозможно точно установить величину трудовых затрат организации в изготовлении готовой продукции [32, с. 201].

Применение попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции обусловлено прежде всего особенностями технологического процесса изготовления готовой продукции, в процессе которого обрабатываемое сырьё проходит последовательную обработку сразу в нескольких переделах (рис. Е.1). Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет свои достоинства и недостатки. Так, Ю. А. Мишин в качестве недостатка отмечает, что при полуфабрикатном варианте учета затрат себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих переделов и затрат последней стадии обработки. Таким образом, одни и те же издержки повторяются при исчислении себестоимости последующих полуфабрикатов и конечного продукта. Поэтому при суммировании затрат в целом по организации происходит наложение издержек: образуется внутривозвратный оборот, который следует исключить. В качестве достоинства применяемого метода отмечается то, что он позволяет определять себестоимость продукции отдельных фаз обработки по переделам (цехам), своевременно выявлять места возникновения отклонений фактической себестоимости от плановой, их причины и виновников [30, с. 126-127]. Как подчеркивает М. А. Вахрушина, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства [9, с. 128]. Основным преимуществом бесполуфабрикатного

метода является сокращение объема учетной работы. В качестве основного достоинства бесполуфабрикатного метода в экономической литературе выделяют отсутствие каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов [9, с. 123]. Однако он характеризуется недостаточным контролем за сохранностью полуфабрикатов, более низким, по сравнению с полуфабрикатным вариантом уровнем точности калькулирования себестоимости готовой продукции [24, с. 23]. Кроме того, бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что необходимо, если полуфабрикаты собственного производства реализуются организацией на сторону [9, с. 124]. Несколько иную точку зрения по поводу попередельного метода высказывает В. Ф. Палий. Так, он подчеркивает, что при попередельном методе всегда применяется полуфабрикатный вариант исчисления себестоимости, и если учет не ведут по переделу и не калькулируют полуфабрикаты, то данное обстоятельство исключает применение попередельного метода калькулирования [41, с. 249].

По мнению Т. П. Карповой, попередельный метод наряду с однопроцессным, попроцессным и калькулированием в комплексных производствах является одним из вариантов попроцессного метода учета затрат и калькулирования продукции [21, с. 166]. Такой подход распространен в зарубежной практике, где объединяют отечественный простой (попроцессный) и попередельный метод в один, что вытекает из приводимого специалистами перечня отраслей, в которых он применяется [63, с. 330].

Изучение на практике попередельного метода учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции позволило выявить проблемы, возникающие при его применении. Исследование этих вопросов в организациях текстильной промышленности позволило установить, что калькулирование себестоимости продукции в системе управленческого учета связано, прежде всего, с решением следующих основных проблем: распределением и перераспределением общепроизводственных и общехозяйственных затрат, распределением

затрат между выпуском продукции и незавершенным производством, себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг) и остатками затрат на складе готовой продукции. В экономической литературе встречаются разнообразные точки зрения по вопросу применения методик распределения затрат на обработку сырья, а также общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Вопросы распределения затрат на обработку в системе управления оборотными активами являются достаточно существенными и сложными и требуют отдельного детального изучения. Важным моментом в совершенствовании учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является экономически обоснованный выбор базы распределения затрат на производство. От наиболее адекватного выбора базы распределения зависит достоверность калькулирования. Очевидно, что любая база распределения несет в себе некую условность, именно поэтому следует стремиться к ее наиболее полному соответствию условиям производства. Особенности распределения расходов на обработку между отдельными видами продукции в организациях текстильной промышленности, выявленные автором исследования, обобщены и приведены в приложении (табл. Ж.1). Описанные методы распределения затрат в целом соответствуют отраслевым Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности [27]. Изучение приведенных методов распределения затрат на обработку показывает, что в организациях текстильной промышленности применяется достаточно сложная система распределения производственных затрат (см. табл. Ж.1).

Поскольку проблемы распределения затрат на обработку при использовании попередельного метода на современном этапе развития бухгалтерского учета, очевидно, являются весьма актуальными, целесообразно рассмотреть подходы отдельных авторов к решению данного вопроса.

Так, по мнению В. Ф. Палий, в качестве базы распределения следует применять объемные показатели по выходу продукта

или затратам сырья, трудоемкость получения продукта, различные физические и химические показатели, содержание полезного вещества [41, с. 253]. Расходы по содержанию машин и оборудования предлагается распределять пропорционально машино-часам (машиноемкости объектов калькулирования), затраченным на производство отдельных калькуляционных объектов, при локализации расходов по центрам затрат прямым путем, поскольку это, по мнению В. Ф. Палий, способствует повышению достоверности калькуляции. Часть расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования не может быть учтена непосредственно по центрам затрат, поэтому их предлагается распределять пропорционально тем суммам расходов, которые учтены по центрам затрат прямым путем. Распределение же этих расходов пропорционально заработной плате производственных рабочих искажает себестоимость продукции; применение сметных ставок также не обеспечивает адекватности распределения расходов [41, с. 174-175, 179, 180].

Отдельные подходы специалистов к решению вопроса о распределении затрат представлены в таблице И.1.

Так, А. Д. Трусов считает, что наиболее приемлемым из натуральных показателей распределения затрат являются нормы расхода отдельных элементов производственных затрат на единицу полезной продукции [41, с. 253]. В качестве основного критерия выбора базы распределения В. Э. Керимов рекомендует сочетание различных видов ресурсов в той или иной технологической линии (см. табл. И.1) [22, с. 186].

В некоторых организациях себестоимость продукции калькулируется в целом по прядильному (ткацкому, отделочному) производству и в качестве базы распределения используются показатели последнего перехода (например, в прядильном производстве используют показатели прядильного перехода). Поэтому П. П. Новиченко отмечает, что при этом следует учитывать «неравномерность нарастания затрат в отдельных переходах по мере изготовления продукции, а для этого следует применять комплексные признаки распределения затрат» [32, с. 198]. Прежде всего это касается распределения заработной

платы и расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, которые отражают особенности всех этапов производства. Такой же точки зрения придерживается и В. А. Белобородова, подчеркивая, что «более совершенным и точным является распределение заработной платы в соответствии с комплексными расценками, а расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — со сметными ставками» [20, с. 255].

Рассматривая вопрос распределения расходов, В. Б. Ивашкевич приводит ряд применяемых на практике баз распределения косвенных расходов (см. табл. И.1), однако указывает, что в любом случае нельзя найти точного способа распределения общей суммы косвенных комплексных расходов по видам продукции, поэтому подчеркивает, что следует стремиться к минимальной степени комплексности затрат, чтобы каждое слагаемое этих затрат распределялось пропорционально индивидуальной базе распределения [17, с. 211]. В качестве базисных параметров распределения затрат между видами продукции П. С. Безруких рекомендует нормы выхода отдельных видов продукции из единицы сырья, соотношения затрат на обработку, совокупные потребительские свойства получаемых продуктов, устойчивые оптовые цены, физико-химические свойства получаемой продукции [3, с. 154]. Перечисляя перечень применяемых на практике баз распределения затрат (см. табл. И.1), М. А. Вахрушина при распределении общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции рекомендует учитывать не только материалоемкость, но и трудоемкость, и в качестве базы распределения общепроизводственных расходов предлагает стоимость расходов на материалы и оплату труда [9, с. 179]. Для общехозяйственных расходов она полагает, что правильно в качестве базы распределения применять стоимость прямых затрат на каждый вид продукции [9, с. 182]. Рассматривая проблемы распределения косвенных затрат, А. Ю. Соколов особо выделяет две базы распределения общехозяйственных затрат: производственные расходы и маржинальную прибыль. Общехозяйственные расходы, которые сложно соотнести с видами продукции или центрами затрат, он предлагает распределять

пропорционально уже списанным ранее производственным расходам. Применение же в качестве базы распределения маржинальной прибыли А. Ю. Соколов обосновывает тем, что она отражает вклад каждого подразделения в достижение общей прибыли предприятия, в этой связи будет правильным распределять управленческие расходы пропорционально этим вкладам [52, с. 105-106]. Что касается зарубежной практики, то для распределения производственных накладных расходов чаще всего применяются следующие базы: время работы производственных рабочих (человеко-часы); заработная плата производственных рабочих; машино-часы; себестоимость или вес основных материалов [63, с. 294-295].

Согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности в статью «Общепроизводственные расходы» включают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, а также расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством. Общепроизводственные расходы могут относиться на себестоимость отдельных изделий пропорционально заработной плате производственных рабочих, а также, по усмотрению предприятия, могут относиться на себестоимость отдельных изделий пропорционально материальным затратам [27]. При калькулировании себестоимости единицы продукции используется аналогичный порядок. В статью «Общехозяйственные расходы» относят затраты, связанные с обслуживанием, организацией производства и управлением предприятием в целом, а также нематериальные активы предприятия. Общехозяйственные расходы включают в себестоимость отдельных видов продукции пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих либо пропорционально материальным затратам [27].

Общехозяйственные расходы, согласно учетной политике РУП «БПХО», распределяются между объектами калькуляции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. Это наиболее распространенная база распределения

накладных расходов, которая применяется в организациях с трудоемким производством и оказывает незначительное влияние на динамику таких затрат, как расходы по обслуживанию оборудования, ремонт [52, с. 103]. База распределения — прямые расходы материалов — характеризуется отсутствием связи с рядом производственных накладных расходов. Так, расходы на оплату труда управленческого персонала/прочего персонала цеха не зависят от динамики прямых материальных затрат [52, с. 104].

Анализ методики распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, предусмотренной Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности, показывает, что косвенные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные) рассматриваются в ней совокупно и распределяются с использованием одной базы распределения. Однако такой подход, очевидно, приводит к искажению себестоимости, а значит, и искажению рентабельности тех или иных видов продукции. Данную точку зрения обосновываем тем, что общепроизводственные и общехозяйственные расходы являются комплексными, поскольку включают в себя различные по своему экономическому содержанию затраты.

