

4. Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 27.12.2007 г. № 199 (в ред. постановления от 26.02.2010 г. № 17).
5. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. постановления от 11.01.2010 г. № 2).
6. Инструкция о порядке совершения валютно-обменных операций с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 28.07.2005 г. № 112 (в ред. постановления от 18.11.2009 г. № 186).
7. Инструкция о порядке бухгалтерского учета безвозмездных поступлений (средств): утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 24.02.2006 г. № 17 (в ред. от 11.12.2008 г. № 87).
8. <http://moscow.jurbase.ru/city/sector09/txt09322.htm>.
9. [http://lawyersnet.ru/?page=itrec\\_3&id=991](http://lawyersnet.ru/?page=itrec_3&id=991).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 03/2006): утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 27.11.2006 г. № 154н (в ред. приказа от 25.12.2007 г. № 147н).

## **ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПЛОДОВООЩНОЙ ОТРАСЛИ**

*Л.И. Кравченко, доктор эконом. наук, профессор БГЭУ  
Т.И. Сушко, кандидат эконом. наук, доцент, зав. кафедрой  
бухгалтерского учета, анализа и аудита МГУП,  
О.О. Сударева, магистрант МГУП*

В настоящее время учеными-экономистами исследованию себестоимости уделяется много внимания, в результате чего повысилась научная обоснованность ее формирования в системе бухгалтерского учета, улучшилось качество учетно-аналитической информации. Однако, несмотря на это, отдельные вопросы формирования себестоимости продукции продолжают носить теоретический характер и часто трактуются по-разному.

Себестоимость можно определить как сумму текущих затрат предприятия на производство и реализацию продукции, выраженных в денежной форме, а расходы как сумму начислений или затрат, списанных в отчетном периоде с целью выявления конечного финансового результата. Затраты, в свою очередь, есть оплаченные или подлежащие оплате активы за исключением денежных средств, которые осуществлены в целях получения в будущем доходов и в дальнейшем подлежат списанию с целью выявления конечного финансового результата.

В Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, себестоимость определена как «стоимостная оценка затрат, произведенных в процессе производства и реализации продукции, товаров, работ, услуг» [1].

Главной целью учета, контроля и анализа затрат является обеспечение сбора информации по ним, накопление, обработка, систематизация, интерпретация и предоставление ее в виде, необходимом для принятия управленческих решений, достижение чего возможно на основе классификации затрат, которая раскрывает причины их возникновения посредством группировки по экономически однородным признакам.

Необходимость научно-обоснованной классификации затрат обусловлена также тем, что она способствует более точному определению сходства и различий между их отдельными видами, является познавательным инструментом сущности затрат, их целесообразности, позволяет спрогнозировать возможные проблемы учета затрат и использования информации для управления.

Различное содержание затрат, их неодинаковый характер обуславливают наличие множества классификационных признаков. В настоящее время среди ученых экономистов нет единого мнения ни по количеству признаков классификации затрат, ни по их содержанию. На основании проведенного обзора литературных источников необходимо отметить, что разнятся не только названия самих затрат и классификационных групп, но и их количество.

На наш взгляд, методика определения себестоимости продукции наиболее зависит от следующих признаков классификации затрат: по отношению к объему производства, по способу включения в себестоимость продукции и по экономической роли в технологическом процессе, в связи с чем в работе рассмотрены именно эти признаки.

В экономической литературе почти все авторы признают такой признак классификации затрат как отношение к объему производства. Однако среди них отсутствует единый подход к группировке затрат по данному признаку. Так, В.Э.Керимов [2], П.Я. Папковская [3] С.А.Николаева [4] подразделяют затраты по данному признаку на постоянные и переменные, Н.А.Русак выделяет условно-постоянные (постоянные) и переменные [5], Н.И. Ла-

дутько [6] предлагает затраты классифицировать на переменные и условно-постоянные, П.С. Безруких [7] делит затраты на условно-переменные и условно-постоянные, А.Д. Шеремет [8], Н.П. Кондраков [9] – на переменные, полупеременные и постоянные. А.П. Михалкевич классифицирует производственные затраты согласно международной системе учета «на переменные, постоянные, полупеременные, полупостоянные» [10, с. 57].

