

2.7. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Сараев А.Л., старший преподаватель кафедры математики и бизнес-информатики факультета экономики и управления

ФГБОУ ВПО «Самарский государственный университет»

Адекватный и обоснованный учет издержек производства в различных отраслях промышленности является одной из актуальных проблем современной теории финансового анализа, от эффективного решения которой зависят достоверные оценки различных хозяйственных и финансовых операций. Одним из аспектов поиска таких релевантных оценок является развитие теории, практики и методологии бухгалтерского учета издержек промышленных предприятий. В публикуемой работе предложен вариант анализа бухгалтерского учета промышленных издержек в машиностроении. Подробно изучены основные элементы современного бухгалтерского учета, такие как документация, оценки, счета, двойные записи, инвентаризация, калькуляция, балансовое обобщение, отчетность и т.д. Рассмотрены особенности различных типов производств и их влияние на организацию бухгалтерского учета.

Учет издержек производства определяется, сферой деятельности, отраслью промышленности, предназначением выпускаемой продукции, ассортиментом, технологией производства и другими факторами. Эти особенности определяют основные различия в документальном учете затрат и выработки, учете первичной информации, проведении аналитического учета производства и способах определения себестоимости продукции. Соответствующая документация представляет собой способ сплошного и непрерывного фиксирования каждой хозяйственной операции. Для отражения в учете и последующего документального обобщения эти операции следует оценить. Очевидно, что оценка заключается в денежном измерении средств их источников и операций.

Весь промышленный комплекс подразделяется на добывающую промышленность и обрабатывающую промышленность. Добывающие отрасли непосредственно связаны с добычей угля, нефти, газа, руды и т.д. Обрабатывающие отрасли связаны с обработкой и переработкой сырья в продукты годные для конечного потребления. Это машиностроение, металлургия, нефтяная промышленность, химическая промышленность, текстильная промышленность, пищевая промышленность и т.д.

Отрасль промышленности образуют группу предприятий, которые выпускают, перерабатывая соответствующее сырье, однородную продукцию, и используют однотипные технологии. Эти отрасли подразделяются на два вида производств различающихся по характеру технологических процессов. К первому виду относятся производства, где сырье, прежде чем будет переработано в готовую продукцию, проходит ряд стадий или фаз, продукция каждой служит полуфабрикатом для последующей обработки. Сюда относятся механические, металлургические, текстильные, химические, кирпичные и стекольные производства. В них производственные затраты учитываются по участкам, цехам в калькуляционных статьях по видам или группам или подгруппам продукции. Здесь появляется необходимость исчислять не только себестоимость продукции конечного производства, но и полуфабрикатов для дальнейшей обработки или реализации дру-

гим организациям. Ко второму виду относятся производства, которые вначале производят отдельные детали, а затем путем механической сборки выпускают конечную продукцию. К таким производствам относятся машиностроение, в том числе и двигателестроение. Причем, такие производства, в зависимости от массовости и периодичности выпуска отдельных видов продукции, можно подразделить на производства индивидуальные, серийные и массовые. Учет продукции ведется по отдельным принципам, на отдельных счетах.

По своему предназначению в производственном процессе машиностроительные цеха подразделяются на цеха основные и вспомогательные. Основные цеха вырабатывают продукцию реализующую миссию предприятия. В машиностроении основными цехами служат литейные, заготовительные, механические и сборочные цеха. Продукция этих цехов считается товарной. Вспомогательные цеха предназначены для обслуживания основного производства. Они выполняют ремонтные работы в основных цехах, предоставляют коммунальные услуги, организуют поставку пара, кислорода, воздуха под давлением, инструмента. Кроме того, они выполняют и другие работы, необходимые для данного предприятия.

Предприятия могут быть образованы из одного или нескольких производств. В первом случае организуется цеховая структура управления, во втором случае применяется безцеховая структура управления. Цехи могут подразделяться на участки, потоки и т.д. Для всех типов производств применяются определенные методы учета производства продукции, калькуляция, учет издержек, формы мониторинга за затратами и т.д. Таким образом, метод бухгалтерского учета определяется совокупностью приемов и способов, применяемых в определенной последовательности, и взаимосвязи для отражения объектов учета. Для получения итоговых данных о каждом объекте бухгалтерского учета все операции обобщают и группируют в определенном порядке, с этой целью используют способ бухгалтерских счетов. На этих счетах регистрируют состояние средств и их источников, а также изменение в объектах бухгалтерского учета [1].