При формировании финансовых результатов деятельности организации четкое определение методов распределения затрат и списания их на себестоимость продукции является одной из важнейших задач. Наибольшую сложность представляет собой распределение затрат именно между видами продукции. Методики распределения затрат следует подбирать таким образом, чтобы они максимально отражали действительную величину затрат, формирующих себестоимость продукции [18, с. 138].

Дальнейшее совершенствование порядка распределения расходов видим в повышении эффективности планирования данных затрат, а также в простоте расчета баз распределения (ставки) с точки зрения их практического использования. При выборе базы распределения косвенных затрат считаем необходимым исходить из принципа причинности, т. е. статья расходов

должна распределяться на основании той базы распределения, которая больше всего влияет на их величину.

Согласно предлагаемому автором порядку учета затрат, необходимо помимо прямых затрат включать в себестоимость продукции долю косвенных, которые рекомендуется распределять между отдельными номерами выработанной пряжи следующим образом:

1) затраты по сортировочно-трепальному этапу производства предварительно следует распределять между отдельными сортировками пряжи пропорционально весу смеси, израсходованной на выработку пряжи, а затем сумму расходов, определенную на каждую сортировку, следует распределять между отдельными номерами пряжи пропорционально весу выработанной пряжи из каждой сортировки;

2) затраты чесального процесса производства (операции) предварительно предлагается распределять между номерами выработанной ленты пропорционально отработанным машино-часам на выработку каждого номера ленты, а затем сумму расходов на каждый номер ленты следует распределять между номерами пряжи пропорционально весу выработанной пряжи из каждого номера ленты;

3) по ленточно-ровничной операции основную заработную плату производственных рабочих следует относить непосредственно на соответствующие номера ленты и ровницы. Начисленную заработную плату за выработанные ленту и ровницу каждого номера рекомендуется распределять между номерами пряжи пропорционально весу пряжи, выработанной из соответствующих номеров ленты и ровницы. Всю остальную заработную плату, отчисления в фонд социальной защиты населения и расходы по содержанию и эксплуатации оборудования следует распределять между отдельными номерами пряжи пропорционально заработной плате производственных рабочих, начисленной по сдельным расценкам;

4) по прядильной операции основную заработную плату производственных рабочих, начисленную по сдельным расценкам прядильщицам, следует относить прямым путем на номера

пряжи, а по сьемщицам и планщицам распределять пропорционально веретено-сьемам, количество которых определяется путем деления веса выработанной пряжи каждого номера на нормальный вес пряжи на одном початке. Всю остальную заработную плату производственных рабочих и отчисления в фонд социальной защиты населения следует распределять пропорционально основной заработной плате, начисленной прядильщицам, сьемщицам по сдельным расценкам, а расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределять пропорционально отработанным веретено-часам прядильных машин при выработке каждого номера пряжи.

Общепроизводственные расходы в прядильном производстве рекомендуем распределять между отдельными номерами выработанной пряжи пропорционально количеству веретено-часов работы прядильных машин при выработке каждого ее номера.

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования целесообразно распределять пропорционально времени его работы, поскольку затраты на эксплуатацию зависят от степени его загрузки.

Для цеховых и общехозяйственных расходов очень сложно выбрать базу распределения, поскольку они не связаны непосредственно с выпуском того или иного вида продукции и являются относительно постоянными. Как отмечает Л. З. Сорина, чаще всего в организациях текстильной промышленности базой для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов является основная заработная плата производственных рабочих (без доплат по прогрессивно-премиальным системам) плюс расходы на содержание и эксплуатацию производственного оборудования [53, с. 193, 196].

По мнению автора, сложность и комплексность применения попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях текстильной промышленности заключается прежде всего в том, что возникает необходимость распределять затраты по переделам (производствам), между незавершенным производством и готовой продукцией, по отдельным переходам внутри прядильного, ткацкого и отделочного

производств, а также по видам продукции. Таким образом, имеется несколько уровней распределения затрат. Поэтому и выделяют ставки распределения расходов между видами продукции и ставки распределения расходов между подразделениями.

Учитывая достоинства и недостатки существующих методов распределения затрат, в работе сделан вывод о том, что выбрать приемлемый вариант, достаточно затруднительно. Однако, изучив всю совокупность предлагаемых специалистами баз распределения для общецеховых затрат, считаем, что общецеховые затраты внутри прядильного производства следует распределять пропорционально прямым расходам (табл. 2.8). Данное предложение обосновывается тем, что в организациях текстильной промышленности высока доля именно прямых затрат в общей сумме затрат, а различие в продуктах (например, разные номера пряжи, разные артикулы тканей), между которыми осуществляется распределение затрат, незначительно. Общецеховые расходы внутри прядильного производства рекомендуем распределять пропорционально списанным ранее производственным затратам (табл. 2.8).

Исходя из вышесказанного, следует, что ставка для распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования будет рассчитываться как отношение общей суммы расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования к количеству машино-часов, отработанных оборудованием в отчетном периоде в целом по переделу (производству) (например, веретено-часы, приходящиеся на выпуск пряжи всех номеров):

$$k_{\text{р. п. с. экспл. об}} = \frac{P_{\text{с. экспл. об}}}{B_{\text{экспл. об}}}$$

Формула расчета ставки (коэффициента) для распределения общепроизводственных расходов при предложенном нами выше подходе будет выглядеть следующим образом:

$$k_{\text{р. п. общ. ц}} = \frac{P_{\text{общ. ц}}}{P_{\text{пр}}}$$

Т а б л и ц а 2.8 — Определение фактической себестоимости пряжи № 1020030 с учетом предложенных баз распределения

Статья затрат	Предлагаемая методика распределения затрат	Расчет	Фактическая себестоимость пряжи, р.
Сырье и основные материалы	Относятся прямо	—	7 136 877
Возвратные отходы (вычитаются)	Вычитаются, уменьшая расход сырья	—	—
Затраты на обработку: Вспомогательные материалы на технологические цели	Прямо в зависимости от норм расхода	—	35 531,000 0
Топливо и энергия на технологические цели	Пропорционально выходу пряжи	—	499 056,000 0
Заработная плата производственных рабочих	Распределяются между артикулами пряжи пропорционально количеству выработанной пряжи	$33\,791\,640 / 146\,727,2 \cdot 1\,980,4$	456 091,0 578
Отчисления на социальные нужды	Распределяются пропорционально основной заработной плате	$11\,678\,525 / 33\,791\,640 \cdot 1\,980,4$	160 770,0 000
Итого прямые затраты			8 288 325
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Между номерами пряжи пропорционально отработанным веретено-часам	$13\,639\,053 / 40\,000 \cdot 5\,000$	1 704 881,625
Общепроизводственные расходы	Пропорционально прямым затратам	$137\,905\,979 / 431\,749\,309 \cdot 8\,288\,325$	2 647 391,784
Итого производственных затрат (за минусом ОХР и прочих производственных расходов)			12 640 598,41
Общехозяйственные расходы	Пропорционально производственным затратам (за минусом ОХР и прочих производственных расходов)	$47\,956\,083 / 583\,294\,341 \cdot 12\,640\,598,41$	1 039 258,474

Окончание табл. 2.8

Статья затрат	Предлагаемая методика распределения затрат	Расчет	Фактическая себестоимость пряжи, р.
Прочие производственные расходы: Инновационный фонд	Распределяются между артикулами пряжи пропорционально количеству выработанной пряжи	$421\,292 / 146\,727,2 \cdot 1\,980,4$	5 686,244 11
Обязательное страхование	Пропорционально заработной плате производственных рабочих	$898\,694 / 33\,791\,640 \cdot 456\,091,0\,578$	12 129,813 68
Всего производственная себестоимость пряжи № 020030	—	—	13 697 672,94
Количество выработанной пряжи № 1020030	—	—	1 980,4
Количество отработанных веретеночасов по пряже № 1020030	—	—	5 000
Количество отработанных веретеночасов в целом по прядильному производству	—	—	40 000

Для распределения общехозяйственных расходов коэффициент распределения следует рассчитывать следующим образом:

$$k_{\text{р. п. общ. х}} = \frac{P_{\text{общ. х}}}{P_{\text{произв}}}$$

Распределение затрат и определение фактической себестоимости продукции произведем на основании фактических данных РУП «БПХО» на примере прядельного производства в таблице 2.8 (исходные данные для приведенных в таблице 2.8 расчетов представлены в таблице Г.1). Приведенная методика распределения затрат, по нашему мнению, дает достоверные результаты определения себестоимости, поскольку в основе выбора базы распределения затрат положен принцип их причинности (например, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования между номерами пряжи предлагается распределять пропорционально отработанным веретено-часам).

В ткацком производстве расход пряжи и выработка суровой ткани отражаются в Отчетах о движении и использовании пряжи, на основании которых затраты по статьям «Сырье и основные материалы» и «Возвратные отходы» включаются прямым путем в себестоимость отдельных артикулов выработанных суровых тканей, причем стоимость возвратных отходов вычитается из стоимости пряжи, отнесенной на отдельные артикулы суровых тканей. Затраты на обработку в ткацком производстве, учитываемые по технологическим стадиям обработки и статьям калькуляции, распределяются между отдельными артикулами выработанных суровых тканей и номерами пряжи следующим образом.