Классификация затрат на постоянные и переменные широко используется в международной практике бухгалтерского учета, особенно в управленческом учете. Однако она незначительно используется до сих пор в отечественной учетной практике, хотя эта группировка востребована при определении предельного (маржинального) и чистого дохода от производственной деятельности. Данная классификация создает возможность исчислять усеченную себестоимость по переменным или условно-переменным затратам, позволяет повысить оперативность анализа и контроля затрат в разрезе структурных подразделений, выявлять степень влияния затрат на формирование себестоимости, определять экономическую целесообразность производства.

Условно-постоянные расходы связаны с обеспечением процесса производства, реализации продукции и функционирования организации в целом, в связи с чем целесообразно не включать их в себестоимость производства продукции. В настоящее время Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено списание условно-постоянных расходов на уменьшение прибыли от реализации продукции (в дебет счета 90 «Реализация»). Однако такая методика практически не применяется отечественными организациями из-за действующего в республике механизма ценообразования.

При упрощенном методе калькулирования себестоимости продукции (по переменным затратам) в зарубежной практике в системе, например «директ-костинг» постоянные затраты списываются на уменьшение конечного финансового результата, что целесообразнее применять и в отечественном учете. Такой механизм формирования себестоимости продукции лучше отражает рыночные условия ценообразования.

В настоящее время в Республике Беларусь существует практика формирования цены путем увеличения плановой себестоимости на заданный процент рентабельности. В результате величина прибыли зависит от размера себестоимости, то есть увеличение массы прибыли определяется не снижением, а ростом себестоимости, тем самым снижается конкурентоспособность продукции, что также диктует необходимость перехода на рыночный механизм ценообразования.

По способу включения в себестоимость продукции применяется деление затрат на прямые и косвенные. Такая классификация используется практически во всех организациях Республики Беларусь. Данную классификацию признает большинство ученых экономистов, в частности В.Э. Керимов [2], П.Я. Папковская [3], С.А. Николаева [4], А.Д. Шеремет [8], Н.П. Кондраков [9] и др., однако количество выделяемых при этом классификационных групп различно.

Так, по мнению Н.И. Ладутько «по способу включения в себестоимость продукции все затраты можно подразделить на прямые, распределяемые и косвенные» [5, с. 339]. К распределяемым он относит прямые затраты, которые непосредственно на основании первичных документов относятся на весь ассортимент выпускаемой продукции, а затем в конце отчетного месяца расчетным путем распределяются по наименованиям продукции (материалы, расход двигательной энергии и другие затраты [6, с. 339], относимые в традиционной калькуляции к прямым затратам), что является достаточно условным. На наш взгляд, классификация затрат на прямые и косвенные является более обоснованной, поскольку организации, в том числе пищевой промышленности как правило имеют сложные производства, в которых большинство прямых особенно материальных затрат распределяется в конце месяца по наименованиям продукции.

Большинство экономистов выделяют отдельным классификационным признаком экономическую роль затрат в технологическом процессе изготовления продукции и их целевое назначение, в соответствии с которым затраты организации подразделяют на основные и накладные. К сторонникам такой классификации относятся Н.П. Кондраков [9], В.Я. Хрипач [12], Л.И. Хоружий [16], Н.И. Ладутько [6] и др.

Основными они называют затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции, к которым относят прямые затраты.

Основные затраты ранее входили в состав цеховой производственной себестоимости продукции, которая в настоящее время не находит отражения в нормативных документах, однако играет определенную роль в учете затрат предприятий, оценке незавершенного производства, брака продукции. Как правило, указанные затраты являются основными не только по характеру их участия в технологическом процессе, но и по удельному весу в себестоимости продукции, что характерно и для организаций плодоовощной отрасли.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием и управлением производства. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов, а величина их зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации и других факторов.

Разделение затрат на основные и накладные основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они являются необходимыми, а потому формируют производственную себестоимость продукции и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Такая класси-

фикация применима только в рамках рассмотрения производственной себестоимости иначе возникает вопрос, куда относить коммерческие расходы, с учетом которых формируется полная себестоимость реализованной продукции.