- 01 – Основные средства.
- 02 – Амортизация основных средств.
- 03 – Доходные вложения в материальные ценности.
- 04 – Нематериальные активы.
- 05 – Амортизация нематериальных активов.
- 07 – Оборудование к установке.
- 08 – Вложения во внеоборотные активы.
- 09 – Отложенные налоговые активы.
- 10 – Материалы.
- 11 – Животные на выращивании и откорме.
- 14 – Резервы под снижение стоимости материальных ценностей.
- 15 – Заготовление и приобретение материальных ценностей.
- 16 – Отклонение в стоимости материальных ценностей.
- 19 – Налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям.
- 20 – Основное производство (затраты по экспорту и импорту услуг).
- 21 – Полуфабрикаты собственного производства.
- 23 – Вспомогательные производства.
- 25 – Общепроизводственные расходы.
- 26 – Общехозяйственные расходы.
- 28 – Брак в производстве.
- 29 – Обслуживающие производства и хозяйства.
- 40 – Выпуск продукции (работ, услуг).

- 41 – Товары.
- 42 – Торговая наценка.
- 43 – Готовая продукция.
- 44 – Расходы на продажу.
- 45 – Отгруженные товары.
- 46 – Выполненные этапы по незавершенным работам.
- 50 – Касса.
- 51 – Расчетный счет.
- 52 – Валютные счета.
- 55 – Специальные счета в банках.
- 57 – Переводы в пути.
- 58 – Финансовые вложения.
- 59 – Резервы под обесценение финансовых вложений.
- 60 – Расчеты с поставщиками и подрядчиками.
- 62 – Расчеты с покупателями и заказчиками.
- 63 – Резервы по сомнительным долгам.
- 66 – Расчеты по краткосрочным кредитам и займам.
- 67 – Расчеты по долгосрочным кредитам и займам.
- 68 – Расчеты по налогам и сборам.
- 69 – Расчеты по социальному страхованию и обеспечению.
- 70 – Расчеты с персоналом по оплате труда.
- 71 – Расчеты с подотчетными лицами.
- 73 – Расчеты с персоналом по прочим операциям.
- 75 – Расчеты с учредителями.
- 76 – Расчеты с разными дебиторами и кредиторами.
- 77 – Отложенные налоговые обязательства.
- 79 – Внутрихозяйственные расчеты.
- 80 – Уставной капитал.
- 81 – Собственные акции (доли).
- 82 – Резервный капитал.
- 83 – Добавочный капитал.
- 84 – Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).
- 86 – Целевое финансирование.
- 90 – Продажи.
- 91 – Прочие доходы и расходы.
- 94 – Недостачи и потери от порчи ценностей.
- 96 – Резервы предстоящих расходов.
- 97 – Расходы будущих периодов.
- 98 – Доходы будущих периодов.
- 99 – Прибыли и убытки.

Отражение хозяйственных операций производится способом двойной записи. Сущность этого способа состоит в регистрации каждой операции одновременно в двух счетах в одной и той же сумме (табл. 1).

Таблица 1

РЕГИСТРАЦИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

| Наименование | Д | К | Сумма |
|-----------------------------------|----|----|--------|
| Приход в кассу с расчетного счета | 50 | 51 | 10 000 |

Правильность отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета периодически проверяют с помощью инвентаризации. Документально обоснованные данные, выраженные в денежной форме, сгруппированные на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи служат основой для калькуляции. Калькуляция представляет собой способ исчисления себестоимости средств и предметов труда. Она заключается в подсчете общей суммы затрат относящихся к калькулируемому объекту и в установлении себестоимости единицы продукции. Итоговые данные по счетам, полученные с помощью двойной записи и исчисленный финансовый результат подвергают дальнейшей укрупненной группировке с целью получения обобщенных показателей деятельности. Для этого применяют баланс и отчетность. При ведении бухгалтерского учета предприятие должно обеспечить [3]:

- соблюдение в течение отчетного периода (1 года) принятой учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;
 - полноту отражения в учете за отчетный период всех хозяйственных операций, осуществленных в этом периоде;
 - правильность отнесения доходов и расходов в отчетном периоде;
 - разграничение в учете текущих затрат на производство, капитальные вложения и на другие цели.
- Например, табл. 2.