На мотально-сновальном этапе производства основная заработная плата производственных рабочих, начисленная по сдельным расценкам за обработку каждого номера пряжи, распределяется между отдельными артикулами суровых тканей пропорционально весу каждого номера пряжи-основы, израсходованной на выработку суровых тканей. По шлихтовально-проборной операции затраты на вспомогательные материалы, топливо и энергию на технологические цели, а также начисленная повременно-основная заработная плата шлихтовальщиков,

проборщиков распределяются между артикулами суровых тканей пропорционально весу приклея на основной пряже, израсходованной на выработку соответствующего артикула ткани. Начисленная по сдельным расценкам заработная плата производственных рабочих относится прямым путем на артикулы суровых тканей, для которых ошлихтована основная пряжа.

В отделочном производстве затраты суровых тканей относятся на отдельные артикулы готовых тканей прямым путем по данным Отчета о движении и использовании суровых тканей в производстве. При этом из стоимости суровых тканей, отнесенной на отдельные артикулы готовых тканей, вычитается стоимость возвратных отходов.

В ткацком и отделочном производствах следует применять тот же порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов между видами продукции, что и в прядильном производстве.

Подытоживая все вышесказанное, следует отметить, что точное определение себестоимости продукции в разрезе ее видов посредством выбора оптимального подхода к распределению затрат позволяет получать более достоверную информацию о выгодности производства той или иной продукции, ее рентабельности и другую полезную и необходимую для управления оборотными активами информацию. Несмотря на некоторую условность любой из баз распределения расходов, уход от совокупного распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, очевидно, повысит достоверность информации о себестоимости отдельных видов продукции. Реализация предложенной методики, по нашему мнению, позволит в значительной мере оптимизировать систему распределения затрат в организациях текстильной промышленности.

При калькулировании себестоимости продукции в организациях текстильной промышленности полагаем целесообразным использовать метод ФИФО, в основе которого лежит предположение о том, что обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, т. е. прежде чем запущенные в производство предметы труда

не будут обработаны, новые материалы не поступят в первый передел [9, с. 117].

Предлагаемый нами метод ФИФО для исчисления себестоимости продукции, хотя и несколько сложный для понимания, дает более точные результаты, поскольку затраты на себестоимость переносят по мере завершения работ.

Таким образом, попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет свои отличительные черты, заключающиеся в выборе объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, методов группировки прямых затрат, распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством, между видами продукции.

Репозиторий БарГУ

Г л а в а 3
**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ
ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ
ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

**3.1 Внутренняя отчетность, ее содержание
и использование в системе
бухгалтерского учета в организациях
текстильной промышленности**

В отечественной теории и практике недостаточно исследованными остаются проблемы формирования отчетности с целью ее эффективного использования в системе управления организацией текстильной промышленности. В этой связи необходимо изучение теории и практики формирования информации в рамках системы бухгалтерского учета и отчетности для выработки рекомендаций по совершенствованию внутренней отчетности.

Одним из направлений совершенствования учета является повышение информационной емкости отчетных форм и актуализация возможности их использования в качестве источника информации для анализа. В основе формирования системы бухгалтерского учета лежит совокупность первичных документов, регистров учета и форм внутренней отчетности. Для того, чтобы такая система бухгалтерского учета была эффективной, выбранная совокупность первичных документов и форм внутренней отчетности не должна быть избыточной, но должна соответствовать требованиям и специфике деятельности организации. Система внутренней отчетности играет важную роль в повышении эффективности управления текстильными организациями. Внутренняя отчетность является источником информации и внутреннего контроля, поскольку позволяет дать оценку эффективности деятельности как отдельных структурных подразделений, так и всей организации. Поэтому создание в организациях текстильной промышленности эффективной системы внутренней отчетности будет способствовать своевременному и полному удовлетворению информационных потребностей всех ее пользователей.

В организациях текстильной промышленности в связи с разнообразием выпускаемой продукции и особенностями технологического процесса применяются разные первичные документы, однако не все они соответствуют Руководству по первичному учету и Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности [27].

Внутренняя отчетность как совокупность упорядоченных показателей является важнейшим элементом управления, источником информации для анализа и оценки эффективности использования тех или иных ресурсов, оценки эффективности производства в целом и принятия соответствующих управленческих решений. Отраслевые особенности, в том числе специфика технологического процесса, определяют сложность и многообразие документов, применяемых для оформления хозяйственных операций по учету использования оборотных активов в организациях текстильной промышленности. Изучение особенностей документального оформления операций по учету использования производственных ресурсов в организациях текстильной промышленности позволило нам обобщить практику организации первичного учета, а результаты исследования систематизировать и представить в виде таблицы, которая содержит в себе примерный перечень применяемых в организациях текстильной промышленности первичных документов по учету движения запасов (в соответствии с действующим Руководством по учету прядильного производства и Руководством по учету в ткацко-отделочном производстве в хлопчатобумажной промышленности от 28 января 2010 г. № 27) [49; 50], сгруппированных нами в разрезе производств (табл. 3.1).

Все операции, связанные с поступлением, перемещением и отпусканием материальных ценностей, оформляются первичными документами, что позволяет обеспечить их сохранность. На поступление сырья (хлопок) оформляется приходный ордер; накапливаемая информация о поступлении сырья фиксируется в ведомость поступления сырья на центральный хлопковый склад по поставщикам; на каждый вид сырья заводится карточка складского учета.

Т а б л и ц а 3.1 — Формы первичных документов и формы внутренней отчетности, применяемые в организациях текстильной промышленности

Группа документов	Название документов
Документы по учету материальных затрат	<p><i>Прядильное производство:</i> отпуск сырья (хлопок) в производство; требование; сведения о рассортировке хлопка и отходов; ведомость расчета стоимости смеси по сортировкам по прядильной фабрике; отчет об использовании сырья в прядильном производстве; накладная на сдачу продукции по прядильно-ткацкой фабрике; накладная на внутреннее перемещение; накладная на передачу пряжи в мотально-упаковочный цех.</p> <p><i>Ткацкое производство:</i> отпуск сырья (пряжи) в производство; расход пряжи в суровье за месяц по прядильно-ткацкой фабрике; отчет о движении пряжи в прядильно-ткацком производстве за месяц; выход пряжи по прядильно-ткацкой фабрике за месяц; накладная на сдачу суровых тканей; накладная на сдачу готовых тканей из приемо-контрольного участка суровых тканей в склад сбыта.</p> <p><i>Отделочное производство:</i> отчет о движении и использовании суровых тканей в производстве за месяц; накладная на сдачу готовых тканей сортировочно-паковочного цеха в отдел отгрузки</p>
Документы по учету расходов на оплату труда	<p><i>Прядильное производство:</i> ведомость приемки пряжи по цеху; ведомость начислений заработной платы за сутки с нарастающим итогом по цеху; ведомость учета выработки по чесальному цеху; ведомость начислений заработной платы и оплаты простоев за сутки по цеху.</p> <p><i>Ткацкое производство:</i> ведомость учета выработки по ткацкому цеху ткацкой фабрики; ведомость учета простоев оборудования по цеху; ведомость начисления сумм оплат по среднему заработку за месяц; ведомость начисления повременной заработной платы, доплат, надбавок и премий; ведомость начисления сдельной заработной платы, премии из фонда оплаты труда, доплат за работу в ночное время, выполнение норм выработки рабочими-сдельщиками.</p> <p><i>Отделочное производство:</i> ведомость учета выработки по отделочному цеху отделочной фабрики; карта учета выработки по цеху отделочного производства за месяц/сутки; наряд на чистку оборудования отбелного цеха за месяц по отделочному производству</p>

Данные первичных документов по расходу материалов отражаются в группировочных ведомостях в разрезе цехов, изделий, счетов синтетического учета, по статьям расходов, т. е. они являются основой для составления отчетов о движении материалов в производстве и используются в сводном учете издержек производства [27].

Среди форм внутренней отчетности, применяемых в организациях текстильной промышленности, наибольший научный интерес вызывает порядок формирования отчета об использовании сырья в прядильном производстве; отчета о движении пряжи в прядильно-ткацком производстве за месяц; отчета о движении и использовании суровых тканей в производстве за месяц. От правильного составления данных отчетов о движении и использовании запасов зависит достоверность такого важнейшего показателя, как себестоимость произведенной продукции.

Ежемесячно снятие остатков в ткацком производстве необходимо для правильного отражения данных в отчете об использовании сырья в ткацком производстве. Описи составляются непосредственно в производстве по каждому виду полуфабрикатов на машинах и в запасе и служат для выявления остатков незавершенного производства. Снятие остатков производится по каждому из процессов производства.

Расход пряжи в суровые ткани определяется путем вычитания из количества оприходованной пряжи и остатка на начало месяца количества пряжи, возвращенной на склад, количества пряжи, отправленной на сторону, количества отходов и остатка пряжи на конец месяца.

Отчет о движении и использовании суровых тканей в производстве за месяц составляется по данным документов об отпуске суровья в производство, выработке готовых тканей и величине отходов и содержит в себе следующую информацию в разрезе наименований тканей и их артикулов в количественном и стоимостном выражении:

- а) остаток суровых тканей на начало и конец месяца (величина незавершенного производства на начало и конец месяца);
- б) поступление суровых тканей в производство;

- в) расход суровой ткани на выработку готовой продукции;
- г) данные о весовом лоскуте;
- д) количество выработанных метров готовых тканей и весового лоскута;
- е) данные об увеличении/уменьшении длины суровья (в метрах) по результатам отделки.

Расход суровой ткани на выработку готовой продукции в метрах определяется путем суммирования остатка на начало месяца, поступления суровых тканей в производство и вычитания из полученной суммы остатка на конец месяца. В стоимостном выражении расход суровой ткани определяется путем суммирования их стоимости на начало месяца, поступивших суровых тканей в производство и вычитания из полученной суммы стоимости весового лоскута, отходов и стоимости суровых тканей на конец месяца.