Необходимо отметить, что по вопросу классификации затрат по данному признаку среди ученых также нет единого мнения.

Некоторые экономисты вообще не признают деления затрат на основные и накладные, причиной чего является потеря значения такой классификации на практике в силу того, что в процессе калькулирования трудно провести границу между основными и накладными затратами.

Следует согласиться с теми авторами, которые отмечают, что такое деление затрат имеет важное практическое значение в формировании себестоимости продукции, поскольку сокращение основных расходов возможно в определенных нормах и связано с технологическими условиями производства. Расходы по управлению и обслуживанию производства при улучшении организации производства можно сократить не нанося ущерба производству, и в связи с этим необходимо пересмотреть построение калькуляций в соответствии с таким делением затрат [12].

Л.Л. Ермолович основные расходы отождествляет с прямыми затратами, а накладные расходы с косвенными затратами. Кроме того, в составе накладных расходов автор выделяет производственные накладные расходы, учитываемые на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и общие для предприятия административно-управленческие, хозяйственные и бытовые расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом [13], для учета которых предназначен в отечественной практике счет 26 «Общехозяйственные расходы», на котором предусмотрены два субсчета 1 «Общезаводские расходы» и 2 «Накладные расходы». В Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета не дано отдельное назначение субсчетов счета 26 «Общехозяйственные расходы», что затрудняет их использование на практике [14].

Некоторые авторы накладные затраты даже отождествляют с непроизводственными расходами, к которым относят потери от простоев по вине организации, недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли [15, с.453].

Необходимо отметить, что отождествление на практике основных затрат с прямыми, а накладных с косвенными связано с тем, что классификация затрат по отношению к технологическому процессу производства (на основные и накладные) не совсем точно отражает их целевой характер. Поэтому мы разделяем мнение Л.И. Хоружего [16] и считаем, что более целесообразно подразделение затрат по данному признаку на технологические и организационно-управленческие.

В международной практике основные затраты чаще выступают в виде производственных, а накладные – в виде периодических затрат, что редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета, однако широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета «директ-костинг». При такой классификации затрат получаемая учетная информация адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

Проведенное исследование признаков классификации затрат позволяет сделать вывод, что отдельный признак не обеспечивает управление затратами необходимой информацией. Следовательно, в условиях деятельности конкретной организации выбор признаков классификации затрат предполагает формирование их совокупности, соответствующей специфике деятельности организации и отвечающей потребностям управления затратами. В силу этого представляет интерес классификация, приведенная П.Я. Папковской, которая подразделяет затраты на прямые переменные, косвенные переменные, прямые постоянные и косвенные постоянные [3]. Использование такой классификации затрат является обоснованным, поскольку дает возможность получать показатели как усеченной (по переменным затратам), так и полной себестоимости продукции в зависимости от целей управления.

Основой развития пищевых предприятий в рыночной среде хозяйствования является оптимизация себестоимости продукции.

Проведенные исследования классификации затрат, а также специфики производства в организациях плодоовощной отрасли выявили наличие в традиционной системе учета затрат актуальных проблем деления их на прямые и косвенные, а также порядка включения косвенных расходов в себестоимость продукции в течение отчетного года.

Организации плодоовощной отрасли, как правило, сезонные с наибольшим выпуском продукции в третьем квартале и с наименьшим или полным прекращением производства во втором квартале. Такая неравномерная загрузка производственных мощностей по кварталам года влияет на методику учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, по видам производимой продукции.

Для организаций плодоовощной отрасли целесообразно применять следующую группировку затрат по калькуляционным статьям:

- сырье и основные материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- вспомогательные материалы на технологические цели;
- топливо на технологические цели;
- энергия на технологические цели;
- холод на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления от фонда заработной платы производственных рабочих;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- амортизация производственного оборудования;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- коммерческие расходы.