Таблица 2

ОТРАЖЕНИЕ В БАЛАНСЕ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ

| Наименование | Дебет | Кредит |
|--|-------|--------|
| Транспортные услуги по городу | 26 | 60 |
| Транспортные услуги по доставке материалов | 10 | 60 |
| Транспортные услуги по доставке оборудования | 27 | 60 |

Для успешного функционирования предприятию необходимы ресурсы различного рода. Экономическими ресурсами является все то, чем располагает действующее предприятие. Такие ресурсы называются активами. От них предприятие ожидает получить выгоду в будущем, используя их в своей деловой практике. Активы включают в себя здания, оборудование, запасы товарно-материальных ценностей, задолженность клиентов, денежные средства в банке или в кассе и т.д. Активы должны отвечать двум требованиям [4]:

- находиться во владении предприятия;
- иметь денежное выражение.

Активы делятся на две группы:

- материальные активы;
- нематериальные активы – это активы без физических измерений и их оценка базируется на юридически оформленных правах и привилегиях.

Каждое предприятие может иметь два основных источника формирования средств [6]:

- собственный источник (прибыль предприятия, уставной капитал);
- обязательства (задолженности).

Капитал и задолженность именуется общим понятием пассива. Активы предприятия всегда равны его пассивам. Они формируют баланс предприятия. Все активы описываются активными счетами, а пассивы описываются пассивными счетами [7].

На предприятиях ежедневно производится множество хозяйственных операций, оказывающих влияние на величину имущества и источники его образования. В результате этих изменений возрастают или сокращаются средства и их источники. Очевидно, что возможны всего четыре варианта подобных изменений. В первом случае одна статья актива увеличивается, а другая его статья уменьшается на одинаковую величину. Примером такой ситуации может служить сумма с расчетного счета в кассу. Во втором случае одна статья пассива увеличивается, а другая статья пассива уменьшается на эту же величину. Примером такой ситуации может служить нераспределенная прибыль в собственный капитал. Здесь происходит увеличение уставного капитала за счет краткосрочной задолженности. В третьем случае одновременно увеличивается некоторая статья актива и на эту же сумму возрастает некоторая статья пассива. Наконец, в четвертом случае одновременно уменьшаются некоторая статья пассива и некоторая статья актива баланса [8].

Введем общепринятые обозначения. Буквой **D** будем обозначать дебет, буквой **K** – кредит. Для активного счета **D** означает приход, а **K** означает расход. Для пассивного счета **D** означает уменьшение, **K** означает увеличение. Операции, отражаемые по дебету одного и того же счета определяют дебетовый оборот этого же счета. Операции отражаемые по кредиту одного и того же счета определяют кредитовый оборот. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами **C** называется сальдо. Для активного счета сальдо всегда является дебетовым; для пассивного счета сальдо всегда является кредитовым.

Отражение в учете хозяйственных операций производится с помощью бухгалтерских проводок, составляемых по правилам двойной записи. Взаимосвязанные счета по хозяйственной операции называют корреспондирующими счетами. Для различных целей используют счета обобщенные и детализированные. Для обобщенной характеристики учетных объектов используют синтетические счета. Для детализации синтетического счета применяют аналитический учет. Для обобщения учетной информации используют различные способы. Одним из таких способов является составление оборотных ведомостей. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет форму [4] (см. табл. 3).

Таблица 3

ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ

| Код счета | Сальдо на начало периода | | Обороты за период | | Сальдо на конец периода | |
|-----------|--------------------------|-----|-------------------|-----|-------------------------|-----|
| | D | K | D | K | D | K |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |

Рассмотрим более подробно учет основных средств. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие силовые машины, оборудование, измерительные и регулирующие приборы, вычислительная техника, транспортные средства, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь и его принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. Кроме того, в состав основных средств входят капитальные вложения в арендованное имущество [4].

В составе основных средств учитываются только те активы, которые соответствуют четырем признакам:

- активы используются в процессе производства продукции, либо при выполнении работы или оказания услуг, либо для управленческих нужд;
- активы используются дольше 12 месяцев;
- активы не будут в обозримом будущем проданы;
- активы в дальнейшем будут приносить организации доход.

Таким образом, для правильного ведения бухгалтерского учета важно верно оценить основные средства. Стоимость основных средств имеет внутреннюю структуру, к которой различают первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость.