Формы внутренней отчетности, применяемые в организациях текстильной промышленности и составляемые по каждому из производств, взаимосвязаны между собой. Так, например, показатель расхода пряжи на изготовление суровых тканей, отражаемый в отчете об использовании пряжи в ткацком производстве, должен соответствовать показателю поступившей для обработки пряжи, отражаемой в отчете о движении суровых тканей на складе.

Применяемые документы и учетные регистры, отражающие внутрихозяйственный оборот средств в организации, имеют принципиально важное значение. Документальное оформление является залогом качества формируемой в рамках бухгалтерского учета информации, что, в свою очередь, влияет на эффективность управления ресурсами на всех стадиях их кругооборота и, в конечном счете, сказывается на скорости их оборота и соответственно рентабельности производства. Именно этим обстоятельством и объясняется необходимость организации, прежде всего, эффективной системы первичного учета и внутренней отчетности.

Изучение применяемых форм первичной учетной документации и внутренней отчетности по отражению поступления

и расходования запасов в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли показало, что в целом они выполняют свою информационную функцию и позволяют отслеживать движение используемых запасов в производстве (сырья, незавершенного производства, полуфабрикатов, готовой продукции). Однако результаты исследования практики применения первичных учетных документов и внутренней отчетности в организациях текстильной промышленности, в том числе в РУП «БПХО», выявили отдельные их недостатки и затруднения в использовании в учетном процессе (см. табл. 2,8). Так, порядок представления такой информации не совсем удобен для осуществления соответствующего контроля за изменением величины запасов и для проведения анализа с целью принятия своевременных управленческих решений и недопущения замедления оборачиваемости активов и накопления «мертвых» (излишних) запасов; наблюдается разброс показателей об их движении по различным формам отчетности без четкой их систематизации и группировки; не вся отражаемая в действующих формах внутренней отчетности информация находит свое применение в системе управления запасами.

Дальнейшее совершенствование внутренней отчетности видим в усилении функции обеспечения эффективного влияния генерируемой в рамках системы бухгалтерского учета информации о состоянии запасов. Учитывая вышесказанное, полагаем, что внутренняя отчетность должна содержать следующую информацию:

- 1) величину остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода в натуральном и стоимостном выражении в разрезе видов незавершенного производства (полуфабрикатов собственного производства) по каждому из производств, а внутри производств - по каждому из этапов производственного процесса;

- 2) величину затрат за отчетный период в натуральном и стоимостном выражении в разрезе видов незавершенного производства (полуфабрикатов собственного производства) по каждому из производств, а внутри производств — по каждому из этапов производственного процесса;

3) величину полученных и использованных полуфабрикатов собственного производства («готовой продукции») по каждому производству;

4) данные об остатках сырья, полуфабрикатов и готовой продукции на начало и конец отчетного периода в натуральном и стоимостном выражении.

Для решения данной проблемы и формирования необходимой информации в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли для целей анализа и управления предлагаем составлять разработанную нами форму Сводного отчета об остатках и движении сырья, полуфабрикатов, незавершенного производства и готовой продукции в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли за месяц, который позволит:

а) совместить оперативный учет движения полуфабрикатов и незавершенного производства с бухгалтерским учетом производственных затрат;

б) вести промежуточный контроль за наличием и движением полуфабрикатов различной степени готовности по операциям;

в) повысить достоверность калькулирования себестоимости конечных полуфабрикатов передела и точность стоимостной оценки незавершенного производства.

Рекомендуемая нами форма Сводного отчета об остатках и движении сырья, полуфабрикатов, незавершенного производства и готовой продукции в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли за месяц включает в себя два раздела: раздел 1 «Движение незавершенного производства и полуфабрикатов по операциям передела» и раздел 2 «Данные об остатках сырья, полуфабрикатов и готовой продукции» (табл. К.1).

Отличительной особенностью предложенной формы внутренней отчетности является то, что она предполагает формирование данных об остатках сырья, полуфабрикатов и готовой продукции по их видам (сырье (хлопок), пряжа, суровая ткань, готовая ткань, готовые швейные изделия) отдельно предназначенные для реализации на сторону покупателям и отдельно

предназначенные для передачи следующему производству для дальнейшей их обработки.

Представление информации о незавершенном производстве, полуфабрикатах и готовой продукции позволит ее пользователям выявлять узкие места при управлении запасами. Увеличение стоимости остатков незавершенного производства (полуфабрикатов) по видам будет означать замедление оборачиваемости тех или иных оборотных активов, а уменьшение остатков будет означать повышение интенсивности их использования. При разработке отчета нами учтены особенности технологического процесса в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли. Информация представлена в удобной для ее анализа форме, полезна и может рассматриваться как информационная база для принятия решений, касающихся управления запасами. Использование предложенной формы внутренней отчетности будет способствовать повышению оперативности, достоверности учетной информации, обеспечит контроль за движением и использованием запасов, создаст необходимую информационную базу для анализа и своевременного управленческого решения. Предложенная форма внутренней отчетности согласуется с ведомственной формой отчетности — Отчетом о производстве, отгрузке и запасах важнейших видов промышленной продукции [58] в части остатков запасов готовой продукции на конец отчетного периода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Обобщив взгляды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, а также рекомендации Международных стандартов финансовой отчетности, в процессе исследования научно обосновано предложение об изменении в составе бухгалтерского баланса состава и содержания оборотных активов, вытекающие из уточнения сущности категории запасов и их составляющих. Под запасами следует понимать стоимостное выражение сырья, материалов и других аналогичных активов, полуфабрикатов собственной выработки и незавершенного производства на рабочих местах и местах хранения, предназначенных для обработки в процессе производства, а также готовой продукции, предназначенной для реализации. Отличительной особенностью данного определения является то, что оно содержит дополнительные элементы в составе запасов, тем самым разграничиваются два отдельных самостоятельных вида оборотных активов: незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства.

На основе изучения особенностей текстильной промышленности уточнен состав незавершенного производства, под которым 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.

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

1) 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);

2) применяется отличная от типовой по составу и содержанию номенклатура калькуляционных статей 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);

3) существует проблема бухгалтерского учета внутреннего оборота средств (использования запасов);

4) используется попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с полуфабрикатным вариантом сводного учета затрат;

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

б) имеются недостатки и особенности в оценке незавершенного производства;

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

В ходе исследования была выявлена недостаточность теоретических исследований и настоятельная практическая необходимость разработки методики бухгалтерского учета использования запасов в производственном процессе в организациях текстильной промышленности. На основании изучения практики бухгалтерского учета внутреннего оборота средств в организациях текстильной промышленности в целях его совершенствования с учетом отраслевых особенностей и во избежание двойного учета средств организации нами предложено внутренний оборот (суровые ткани, предназначенные для отделочного производства, и готовые ткани, предназначенные для швейного производства) исключить из объема произведенной и реализованной продукции.

Используемые на практике счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и 90 «Реализация» не могут по своей экономической сущности применяться для отражения внутреннего оборота средств. В этой связи нами предложено для учета пряжи, тканей суровых и готовых тканей, предназначенных для дальнейшей обработки, а также для отражения в системе учета готовых швейных изделий в организациях текстильной промышленности ввести отдельные субсчета второго порядка к счету 10 «Материалы», субсчет 10/2 «Сырье (полуфабрикаты) для ткацкого, отделочного и швейного производств»: 10/2-1 «Пряжа»; 10/2-2 «Суровые ткани»; 10/2-3 «Готовые ткани». На субсчете 10/2 «Сырье (полуфабрикаты) для ткацкого, отделочного и швейного производств» найдет отражение фактическая стоимость полуфабрикатов, предназначенных для дальнейшей переработки, а именно: стоимость пряжи, предназначенной для ткацкого производства, стоимость суровой ткани для отделочного производства и стоимость готовых тканей для швейного производства. Во избежание двойного учета затрат по сырью стоимость сырья (хлопка), приходящуюся на себестоимость пряжи, передаваемой в ткацкое производство, рекомендуется отражать по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Ткацкое производство» и кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Прядильное производство» методом «красное сторно». Аналогичным образом следует отражать и часть стоимости сырья (хлопок) в составе фактической себестоимости суровых тканей, передаваемых в отделочное производство, а также стоимость сырья (хлопок), приходящуюся на готовые ткани, передаваемые в швейное производство для пошива швейных изделий.

Рассмотрение действующей методики учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности показало, что она имеет определенные недостатки и не позволяет дать достоверную оценку незавершенному производству. Для решения проблемы повышения достоверности оценки незавершенного производства в организациях текстильной

промышленности на примере хлопчатобумажной отрасли нами предложен новый подход, позволяющий получить более точную оценку незавершенного производства: применение метода раздельного исчисления эквивалентных единиц по статьям затрат, по которым осуществляется оценка незавершенного производства. При этом затраты в незавершенном производстве рекомендуются показывать по местам его нахождения с учетом степени готовности производства продукции (полуфабрикатов). Таким образом, оценку незавершенного производства следует осуществлять по каждому из переходов в разрезе статей затрат, а количественные остатки незавершенного производства следует пересчитывать в условные единицы с помощью коэффициента (процента) готовности, учитывающего неоднородность нарастания затрат. Себестоимость эквивалентной единицы рекомендуется нами рассчитывать методом ФИФО, поскольку его преимущество в том, что он предусматривает выделение из общих затрат остатков незавершенного производства на начало периода и затрат, относящихся к текущему периоду.

Эквивалентные единицы незавершенного производства по статье затрат i следует рассчитывать как произведение количества незавершенного производства в натуральных измерителях и коэффициента готовности по статье затрат i и перехода j . Незавершенное производство на конец периода, таким образом, будет определяться как произведение себестоимости эквивалентной единицы на эквивалентные единицы незавершенного производства. Стоимость незавершенного производства на конец периода в целом по переделу будет равняться сумме незавершенного производства по переходам, а стоимость незавершенного производства в целом по организации следует определять как сумму незавершенного производства по переделам.