Статью «Амортизация производственного оборудования» в отличие от традиционной калькуляции предлагается относить в состав прямой статьи затрат, так как производство продукции в течении отчетного года неравномерно. В связи с этим распределение затрат на амортизацию по видам продукции наиболее целесообразно производить производственным способом начисления амортизации в зависимости от объема выпуска конкретного вида продукции в натуральном выражении, что характерно для прямых затрат. Начисление амортизации производственного оборудования производственным способом позволит частично решить проблему учета затрат в сезонных производствах, сформировать обоснованную фактическую себестоимость произведенной плодовоовощной продукции и обосновывать цену реализации продукции с учетом данного фактора.

В связи с этим меняется состав прямых и косвенных затрат, в частности расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, учитываемых в сложных производствах на счете 25 «Общепроизводственные расходы» на субсчете 1 «Содержание и эксплуатация оборудования».

Из-за сезонного характера производства плодовоовощной продукции возникают несовпадения по времени осуществления косвенных затрат и выпуска продукции, в связи с чем существует проблема списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов на себестоимость продукции. Решение данной проблемы возможно путем их списания на себестоимость продукции не по фактическому размеру, а в сметно-нормализованном порядке пропорционально плановому объему производства продукции с учетом фактического объема производства продукции. По этой же методике могут планироваться и списываться на себестоимость заготовленного сельскохозяйственного сырья транспортно-заготовительные расходы.

В условиях применения сметно-нормализованного порядка методика списания общепроизводственных, общехозяйственных расходов на себестоимость продукции и транспортно-заготовительных расходов на себестоимость заготовок сельскохозяйственного сырья следующая. В годовой плановой смете затрат должны предусматриваться суммы поквартального отнесения общепроизводственных и общехозяйственных расходов на себестоимость производства продукции и транспортно-заготовительных расходов на себестоимость заготовок сельскохозяйственного сырья. Суммы поквартального отнесения расходов определяются исходя соответственно из квартальных плановых объемов выпуска продукции и заготовок сельскохозяйственного сырья и плановой суммы этих расходов на единицу каждого вида продукции и заготавливаемого сырья. Перед началом каждого квартала плановые суммы данных расходов распределяются по месяцам кварталов в соответствии с помесечным распределением плана выпуска продукции и заготовок сельскохозяйственного сырья.

Пример. В плодовоовощной организации запланирован следующий объем выпуска продукции на год: консервная продукция – 12 000 туб, пюре-полуфабрикаты – 3 000 тонн, замороженная продукция – 200 тонн. Распределение планового выпуска продукции по кварталам года приведено в таблице 1. Фактический объем производства составил 8 250 тонн, в том числе I квартал – 660 тонн, II квартал – 800 тонн, III квартал – 3850 тонн, IV квартал – 2 940 тонн.

Плановая смета общехозяйственных расходов на год составляет – 420 000 тыс. руб., в том числе I квартал – 105000 тыс. руб., II квартал – 105000 тыс. руб., III квартал – 105000 тыс. руб., IV квартал – 105000 тыс. руб. (таблица 2).

Таблица 1

План выпуска продукции на год по кварталам года

Кварталы	Консервная продукция		Пюре-полуфабрикаты, тонн	Замороженная продукция, тонн	План всего, тонн (гр.3+гр.4+гр.5)
	туб	тонн (гр.2*0,4)			
1	2	3	4	5	6
I	1 500	600	100	–	–
II	2 000	800	–	20	–

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6
III	4 000	1 600	2 000	150	3 750
IV	4 500	1 800	900	30	2 730
Итого на год	12 000	4 800	3 000	200	8 000

0,4 – коэффициент перевода туб в тонны

Методика отнесения общехозяйственных расходов на себестоимость производства продукции по кварталам года в сметно-нормализованном порядке может быть следующая (для наглядности методика дана на примере годовых показателей с поквартальной разбивкой, аналогично данные расчеты делаются с разбивкой по месяцам года).

Расчет отнесения общехозяйственных расходов на себестоимость производства продукции по кварталам года производится следующим образом:

1. Составляется расчет общехозяйственных расходов в пересчете на норматив от плана производства по кварталам года (таблица 2).