Первоначальная стоимость равна сумме фактических затрат. В бухгалтерском учете она состоит из сумм, которые в соответствии с договором предприятия должны уплатить продавцу или подрядчику, из регистрационных сборов, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов, вознаграждений посредническим организациям, суммовые разницы, затрат на доставку и приведение этих активов в состояние пригодное для использования. При этом в налоговом учете при рас-

чете первоначальной стоимости в нее не включают суммовые разницы, невозмещаемые налоги и проценты за пользование кредитом. Расходы на приобретение основных средств учитываются на 08 счете и соответствуют проводке (табл. 4).

Таблица 4

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

| Наименование | D | K |
|----------------------|----|----|
| Подрядный способ | 08 | 60 |
| Хозяйственный способ | 08 | 10 |
| Хозяйственный способ | 08 | 70 |
| Хозяйственный способ | 08 | 68 |
| Хозяйственный способ | 08 | 66 |
| Хозяйственный способ | 08 | 67 |
| Хозяйственный способ | 08 | 26 |

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации этих средств. Восстановительная стоимость представляет собой стоимость воспроизводства основных средств. Основные средства поступают в результате их приобретения или в результате вклада в уставной капитал, либо при безвозмездной передаче. Ввод в эксплуатацию объектов основных средств производится комиссией, путем оформления акта приема – передачи по форме (табл. 5).

Таблица 5

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПО ВВОДУ В ЭКСПЛУАТАЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

| Наименование | D | K |
|---------------------|----|----|
| Ввод в эксплуатацию | 01 | 08 |

Сальдо 08 счета после ввода в эксплуатацию основных средств должно быть равно нулю (табл. 6).

Таблица 6

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПОСЛЕ ВВОДА В ЭКСПЛУАТАЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

| Наименование | D | K |
|--------------------------------------|----|----|
| Вклад учредителей в уставный капитал | 08 | 75 |

Первоначальная стоимость основных средств может изменяться в следующих случаях [4]:

- в результате достройки, переоборудования или реконструкции, если после этого улучшаются его технико-экономические показатели;
- если предприятие эти основные средства частично ликвидирует;
- из-за переоценки активов.

Любая организация имеет право в начале года переоценивать группы однотипных объектов, применяя либо способ индексации, либо способ прямого пересчета. Если на предприятии производится переоценка, то ее необходимо будет производить с этого момента ежегодно. Учет амортизации ведется на 02 пассивном счете. Начисление амортизации отражают проводкой вида:

| D | K |
|----|----|
| 20 | 02 |
| 23 | 02 |
| 25 | 02 |
| 26 | 02 |

Амортизация в бухгалтерском учете начисляется одним из следующих способов:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;

- списание стоимости по сумме чисел (лет) срока полезного использования T_{bu} ;
- списание стоимости пропорционально объему продукции. В налоговом учете для этого существует два способа:
- линейный;
- нелинейный.

При линейном способе норма налоговой амортизации определяется по формуле:

$$N = \frac{1}{T_{bu}} * 100\%,$$

где

T_{bu} – измеряемый в месяцах срок полезного использования (beneficial use);

N – выражаемая в процентах норма амортизации первоначальной стоимости.

Месячная амортизация A определяется как произведение первоначальной стоимости P и нормы N :

$$A = P * N.$$

В случае нелинейного способа налоговой амортизации она определяется как произведение остаточной стоимости и нормы. При этом норма определяется формулой:

$$N = \frac{2}{T_{bu}} * 100\%.$$

В случае нелинейного способа амортизации при достижении значения остаточной стоимости 20% первоначальной стоимости она начисляется по линейному закону. Типичные кривые начисления амортизации представлены на рис. 1.

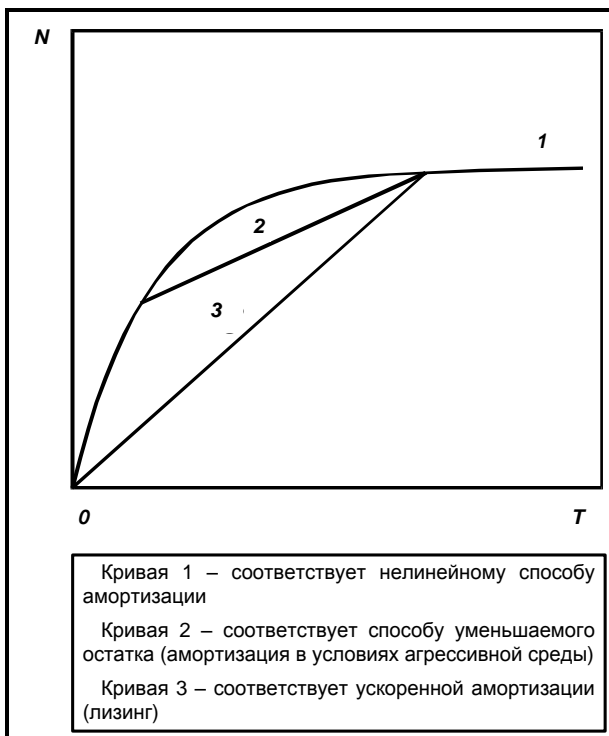


Рис.1. Кривые начисления амортизации. Цифры у кривых соответствуют различным способам начисления амортизации