В целях формирования достоверной величины незавершенного производства в организациях текстильной промышленности полагаем, что целесообразно его оценивать по тем же статьям затрат, что и готовую продукцию, за исключением статей затрат «Расходы на подготовку и освоение производства», «Общепроизводственные расходы» в части расходов, связанных с организацией, обслуживанием и управлением производством, «Общехозяйственные расходы», «Потери от брака», «Прочие производственные расходы», «Коммерческие расходы».

В организациях текстильной промышленности Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности косвенные расходы (общепроизводственные и общехозяйственные расходы) рассматриваются совокупно, и предусматривается распределение данных затрат между отдельными видами продукции по одной базе: пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих либо пропорционально материальным затратам. Полагаем, что такой подход является ошибочным, поскольку данные затраты носят комплексный характер. Как вариант решения данной проблемы мы предлагаем базы распределения использовать индивидуально по каждой из статей затрат, при этом в качестве базы распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, по нашему мнению, наилучшим

образом подходит время работы оборудования, поскольку затраты на эксплуатацию непосредственно зависят от степени загрузки оборудования. Общецеховые затраты внутри производств следует распределять пропорционально прямым расходам. Общехозяйственные расходы внутри производств рекомендуем распределять пропорционально списанным ранее производственным расходам.

Предложена форма внутренней отчетности — Сводный отчет об остатках и движении сырья, полуфабрикатов, незавершенного производства и готовой продукции в организациях текстильной промышленности хлопчатобумажной отрасли, — который позволит, прежде всего, повысить достоверность калькулирования себестоимости конечных полуфабрикатов передела и точность стоимостной оценки незавершенного производства посредством промежуточного контроля за наличием и движением полуфабрикатов собственного производства различной степени готовности по операциям. В отчете формируется информация о величине остатков незавершенного производства на начало и конец отчетного периода в разрезе видов незавершенного производства (полуфабрикатов собственного производства) и величине затрат по каждому из производств, а внутри производств — по каждому из этапов производственного процесса; величине полуфабрикатов («готовой продукции») по каждой операции (производству); об остатках сырья, полуфабрикатов и готовой продукции на начало и конец отчетного периода в натуральном и стоимостном выражении.

Т а б л и ц а А.1 — Подходы авторов к определению сущности запасов

Автор	Характеристика отдельных элементов в составе оборотных активов
Л. М. Аснин [1, с. 98]	К материально-производственным запасам относятся производственные запасы (материалы), готовая продукция, товары. Производственные запасы представляют собой совокупность предметов труда , используемых в производственном процессе
П. Г. Пономаренко [8, с. 218]	Оборотные материальные активы состоят из производственных запасов, незавершенного производства, полуфабрикатов собственного изготовления, готовой продукции и покупных товаров. Производственные запасы определяются как оборотные материальные активы (сырье, материалы, топливо, инвентарь), предназначенные для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг
И. В. Зенкина [16, с. 187]	По материальному признаку в состав оборотных средств включаются: предметы труда (сырье, материалы, топливо), готовая продукция на складах предприятия, товары для перепродажи, денежные средства в расчетах
В. В. Богаров [5, с. 865—867]	Запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий характеризуют объем входящих материальных потоков (в форме материально-производственных запасов), за исключением тех, которые превышают текущую потребность
А. Д. Шеремет [64, с. 302]	Оборотные производственные средства (оборотные средства в сфере производства) включают в себя производственные запасы (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, вспомогательные материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по остаточной стоимости) и средства в процессе производства (незавершенное производство, полуфабрикаты собственной выработки, расходы будущих периодов)
А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин [65, с. 82-83]	Материальные оборотные средства в запасах. Сюда входят все статьи II раздела баланса: производственные запасы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, незавершенное производство, расходы будущих периодов, готовая продукция, товары, прочие запасы
Н. Ф. Самсонова [61, с. 162, с. 165]	К оборотным производственным фондам относятся производственные запасы (сырье, материалы, топливо, тара, запасные части, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы), незавершенное производство, расходы будущих периодов. Производственные запасы — это комплексная группа, включающая сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, тару, запасные части, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы
В. А. Терехова [54, с. 10]	К оборотным активам организации относятся: материально-производственные запасы (сырье, материалы, топливо, инвентарь) и хозяйственные принадлежности, готовая продукция, товары); денежные средства (в банке, кассе); дебиторская задолженность и др.

Окончание табл. А.1

Автор	Характеристика отдельных элементов в составе оборотных активов
С. М. Пястолов [46, с. 197]	Производственные запасы — материальные ресурсы, которые уже поступили на предприятие, но еще не подверглись обработке или использованию
В. В. Ковалев [23, с. 360]	Производственные запасы и дебиторская задолженность представляет собой именно те компоненты всего объема оборотных средств, в которые иммобилизованы денежные средства
А. Ю. Соколов [52, с. 48]	Запасы — это активы в виде сырья и материалов, предназначенных для использования в процессе производства, или в виде ресурсов, определяемых в процессе производства для целей продажи или перепродажи (товары, сырье и материалы, незавершенное производство и готовая продукция)
Л. Е. Романова, Л. В. Давыдова, Г. В. Коршунова [48, с. 152]	Производственные запасы — это предметы труда, подготовленные непосредственно для запуска в производственный процесс
М. И. Ткачук, О. А. Пузанкевич [56, с. 46]	К запасам относятся сырье, материалы, полуфабрикаты, готовая продукция и другие ценности, предусмотренные для производственного потребления в определенном периоде времени

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Т а б л и ц а Б.1 — Изменение содержания II раздела баланса «Оборотные активы» в Республике Беларусь

<p>Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 [34]</p>	<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций» [33]</p>	<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2007 г. 41 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» [38]</p>	<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 14 февраля 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» [37]</p>
<p>II. Оборотные активы Запасы В том числе: сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16); животные на выращивании и откорме (11); малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (12, 13, 15, 16); затраты в незавершенном производстве (издержки обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 44); готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41); товары отгруженные (45); расходы будущих периодов (31);</p>	<p>II. Оборотные активы Запасы и затраты В том числе: сырье, материалы и другие ценности (10, 14, 15, 16); животные на выращивании и откорме (11); незавершенное производство (издержки обращения) (20, 21, 23, 29, 44); прочие запасы и затраты <i>Налоги по приобретенным ценностям</i> (18, 76) <i>Готовая продукция и товары</i> (40, 41, 43)</p>	<p>II. Оборотные активы Запасы и затраты В том числе: сырье, материалы и другие активы; животные на выращивании и откорме; незавершенное производство и полуфабрикаты ; расходы на реализацию; готовая продукция и товары для реализации; товары отгруженные; выполненные этапы по незавершенным работам;</p>	<p>II. Оборотные активы Запасы и затраты В том числе: сырье, материалы и другие аналогичные активы; животные на выращивании и откорме; затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты; расходы на реализацию; готовая продукция и товары для реализации; товары отгруженные; выполненные этапы по незавершенным работам; расходы будущих периодов; прочие запасы и затраты</p>

<p>прочие запасы и затраты <i>Налоги по приобретенным ценностям</i> (18,19) <i>Дебиторская задолженность</i> (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) В том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82); векселя к получению (62); задолженность дочерних и зависимых обществ (78); авансы выданные (61); задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75); прочие дебиторы <i>Дебиторская задолженность</i> (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) В том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82); векселя к получению (62); задолженность дочерних и зависимых обществ (78); задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75); авансы выданные (61); прочие дебиторы <i>Краткосрочные финансовые вложения</i> (56, 58)</p>	<p><i>Товары отгруженные, выполненные работы, оказанные услуги</i> (45, 46) <i>Дебиторская задолженность</i> В том числе: расчеты с покупателями и заказчиками (62, 63); расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд (75); расчеты с разными дебиторами и кредиторами (76); прочая дебиторская задолженность <i>Финансовые вложения</i> (58, 59) <i>Денежные средства</i> (50, 51, 52, 55, 57) <i>Прочие оборотные активы</i> ИТОГО по разделу II</p>	<p>расходы будущих периодов; прочие запасы и затраты <i>Налоги по приобретенным активам</i> <i>Дебиторская задолженность</i> В том числе: покупателей и заказчиков; поставщиков и подрядчиков; разных дебиторов; прочая дебиторская задолженность <i>Расчеты с учредителями</i> В том числе: по вкладам в уставный фонд; прочие <i>Денежные средства</i> В том числе: денежные средства на депозитных счетах <i>Финансовые вложения</i> <i>Прочие оборотные активы</i> ИТОГО по разделу II</p>	<p><i>Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам</i> <i>Дебиторская задолженность</i> (платежи по которой ожидаются <u>более чем через 12 месяцев</u> после отчетной даты) В том числе: покупателей и заказчиков; прочая дебиторская задолженность <i>Дебиторская задолженность</i> (платежи по которой ожидаются <u>в течение 12 месяцев</u> после отчетной даты) В том числе: покупателей и заказчиков; поставщиков и подрядчиков; по налогам и сборам; по расчетам с персоналом; разных дебиторов; прочая дебиторская задолженность <i>Расчеты с учредителями</i> В том числе: по вкладам в уставный фонд; прочие <i>Денежные средства</i> В том числе: денежные средства на депозитных счетах <i>Финансовые вложения</i> <i>Прочие оборотные активы</i> ИТОГО по разделу II</p>
---	--	---	---

Окончание табл. Б.1

<p>Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. № 23 [34]</p>	<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16 «О бухгалтерской отчетности организаций» [33]</p>	<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2007 г. 41 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» [38]</p>	<p>Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 14 февраля 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» [37]</p>
<p>В том числе: инвестиции в зависимые общества; собственные акции, выкупленные у акционеров; прочие краткосрочные финансовые вложения <i>Денежные средства</i> В том числе: касса (50); расчетные счета (51); валютные счета (52); прочие денежные средства (55, 56, 57) <i>Прочие оборотные активы</i> <i>ИТОГО по разделу II</i></p>			