Таблица 2

**Общехозяйственные расходы в пересчете на норматив от плана производства по кварталам года**

Кварталы	План производства, тонн	Общехозяйственные расходы по плановой смете, тыс. руб.		
		по плановой смете	норматив распределения расходов на 1 тонну (итог гр.3/ итог гр.2)	смета в пересчете на норматив от плана производства (гр.2*итог гр.4)
1	2	3	4	5
I	700	105 000	X	36 750
II	820	105 000	X	43 050
III	3 750	105 000	X	196 875
IV	2 730	105000	X	143 325
Итого на год	8 000	420 000	52,500	420 000

2. Составляется расчет фактической суммы общехозяйственных расходов, относимых на себестоимость производимой продукции в сметно-нормализованном порядке (таблица 3).

Таблица 3

**Расчет фактической суммы общехозяйственных расходов, относимых на себестоимость производимой продукции в сметно-нормализованном порядке**

Кварталы	Общехозяйственные расходы				Общехозяйственные расходы, подлежащие по расчету включению в себестоимость произведенной продукции, тыс. руб.		Отклонения фактических общехозяйственных расходов от расчетной суммы (всего), тыс. руб. (гр.4-гр.6)	
	по плановой смете (гр.3 из табл.2)	по смете в пересчете на норматив от плана производства (гр.5 из табл.2)	фактически по данным бухгалтерского учета, тыс. руб.		всего (гр.3+ гр.4-гр.2)	на 1 тонну (гр.6/гр.3 из табл.2)	положительная разница	отрицательная разница
			всего (дебетовый оборот по счету 26)	на 1 тонну (гр.4/ фактический объем производства)				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I	105 000	36 750	98 000	148,485	29 750	45,076	68 250	–
II	105 000	43 050	101 000	126,250	39 050	48,812	61 950	–
III	105 000	196 875	119 000	30,910	210 875	54,773	–	–
IV	105000	143 325	132 000	44,898	170 325	57,934	–	38 325
Итого на год	420 000	420 000	450 000	54,540	450 000	54,540	130 200	130 200

2. По окончании отчетного месяца составляются бухгалтерские записи по списанию фактической суммы общехозяйственных расходов на фактическую себестоимость производимой продукции. Бухгалтерские записи для наглядности приведены на примере итоговых квартальных сумм (таблица 4).

Таблица 4

**Списание фактической суммы общехозяйственных расходов на фактическую себестоимость производимой продукции**

Квар-талы	Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс.руб.
I	Списываются общехозяйственные расходы на фактическую себестоимость производимой продукции	20	26	29 750 (гр.6 из табл. 3)
	Отражается положительная разница между фактической суммой общехозяйственных расходов и расчетной суммой	97	26	68 250 (гр.8 из табл. 3)
II	Списываются общехозяйственные расходы на фактическую себестоимость производимой продукции	20	26	39 050 (гр.6 из табл. 3)
	Отражается положительная разница между фактической суммой общехозяйственных расходов и расчетной суммой	97	26	61 950 (гр.8 из табл. 3)
III	Списываются общехозяйственные расходы на фактическую себестоимость производимой продукции	20	26	210 875 (гр.6 из табл. 3)
	Положительная разница между фактической суммой общехозяйственных расходов и расчетной суммой относится на увеличение себестоимости производимой продукции в период массового производства	20	97	130 200 (68 250+61 950) (гр.8 из табл. 3)
	Отражается отрицательная разница между фактической суммой общехозяйственных расходов и расчетной суммой (методом «красное сторно»)	20	26	-91 875 (гр.9 из табл. 3)
IV	Списываются общехозяйственные расходы на фактическую себестоимость производимой продукции	20	26	170 325 (гр.6 из табл. 3)
	Отражается отрицательная разница между фактической суммой общехозяйственных расходов и расчетной суммой (методом «красное сторно»)	20	26	-38 325 (гр.9 из табл. 3)

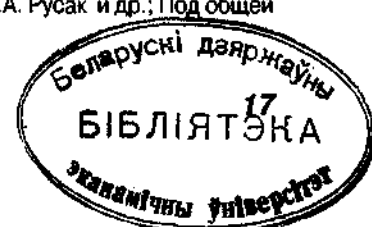
Данные расчеты и бухгалтерские записи по списанию общехозяйственных расходов на фактическую себестоимость производимой продукции составляются по окончании каждого отчетного месяца исходя из помесечной разбивки планового выпуска продукции.