Предприятие, использующее оборудование в режиме повышенной сменности или в условиях агрессив-

ной среды, вправе применять ускоренную амортизацию с коэффициентом, равным двум. Предприятие, приобретающее имущество на условиях лизинга, может применять ускоренную амортизацию с коэффициентом, равным трем.

Все оборудование разделено разработанным правилом классификатором на десять групп основных средств. Каждая такая группа соответствует сроку полезного использования, устанавливаемому в интервалах, внутри которого предприятие самостоятельно выбирает конкретный срок полезного использования для каждой единицы оборудования. Амортизация начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, и прекращается в месяце, следующем за месяцем выбытия.

Выбытие основных средств может осуществляться различными способами. Они могут быть проданы, безвозмездно переданы, списаны в случае морального или физического износа, переданы в виде вклада в уставной капитал [4]. Всякое выбытие основных средств отражают с применением счета 91. Дебетовый оборот счета 91 соответствует остаточной стоимости основных средств. Кредитовый оборот соответствует цене реализации, установленной в договоре. Разница между дебетовым и кредитовым оборотом соответствует прибыли от реализации. В конце отчетного периода сальдо по 91 счету всегда равно нулю (табл. 7).

Таблица 7

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВODКИ ПО РЕАЛИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

| Наименование | D | K |
|-----------------------------|----|----|
| Ввод в эксплуатацию | 01 | 08 |
| Начисление амортизации | 20 | 02 |
| Реализация основных средств | 02 | 01 |
| | 91 | 01 |
| | 62 | 91 |
| | 91 | 99 |

В случае внесения основных средств в уставной капитал других организаций их выбытие отражается проводками вида:

| D | K |
|----|----|
| 02 | 01 |
| 91 | 01 |
| 58 | 91 |
| 91 | 99 |

В случае ликвидации основных средств проводка их выбытия имеет вид:

| D | K |
|----|----|
| 02 | 01 |
| 91 | 01 |
| 99 | 91 |

Ремонт на предприятии может выполняться подрядным или хозяйственным способом. Ремонт отражается на счетах учета затрат, то есть по дебету 20, 23, 25 в бухгалтерском учете, в зависимости от места его проведения, и на счете 26 в налоговом учете, вне зависимости от места его проведения.

При подрядном способе учет ремонта выражается проводкой (табл. 8).

Таблица 8

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВODКИ РЕМОНТА

| Наименование | D | K |
|--------------|---|---|
|--------------|---|---|

| Наименование | D | K |
|--------------|----|----|
| Ремонт | 26 | 60 |
| Ремонт | 20 | 60 |

При хозяйственном способе:

| D | K |
|--------|------------|
| 26, 20 | 70, 60, 10 |

В результате ремонта, соответствующего таким проводкам, существенного улучшения основных средств и увеличения их первоначальной стоимости не происходит. Проведение крупных и дорогостоящих ремонтов требует, как правило, аккумулирования денежных средств в виде резерва ремонтного фонда. Учет резерва ведется на 96 счете. Проводка по созданию резерва имеет вид:

| D | K |
|--------|----|
| 26, 20 | 96 |

Фактическому проведению ремонтных работ соответствуют проводки:

| D | K |
|----|----|
| 23 | 60 |
| 96 | 23 |

Если размер созданного ремонтного фонда превышает фактически осуществленные затраты, то эту разницу сторнируют и записывают отрицательными числами. Если же фактически осуществленные затраты превышают размер созданного ремонтного фонда, то суммы превышения затрат по ремонтным работам непосредственно отражаются в учете обычной проводкой в моменты фактического проведения.

Для учета материально производственных запасов применяются счета 10, 15, 16. Существуют два способа отражения стоимости материально производственных запасов. В первом способе по фактической себестоимости используется только 10 счет, во втором способе по учетным ценам применяются счета 15 и 16 [4].