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Т а б л и ц а В.1 — Состав и структура оборотных активов по балансу и в Типовом плане счетов

Группа оборотных активов	Статья II раздела баланса «Оборотные активы» (Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19) [37]	Типовой план счетов бухгалтерского учета (Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 с изменениями и дополнениями от 11 декабря 2008 г. № 187) [55]
Запасы и затраты	Сырье, материалы и другие аналогичные активы; животные на выращивании и откорме; затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты; расходы на реализацию; готовая продукция и товары для реализации; товары отгруженные; выполненные этапы по незавершенным работам; расходы будущих периодов; прочие запасы и затраты	Раздел II ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ Раздел II ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ Раздел VIII ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ
Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам		Раздел II ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	Дебиторская задолженность: покупателей и заказчиков; прочая дебиторская задолженность	Раздел VI РАСЧЕТЫ
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	Дебиторская задолженность: покупателей и заказчиков; поставщиков и подрядчиков; по налогам и сборам; по расчетам с персоналом;	Раздел VI РАСЧЕТЫ

Окончание табл. В.1

Группа оборотных активов	Статья II раздела баланса «Оборотные активы» (Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19) [37]	Типовой план счетов бухгалтерского учета (Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 с изменениями и дополнениями от 11 декабря 2008 г. № 187) [55]
	разных дебиторов; прочая дебиторская задолженность	
Расчеты с учредителями	По вкладам в уставный фонд; прочие	Раздел VI РАСЧЕТЫ
Денежные средства	Денежные средства на депозитных счетах	Раздел V ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА
Финансовые вложения		Раздел V ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Т а б л и ц а Г.1 — Фактическая и плановая калькуляции по прядильно-ткацкой фабрике

Статья затрат	Всего			Пряжа		Ткани		Нетканые материалы	
	План	Факт	Отклонение	План	Факт	План	Факт	План	Факт
Сырье, р.	2 406 651 957	2 183 587 781	-223 064 176	373 764 024	339 052 560	1 933 065 545	1 742 942 455	99 822 388	101 592 766
Материалы, р.	46 255 306	32 575 810	-13 679 496	1 318 506	1 351 771	44 936 800	31 224 039		
<i>Затраты по обработке:</i>									
Зарплата, р.	362 177 628	373 189 400	11 011 772	31 440 226	33 791 640	322 506 129	331 437 505	8 231 273	7 960 255
Социальное страхование, р.	126 764 273	128 112 795	1 348 522	11 003 774	11 678 525	112 878 905	113 648 181	2 881 594	2 786 089
Энергия, р.	190 119 021	210 336 170	20 217 149	38 986 650	45 874 813	147 734 593	162 013 242	3 397 778	2 448 115
Топливо, р.	29 794 953	29 640 740	-154 213	3 824		29 791 129	29 640 740		
ОПР, р.	812 569 641	1 097 941 196	285 371 555	119 343 924	151 545 032	666 159 839	931 294 713	27 065 878	15 101 451
ОХР, р.	373 348 568	526 014 454	152 665 886	32 401 381	47 956 083	332 462 017	466 618 860	8 485 170	11 439 511
Обязательное страхование, р.	9 747 579	9 850 048	102 469	846 252	898 694	8 679 699	8 737 142	221 628	214 212
Инновационный фонд, р.	10 923 140	12 327 884	1 404 744	1 532 586	421 292	9 019 792	11 615 432	370 762	291 160
И Т О Г О затрат по обработке, р.	1 885 649 850	2 419 988 497	534 338 647	235 558 617	293 517 850	1 629 232 103	2 086 229 854	50 654 083	40 240 793

Окончание табл. Г.1

Статья затрат	Всего			Пряжа		Ткани		Нетканые материалы	
	План	Факт	Отклонение	План	Факт	План	Факт	План	Факт
Себестоимость фактическая, р.	4 338 557 113	4 603 576 278	265 019 165	610 641 147	632 570 410	3 607 234 448	3 829 172 309	150 476 471	141 833 559
Внепроизводственные расходы, р.	5 741 593	5 496 456	-245 137	4 065 214	4 242 187	552 290	195 994	1 124 089	1 058 275
Себестоимость полная, р.	4 374 093 659	4 609 072 734	234 979 075	614 706 361	636 812 597	3 607 786 738	3 829 368 303	151 600 560	142 891 834
СДАНО на склад				146 727,2 (кг)	146 727,2	2 289 567,5 (м)	22 289 567	173 957 (кг)	173 957

Т а б л и ц а Д.1 — Порядок оценки незавершенного производства в организациях промышленности Республики Беларусь

Нормативный документ	Порядок оценки
<p>Порядок оценки незавершенного производства согласно Методическим рекомендациям по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь (Приказ Министерства Промышленности Республики Беларусь от 01.04.2004 г. № 250) [28]</p>	<p>...Остатки незавершенного производства оценивают обычно в том же порядке, который установлен для калькуляции себестоимости готовой продукции....</p> <p>...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.</p> <p>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.</p> <p>При оценке незавершенного производства по прямым затратам (материальным и трудовым) накладные расходы полностью включают в себестоимость товарного выпуска.</p> <p>Данные о себестоимости остатков незавершенного производства в цехах обобщаются в целом по предприятию с выделением затрат каждого цеха.</p> <p>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</p>
<p>Порядок оценки незавершенного производства согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (от 05 декабря 2005 г. № 15-8/641, в редакции от 07 декабря 2007 г. № 06-2-07/468, от 26 августа 2009 г. № 06-2-08/425, 07.10.2010) [27]</p>	<p><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.</p> <p><i>В ткацком производстве</i> остатки пряжи в незавершенном производстве и суровых тканей, приведенные к весу пряжи, оцениваются по ценам поступления каждого номера пряжи.</p> <p><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</p>

Окончание табл. Д.1

Нормативный документ	Порядок оценки
<p>Порядок оценки незавершенного производства, применяемый РУП «БПХО» согласно Руководству по учету прядильного производства в хлопчатобумажной промышленности, утверждено приказом концерна «Беллегрпром» от 28 января 2010 г. № 27, и Руководству по учету ткацко-отделочного производства хлопчатобумажной промышленности, утверждено приказом концерна «Беллегрпром» от 28 января 2010 г. № 27 [49; 50]</p>	<p><i>В целом порядок оценки незавершенного производства в РУП «БПХО» соответствует</i> Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности (05 декабря 2005 г. № 15-8/641)</p> <p><i>В прядильном производстве:</i> по средней цене смеси за минусом вышедших отходов и тары с кип.</p> <p><i>В ткацком производстве:</i> по фактической себестоимости сырья плюс плановая стоимость обработки прядильного передела.</p> <p>Пряжа из центрального хлопкового склада, поступившая со стороны, принимается к учету по цене поступления пряжи.</p> <p>По давальческим операциям, незавершенное производство из прядильного передела оценивается по плановой стоимости обработки прядильного передела.</p> <p><i>В отделочном производстве</i> остатки тканей в незавершенном производстве оцениваются по стоимости сырья и 50% затрат на обработку, предусмотренную в плановых калькуляциях</p>



Рисунок Е.1 — Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях текстильной промышленности (на примере РУП «БПХО»)

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Т а б л и ц а Ж.1 — Особенности распределения расходов на обработку между отдельными видами продукции в организациях текстильной промышленности

Расходы на обработку	Механизм распределения расходов на обработку между отдельными видами продукции (база распределения)
<i>Прядильное производство</i>	
Вспомогательные материалы, топливо и энергия на технологические цели	Между номерами пряжи пропорционально весу выработанной пряжи
Основная заработная плата производственных рабочих	По номерам пряжи пропорционально расчетным ставкам по сдельным расценкам
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	Пропорционально основной заработной плате производственных рабочих
Отчисления в фонд социальной защиты населения от средств на оплату труда	Пропорционально основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих по установленным законодательством ставкам
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	Между номерами пряжи пропорционально отработанным веретено-часам
Общепроизводственные расходы	Пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования
Общехозяйственные расходы	По номерам пряжи пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования
Потери от брака	Относятся на те виды пряжи, по которым допущен брак или произведены затраты по его исправлению
Прочие производственные расходы	Распределяются между отдельными основными производствами, а затем между вырабатываемыми изделиями пропорционально их производственной себестоимости.
Коммерческие расходы	Относятся только на реализуемую на сторону продукцию и распределяются между отдельными видами и номерами пряжи пропорционально весу реализуемой пряжи
<i>Ткацкое производство</i>	
Вспомогательные материалы, топливо и энергия на технологические цели	Относятся на конкретные артикулы тканей пропорционально количеству (весу) выработанной ткани (пропорционально весу отшлифованных основ)

Продолжение табл. Ж.1

Расходы на обработку	Механизм распределения расходов на обработку между отдельными видами продукции (база распределения)
Основная заработная плата производственных рабочих	Пропорционально сумме заработной платы по сдельным расценкам на выпуск продукции (основная заработная плата рабочих мотально-сновального перехода, начисляемая по сдельным расценкам за перемотку пряжи, распределяется по артикулам суровой ткани пропорционально массе основной пряжи, израсходованной на выработку этой ткани; основная заработная плата шлихтовально-проборного перехода (шлихтовальщиков, проборщиков), начисленная по сдельным расценкам, относится на те артикулы ткани, для которых отшлифована основа)
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	Пропорционально основной заработной плате производственных рабочих
Отчисления в фонд социальной защиты населения от средств на оплату труда	Пропорционально основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих по установленным законодательством ставкам
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	Пропорционально количеству отработанных станко-часов, учет которых ведется по каждому артикулу вырабатываемых суровых тканей
Общепроизводственные расходы	Пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования
Общехозяйственные расходы	Распределяются между отдельными производствами (прядение, ткачество и отделка) — пропорционально основной заработной плате производственных рабочих
Потери от брака	Относятся на отдельные артикулы суровья прямым путем
<i>Отделочное производство</i>	
Вспомогательные материалы Прочие вспомогательные материалы, топливо и энергия на технологические цели	Относят на готовые ткани по видам их отделки: в отбелном цехе — пропорционально весу выработанных тканей (отбеленных); красильном — в соответствии с нормами расхода красителей на ткани отдельных цветов и весом окрашенных в этот цвет тканей; печатном — пропорционально нормам расхода; заварном и отделочном — в соответствии с весом обработанных тканей; складоборочном — исходя из норм расхода на каждый артикул ткани; распределяются между отдельными артикулами тканей пропорционально весу обработанных тканей

Окончание табл. Ж.1

Расходы на обработку	Механизм распределения расходов на обработку между отдельными видами продукции (база распределения)
Возвратные отходы (весовой лоскут)	По видам отделки исходя из количества израсходованных суровых тканей
Основная заработная плата производственных рабочих	Между артикулами тканей пропорционально сдельным комплексным расценкам на обработку 100 погонных метров ткани любого артикула
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	Пропорционально основной заработной плате производственных рабочих
Отчисления в фонд социальной защиты населения от средств на оплату труда	Пропорционально основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих по установленным законодательством ставкам
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	Между артикулами тканей пропорционально сметным (нормативным) ставкам, рассчитанным на калькуляционную единицу продукции (100 погонных метров ткани), исходя из нормативной величины этих расходов на 1 час их работы и приведенных коэффициентов-машиночасов на изготовление единицы продукции
Общепроизводственные расходы	Пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования
Общехозяйственные расходы	Распределяются между отдельными производствами (пряжение, ткачество и отделка) — пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, а затем по номерам пряжи пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования
Потери от брака	Относятся на отдельные артикулы тканей, по которым установлен брак, прямым путем
Расходы на реализацию	Между отдельными артикулами ткани пропорционально производственной себестоимости и весу реализуемой продукции

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Т а б л и ц а И.1 — Подходы к распределению затрат, предлагаемые отдельными авторами в специальной литературе

Автор	Базы распределения затрат	Требования, которые следует предъявлять, по мнению авторов, к базе распределения
М. А. Вахрушина [9, с. 174-175]	<p><i>Для распределения производственных накладных расходов:</i> время работы производственных рабочих (человеко-часы); заработная плата производственных рабочих; машино-часы; прямые затраты; стоимость основных материалов; объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении; распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам</p>	<p>В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам, каждого производственного подразделения</p>
В. Э. Керимов [22, с. 186—188]	<p><i>Базы для трудоемких подразделений:</i> фактические затраты труда, нормативные (плановые) прямые затраты труда, количество персонала, задействованного в том или ином технологическом процессе;</p> <p><i>для капиталоемких подразделений:</i> амортизационные отчисления по видам продукции, плановые (нормативные) часы работы оборудования, фактические часы работы оборудования, остаточная стоимость основных средств, задействованных в том или ином технологическом процессе;</p> <p><i>для материалоемких подразделений:</i> фактические прямые затраты сырья и материалов, плановые (нормативные) прямые затраты сырья и материалов;</p> <p><i>можно использовать комбинированные базы распределения:</i> полные прямые материальные затраты (текущие материальные затраты плюс амортизация), добавленная стоимость (амортизация плюс прямые затраты труда), затраты труда плюс текущие материальные затраты, полные прямые затраты</p>	<p>Основным критерием выбора базы распределения является сочетание различных видов ресурсов в той или иной технологической линии</p>
В. Б. Ивашкевич [17, с. 210]	<p>Количество израсходованного сырья, материалов, топлива; стоимость переработанного сырья и материалов; затраты на обработку без стоимости сырья и материалов; количество готовой продукции и полуфабрикатов; заработная плата производственных рабочих; рабочее время на изготовление продукции; машинное время на изготовление продукции; число работающих; величина потребленной энергии всех видов; площадь помещения и его объем; величина производственной мощности отдельных установок; комбинированные и условные величины, например тонно-километры, кило-номера пряжи</p>	<p>Основанием для распределения косвенных расходов может служить такая ценностная или количественная единица, увеличение или уменьшение которой пропорционально изменению соответствующих издержек</p>

Окончание табл. II.1

Автор	Базы распределения затрат	Требования, которые следует предъявлять, по мнению авторов, к базе распределения
В. Ф. Палий [41, с. 253, 181]	Объемные показатели по выходу продукта или затратам сырья, трудоемкость получения продукта, различные физические и химические показатели, содержание полезного вещества; для распределения РСЭМО в качестве базы распределения предлагает использовать машиночасы (машиноемкость объектов калькулирования)	Показатель должен иметь высокий (желательно близкий к единице) коэффициент корреляции с изменением соответствующих затрат, так как они распределяются пропорционально этому показателю
А. Ю. Соколов [52, с. 103-106, 112]	<i>Для производственных накладных расходов:</i> прямые расходы на оплату труда; человеко-часы; прямые расходы материалов; машино-часы; прямые расходы; выпуск продукции; плановые ставки накладных расходов; <i>для общехозяйственных расходов:</i> производственные расходы; заработная плата плюс РСЭО; заработная плата основных производственных рабочих; выручка от реализации продукции; производственные накладные расходы; маржинальная прибыль	Ни одна из баз распределения не выражает всю совокупность накладных расходов, поскольку последние, являясь комплексными расходами, колеблются под влиянием множества различных факторов. Следовательно, необходимо выбрать несколько расчетных ставок накладных расходов

Раздел 2 Данные об остатках сырья, полуфабрикатов и готовой продукции

Вид запасов	Единица измерения	Остаток на начало месяца		Остаток на конец месяца		Изменение остатков за месяц)	
		Количество	сумма, р.	Количество	сумма, р.	Количество	сумма, р.
1 Сырье (хлопок)	кг						
2 Пряжа: предназначенная для реализации на сторону покупателей	кг						
предназначенная для ткацкого производства	кг						
3 Суровая ткань: предназначенная для реализации на сторону покупателей	м						
предназначенная для отделочного производства	м						
4 Готовая ткань: предназначенная для реализации на сторону покупателей	м						
предназначенная для швейного производства	м						
5 Готовые швейные изделия	шт.						

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. *Аснин, Л. М.* Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие / Л. М. Аснин, Т. О. Кубаева, И. Ф. Сеферова. — Ростов н/Д : Феникс, 2007. — 555 с.
2. *Басманов, И. А.* Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов. — Минск : Выш. шк., 1973. — 296 с.
3. *Безруких, П. С.* Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. — М. : Финансы и статистика, 1989. — 223 с.
4. *Бобылева, А. З.* Финансовые управленческие технологии : учеб. / А. З. Бобылева. — М. : ИНФРА-М, 2007. — 492 с.
5. *Богаров, В. В.* Современный финансовый менеджмент / В. В. Богаров. — Спб. : Питер, 2006. — 464 с.
6. Бухгалтерский учет : учеб.-практ. пособие / Н. И. Ладутько [и др.] ; под общ. ред. Н. И. Ладутько. — 4-е изд., перераб. и доп. — Минск : ФУАинформ, 2004. — 742 с.
7. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. / Я. В. Соколов [и др.] ; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. — М. : ТК Велби ; Проспект, 2007. — 672 с.
8. 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.
9. *Вахрушина, М. А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям / М. А. Вахрушина. — 3-е изд., доп. и перераб. — М. : Омега-Л, 2004. — 576 с.
10. *Воскресенская, Л. С.* Бухгалтерский учет и отчетность в микроэкономической системе инвестиционного менеджмента : моногр. / Л. С. Воскресенская. — Гродно : ГрГУ, 2005. — 163 с.
11. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694 с доп. и изм. 9 июля 2003 г., № 922 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003 г. — № 5/12764.
12. *Григорьева, Е. М.* Финансы корпораций : учеб. пособие / Е. М. Григорьева, Е. Г. Перепечкина ; под ред. Г. А. Тактарева. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 288 с.
13. *Дмитриева, О. Г.* Международные стандарты финансовой отчетности в менеджменте / О. Г. Дмитриева, А. И. Леусский, Т. Н. Малькова. — М. : Высш. образование, 2007. — 277 с.
14. *Ефимова, О. В.* Финансовый анализ / О. В. Ефимова. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Бухгалтерский учет, 2002. — 528 с.
15. *Зайцев, Н. Л.* Экономика промышленного предприятия : учеб. пособие / Н. Л. Зайцев. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М., 2002. — 388 с.
16. *Зенкина, И. В.* Экономический анализ в системе финансового менеджмента : учеб. пособие / И. В. Зенкина. — Ростов н/Д : Феникс, 2007. — 318 с.