Фактическую себестоимость материальных ресурсов определяют исходя из затрат на их приобретение, включающих в себя их стоимость по договору с поставщиками, проценты за приобретение в кредит, комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку и другие расходы [5].

Купленные материально-производственные запасы могут быть либо переданы в производство, либо проданы или списаны. Передача материалов отражается проводкой вида:

| D | K |
|----|----|
| 20 | 10 |

Передача материалов в производство или их частичная реализация сопровождается одним из четырех вариантов определения стоимостной суммы:

- FIFO (товар первым пришел и первым ушел);
- по средней себестоимости;
- LIFO (товар последним пришел и первым ушел);
- по себестоимости каждой единицы материала.

В случае продажи материалов на сторону, если такая реализация не носит системный характер, выбытие отражается на счете 91 проводками вида (табл. 9).

Таблица 9

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

| Наименование | D | K |
|----------------------------|----|----|
| Учет реализации материалов | 91 | 10 |
| | 62 | 91 |
| | 91 | 99 |

Списание материала в учете отражается проводками вида:

| D | K |
|----|----|
| 91 | 10 |
| 99 | 91 |

Учет расходов с персоналом по оплате труда и по выплате других доходов в адрес работника осуществляется на пассивном счете 70. По кредиту этого счета отражают начисления, а по дебету этого счета отражают удержание и выдачу. Оплата труда является одной из статей себестоимости продукции, поэтому начисленная работникам предприятия с кредита счета 70 относится в дебет затратных счетов 20, 23, 25 и 26.

| D | K |
|----|----|
| 20 | 70 |
| 26 | 70 |

Если заработная плата выплачивается не производственным работникам, то такая проводка имеет вид:

| D | K |
|--------|----|
| 84, 99 | 70 |

Аналогичным образом происходит отражение затрат по заработной плате и в налоговом учете. Удержания из заработной платы включают в себя налог на доходы физических лиц, который взимается по ставке 13%.

| D | K |
|----|----|
| 70 | 68 |

Кроме налогов из заработной платы, взимаемых с работника, существуют налоги и обязательные взносы, связанные с начисленной заработной платой, источником выплаты которых является себестоимость готовой продукции. Настоящие налоги и взносы являются обременением для работодателя. Начисление налогов и взносов на заработную плату является источником формирования:

- пенсионного фонда (22% с 1 января 2012 г.);
- фонда обязательного медицинского страхования (5,1%);
- фонда социального страхования (2,9%);
- фонда страхования от несчастных случаев (0,2-10%).

Учет пенсионных взносов и отчислений на социальное страхование ведется на 69 счете. В бухгалтерском учете все указанные начисления налогов и взносов отражаются в последний день текущего месяца и формируют бухгалтерскую себестоимость. Для организации в бухгалтерском учете производственных затрат и их последующего отражения применяются счета 20, 23, 25, 26, 28, 97. При этом счет 28 ориентирован на место возникновения затрат. Организации бухгалтерского учета себестоимости осуществляется двумя способами:

- метод полной себестоимости;
- метод неполной себестоимости директ-костинг.

Различие между этими методами проявляется в порядке учета общефирменных условно постоянных расходов. При методе полной себестоимости условно постоянные расходы участвуют в расчете стоимости готовой продукции. При методе неполной себестоимости директ-костинга эти расходы уменьшают в полном объеме выручку от реализации продукции в этом периоде. Сальдо общефирменных расходов в конце отчетного периода равно нулю, поскольку все накопленные на них затраты в конце месяца списываются с кредита счета 26 в дебет счета 20, на котором и происходит процесс формирования всех текущих затрат.

Ведение склада готовой продукции счета 43 может быть организовано двумя методами:

- по фактической себестоимости готовой продукции;
- по плановой себестоимости готовой продукции с применением счета 40.

Для определения себестоимости готовой продукции **S** при методе полной себестоимости необходимо знать величину расходов возникших в течении отчетного периода **ТС**, а также сальдо незавершенного производства на начало отчетного периода **C_н** и сальдо незавершенного производства на конец отчетного периода **C_к** [10].

$$S = C_{in} + TC - C_{fin}.$$

Существует несколько способов оценки незавершенного производства:

- по прямым материальным затратам;
- по прямым затратам;
- по плановой себестоимости.