17. *Ивашкевич, В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. — М. : Юрист, 2003. — 618 с.
18. *Каверина, О. Д.* Управленческий учет : системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 352 с.
19. Калькулирование себестоимости продукции промышленности предприятий: учеб. пособие / Н. С. Недашковская [и др.] ; под ред. Н. С. Недашковской. — Минск : БГЭУ, 2008. — 215 с.
20. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности : учеб. пособие / В. А. Белобородова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 1989. — 279 с.
21. *Карпова, Т. П.* Управленческий учет : учеб. для вузов / Т. П. Карпова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 351 с.
22. *Керимов, В. Э.* Управленческий учет : учеб. пособие / В. Э. Керимов. — 2-е изд., изм. и доп. — М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2003. — 416 с.
23. *Ковалев, В. В.* Учет, анализ и финансовый менеджмент : учеб.-метод. пособие / В. В. Ковалев. — М. : Финансы и статистика, 2006. — 688 с.
24. *Лешко, В. Н.* Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции / В. Н. Лешко // Планово-экономич. отдел. — 2009. — № 1(67). — С. 19—25.
25. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. пособие / под ред. Л. И. Ушвицкого, А. А. Мазуренко. — Ростов н/Д : Феникс, 2009. — 153 с.
26. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» : [Электронный ресурс] / Тексты МСФО на русском языке. — Режим доступа: http://www.dipif.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias2.pdf. — Дата доступа: 15.05.2011. — Загл. с экрана.
27. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях легкой промышленности: утв. Президентом государственного концерна Беллегпром 5 дек. 2005 г., № 15-8/641 ; в ред. писем Беллегпрома от 7 дек. 2007 г. № 06-2-07/468, от 26 авг. 2009 г. № 06-2-08/425.
28. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь : утв. приказом М-ва пром-сти Респ. Беларусь 1 апр. 2004 г. — № 250.
29. *Михалкевич, А. П.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. пособие / А. П. Михалкевич. — Минск : ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003. — 202 с.
30. *Мишин, Ю. А.* Управленческий учет : управление затратами и результатами производственной деятельности : моногр. — М. : Дело и сервис, 2002. — 176 с.
31. *Моисеева, О. П.* Финансовый и управленческий учет в зарубежных странах : курс лекций / О. П. Моисеева. — Минск : БГЭУ, 2009. — 203 с.

32. *Новиченко, П. П.* Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности : учеб. / П. П. Новиченко, И. М. Рендухов. — М. : Финансы и статистика, 1992. — 224 с.

33. О бухгалтерской отчетности организаций: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 17 февр. 2004 г. № 16 // Гл. бухгалтер.— 2004. — № 15. — С.42—75.

34. О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц: приказ М-ва финансов Респ. Беларусь, 20 янв.2000 г., № 23: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 дек. 2003 г. № 185 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2004. — 8/10416.

35. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившим силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133 // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.18. : [Компьютерная справочная правовая система] / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011. — Загл. с экрана.

36. 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 [Электронный ресурс] : в ред. постан. М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.11.2011 № 1 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 : [Компьютерная справочная правовая система] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011. — Загл. с экрана.

37. 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 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19: в ред. от 11.12.2008 г. № 187) // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.18. : [Компьютерная справочная правовая система] / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011. — Загл. с экрана.

38. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 7 марта 2007 г., № 41 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 82. — 8/16156.

39. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): постановление М-ва статистики Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь № 19/12/397 от 26 янв. 1998 г.: с изм. и доп. // КонсультантПлюс: Беларусь. Версия 4000.00.18. [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.

40. *Палий, В. Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / В. Ф. Палий. — 4-е изд., испр. и доп. — М : ИНФРА-М, 2009. — 512 с.

41. *Палий, В. Ф.* Основы калькулирования / В. Ф. Палий. — М. : Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
42. *Панков, Д. А.* Бухгалтерский учет и анализ за рубежом : учеб. пособие / Д. А. Панков. — 2-е изд. — М. : Новое знание, 2003 г. — 251 с.
43. *Панков, Д. А.* Финансовый менеджмент : учеб. пособие / Д. А. Панков [и др.] ; под ред. Д. А. Панкова. — Минск : БГЭУ, 2005. — 363 с.
44. *Поклад, И. И.* Курс анализа хозяйственной деятельности предприятия (текстильная и легкая промышленность) / И. И. Поклад. — М. : Легкая индустрия, 1970. — 440 с.
45. *Попова, Р. Г.* Финансы предприятий / Р. Г. Попова, И. Н. Самонова, И. И. Добросердова. — 2-е изд. — СПб. : Питер, 2008. — 208 с.
46. *Пястолов, С. М.* Экономический анализ деятельности предприятий : учеб. пособие для студентов экономич. специальностей высш. учебных заведений, экономистов и преподавателей / С. М. Пястолов. — М. : Академический Проект, 2004. — 576 с.
47. *Райзберг, Б. А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2007. — 495 с.
48. *Романова, Л. Е.* Экономический анализ : учеб. пособие / Л. Е. Романова, Л. В. Давыдова, Г. В. Коршунова. — СПб. : Питер, 2011. — 336 с.
49. Руководство по учету прядильного производства в хлопчатобумажной промышленности: приказ концерна Беллегпром от 28 янв. 2010 г., № 27.
50. Руководство по учету ткацко-отделочного производства хлопчатобумажной промышленности: приказ концерна Беллегпром от 28 янв. 2010 г., № 27.
51. *Самусенко, С. А.* Элементы метода activity-based costing в системе попередельного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / С. А. Самусенко // Управленческий учет. — 2006. — № 5. — С. 7—12.
52. *Соколов, А. Ю.* Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 448 с.
53. *Сорина, Л. З.* Бухгалтерский учет в текстильной и легкой промышленности : учебник для техникумов / Л. З. Сорина. — М. : Легпромбытиздат, 1991. — 336 с.
54. *Терехова, В. А.* Финансовый учет : краткий курс / В. А. Терехова. — СПб. : Питер, 2005. — 368 с.
55. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 : с изм. и доп. 11 янв. 2010 г. № 2 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2010 г. — № 8/21857.
56. *Ткачук, М. И.* Управление оборотными активами предприятия: теория и практика : пособие для студентов вузов / М. И. Ткачук, О. А. Пузанкевич. — Минск : Тесей, 2007. — 144 с.
57. *Удовенко, Г. В.* Бухгалтерский учет в легкой промышленности / Г. В. Удовенко. — М. : Легпромбытиздат, 1978. — 320 с.
58. Указания по заполнению формы ведомственной отчетности «Отчет о производстве, отгрузке и запасах важнейших видов промышленной продукции»:

приказ концерна «Беллепром» от 23 нояб. 2010 г. № 294, протокол Межведомственного совета № 11/60пр от 04 нояб. 2010 г.

59. Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» [Электронный ресурс] : постановление Национального статистического комитета Респ. Беларусь 29 октября 2009 г. № 231// Консультант Плюс: Беларусь. Версия 4000.00.18. : [Компьютерная справочная правовая система] / ООО «Юрспектр». Нац. центр. правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011. — Загл. с экрана.

60. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) : учеб.-практ. пособие / под ред. Ю. А. Бабаева. — М. : Вузовский учебник, 2007. — 160 с.

61. Финансовый менеджмент : учеб. для вузов / под ред. проф. Н. Ф. Самсонова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 415 с.

62. Финансы. Деловой энциклопедический словарь / В. Г. Гавриленко [и др.]. — Минск : ИООО «Право и экономика», 2003. — 762 с.

63. *Хорнгрен, Ч. Т.* Бухгалтерский учет : управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2002. — 416 с.

64. *Шеремет, А. Д.* Финансы предприятий : менеджмент и анализ : учеб. пособие / А. Д. Шеремет, А. Ф. Ионова. — 2-е изд., испр. и доп. — М. : Инфра-М, 2008. — 479 с.

65. *Шеремет, А. Д.* Финансы предприятий / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 343 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Перечень принятых сокращений и обозначений	3
Предисловие	6
Глава 1 Теоретические основы учета запасов в организациях текстильной промышленности	8
1.1 Экономическая сущность и содержание понятий «запасы», «незавершенное производство» и «полуфабрикаты собственного производства» как объектов бухгалтерского учета	8
1.2 Бухгалтерский учет запасов: состояние теории и практики	21
1.3 Особенности технологического процесса в организациях текстильной промышленности и их влияние на методику бухгалтерского учета запасов	36
Глава 2 Методики бухгалтерского учета запасов в организациях текстильной промышленности	47
2.1 Совершенствование методики учета использования производственных запасов в организациях текстильной промышленности	47
2.2 Методики учета и оценки незавершенного производства в организациях текстильной промышленности	62
2.3 Методики бухгалтерского учета распределения затрат и калькулирования себестоимости продукции в организациях текстильной промышленности	79
Глава 3 Совершенствование внутренней отчетности организаций текстильной промышленности	96
3.1 Внутренняя отчетность, ее содержание и использование в системе бухгалтерского учета в организациях текстильной промышленности	96
Заключение	104
Приложение А	108
Приложение Б	110
Приложение В	113
Приложение Г	115
Приложение Д	117
Приложение Е	119
Приложение Ж	120
Приложение И	123
Приложение К	125
Список использованных источников	129

Учебное издание

Познякевич Виктория Николаевна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ
ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Препринт

Технический редактор *М. Л. Потапчик*

Корректор *Е. П. Сенько*

Компьютерная верстка *В. В. Кукреши*

Ответственный за выпуск *Е. Г. Хохол*

Подписано в печать 07.02.2012.

Формат 60 × 84 1/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Таймс. Отпечатано ризографе.

Усл. печ. л. 7,91. Уч.-изд. л. 6,11.

Заказ 24. Тираж 45 экз.

ЛИ 02330/0552803 от 09.02.2010

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования

«Барановичский государственный университет»,
225404, г. Барановичи, ул. Войкова, 21.

БАРАНОВИЧСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ



**ФАКУЛЬТЕТ ДОВУЗОВСКОЙ ПОДГОТОВКИ
приглашает для подготовки
к централизованному тестированию
и вступительным испытаниям в вузы**

ДНЕВНОЕ ПОДГОТОВИТЕЛЬНОЕ ОТДЕЛЕНИЕ

- W** Приглашаются лица с законченным средним или средним специальным образованием для комплексной целенаправленной подготовки к централизованному тестированию и поступлению в вузы Республики Беларусь.
- W** Слушатели изучают три предмета централизованного тестирования и вступительных испытаний по выбранной специальности.

Срок обучения – 7,5 месяцев (24 часа занятий в неделю)