Способ по прямым материальным затратам характеризуется наименьшим значением величины C_{fin} и способствует расчету максимальной величины себестоимости S .

В случае многономенклатурного производства распределение общецеховых и общефирменных расходов производится в соответствии с выбранной учетной политикой:

- прямо пропорционально заработанной плате;
- пропорционально к прямым материальным затратам;
- пропорционально прямым затратам в совокупности.

Рассчитанная себестоимость выпуска списывается с кредита счета 20 в дебет счета 43.

В налоговом учете все расходы на производство, осуществляемые в течение отчетного периода, подразделяются на прямые и косвенные [2]. К прямым расходам относятся [11]:

- материальные расходы, связанные с приобретением основного сырья, комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых в производственном процессе;
- пенсионные взносы и отчисления на социальное страхование, приходящиеся на расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых на производстве;
- амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно используемым в производственном процессе.

Следует отметить, что упаковка, проверка, испытание, приобретение запасных частей не относятся к прямым затратам.

К косвенным расходам относятся иные суммы расходов вне зависимости от места возникновения, которые в полном объеме относятся на уменьшение доходов от производства. Движение косвенных расходов отражается проводкой вида (табл. 10).

Таблица 10

БУХГАЛТЕРСКАЯ ПРОВОДКА ВЫРУЧКИ

| Наименование | D | K |
|------------------------------|----|----|
| Уменьшение доходов – выручки | 90 | 26 |

В налоговом учете, в отличие от бухгалтерского учета, объектом определения является стоимость прямых расходов, относящихся к реализованной продукции [2].

В целом, организация и технология производства определяют собой различия аналитического учета, документального оформления затрат и выработку, систематизацию и обработку данных, способы исчисления себестоимости продукции. Учет основных средств, капитальных вложений, нематериальных активов, производственных и непроизводственных запасов, оплаты труда работников, финансовых и кредитных операций, вложений в ценные бумаги, внешнеэкономическая деятельность, результаты, то отраслевая специфика здесь оказывает незначительное влияние.

Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (с изм. от 8 нояб. 2010 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 [Электронный

ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 27 нояб. 2006 г. №154н (с изм. от 24 дек. 2010 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н (с изм. от 8 нояб. 2010 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 25 нояб. 1998 г. №56н (с изм. от 20 дек. 2007 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29 апр. 2008 г. №48н. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 16 окт. 2000 г. №92н (с изм. от 18 сент. 2006 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н (с изм. от 24 дек. 2010 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
9. Скориков А.П. Бухгалтерский учет на производственном предприятии [Текст] / А.П. Скориков. – Минск : Высшая школа, 2004. – 430 с.
10. Сащико П.М. Теория бухучета [Текст] / П.М. Сащико. – Минск : БГЭУ, 2008. – 150 с.
11. Саленко М.П. Бухгалтерский учет и статистическая отчетность [Текст] / М.П. Саленко. – Минск : Новое знание, 2005. – 290 с.

Ключевые слова

Актив; баланс; бухгалтерский учет; двойные записи; дебет; документация; издержки; инвентаризация; калькуляция; кредит; налоговый учет; операции; отчетность; оценка; пассив; расход; стоимость; счета.

Сараев Александр Леонидович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы. Теоретическое прогнозирование экономических процессов и основных показателей бухгалтерского учета издержек производства в различных отраслях промышленности представляет собой одну из актуальных задач современной теории финансового анализа.

От эффективного решения данной задачи зависит оценка всей хозяйственной и финансовой деятельности предприятий.

Важным направлением расчета этих оценок является развитие теоретических основ, практических рекомендаций и совершенствование методики бухгалтерского учета издержек промышленных предприятий. В рецензируемой работе автором предложен вариант анализа бухгалтерского учета издержек в машиностроении.

Научная новизна и практическая значимость. В статье предложена модификация анализа бухгалтерского учета издержек в машиностроительной промышленности на основе документального описания первичной информации, затрат и выработки, проведения аналитического учета производства и способах определения себестоимости продукции. Показано, что учет издержек производства, как способ сплошного и непрерывного фиксирования каждой хозяйственной операции, определяется сферой деятельности, отраслью промышленности, предназначением выпускаемой продукции, ассортиментом и технологией производства.

Представлены основные характеристики бухгалтерского учета в денежном измерении средств источников и операций.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает всем требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Тюкавкин Н.М., д.э.н., зав. кафедрой «Экономика» ФГБОУ ВПО «Самарский государственный университет».