Методика распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов практически не применяется отечественными предприятиями. Использование сметно-нормализованного порядка списания общепроизводственных, общехозяйственных расходов на себестоимость продукции в организациях плодоовощной отрасли позволит избежать резких колебаний размера себестоимости и рентабельности производимой продукции по отчетным периодам года и таким образом рассчитывать обоснованную себестоимость произведенной плодоовощной продукции, формировать ее цену.

Списание общепроизводственных расходов на себестоимость производства продукции со счета 25 «Общепроизводственные расходы» и транспортно-заготовительных расходов, связанных заготовкой сельскохозяйственного сырья со счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в сметно-нормализованном порядке производится таким же образом.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:**

1. Об утверждении Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Постановление Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, 30 октября 2008 г., №210/161/151 // Бизнес инфо: Беларусь [Электрон. ресурс] / Национальный Центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2010.
2. Керимов, В.Э. Управленческий учет и проблемы классификации затрат/ Керимов В.Э., Минина Е.В. // Менеджмент в России и за рубежом –2002 – №1.
3. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информ-пресс», 2001. – 216с.
4. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
5. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учеб./В.В. Осмоловский, Л.И. Кравченко, Н.А. Русак и др.; Под общей редакцией В.В. Осмоловского. – Мн.: Новое знание, 2001. – 318 с.



6. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет. Теория. Документы. Корреспонденция счетов. Отчетность: практическое пособие / Н. И. Ладутько [и др.]; под общей редакцией Н.И. Ладутько. - 6-е изд., перераб. и доп. - Минск: ФУАинформ, 2007. - 808 с.
7. Бухгалтерский учет: Учеб. для студентов вузов. — 3-е изд., перераб. и доп. / Под ред. П.С. Безруких. — М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 624 с.
8. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова; под редакцией А.Д. Шеремета. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. - 344 с.
9. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова - М.: ИНФРА-М, 2008. - 368 с.
10. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: учебное пособие. - Минск: ООО «Мисанта», 1998. - 109 с.
11. Бухгалтерский учет. / А.И. Балдинова [и др.]; под общей редакцией И.Е. Тишкова. - 5-е изд., перераб. и доп. - Минск: Вышэйшая школа, 2001. - 685 с.
12. Экономика предприятия / В.Я. Хрипач, Т.З. Суша, Г.К. Оноприенко; под редакцией В.Я. Хрипача. - 2-е изд., стереотип. - М.: Экономпресс, 2001. - 464 с.
13. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович, Л.Г. Сивчик, Г.В. Толкач, И.В. Щитников; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. - Минск: Интерпрессервис, 2001. - 576 с.
14. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 мая 2003 г. №89 // Бизнес инфо: Беларусь [Электрон. ресурс] / Национальный Центр правовой информации Республики Беларусь. - Минск, 2010.
15. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. - Мн.: Амалфея, 2005. - 800 с.
16. Хоружий, Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.ил.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

*А. П. Михалкевич  
канд.экон.наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в АПК и транспорте УО «БГЭУ»*

Внедрение рыночных экономических отношений в нашей стране предъявляет новые требования и к учетно-аналитической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета и отчетности, вызывает необходимость изменения и совершенствования всей нашей законодательной базы, создавшейся на протяжении многих лет.

Бухгалтерский учет развивается в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Уровень развития бухгалтерского учета и отчетности определяется тем, насколько они адекватны развитию экономики и отвечают требованиям управления деятельностью субъектов хозяйствования.

Бухгалтерский учет связан со всеми видами деятельности организации, отражает в соответствующих первичных документах содержание всех произошедших за отчетный период хозяйственных операций, связанных с производственной и финансовой деятельностью организаций.

Без наличия необходимой учетной информации не может осуществляться деятельность и принятие управленческих решений.

Для получения достоверной и качественной информации о результатах деятельности организаций необходимо использовать соответствующие методы, способы и приемы, с помощью которых отражается в системе бухгалтерского учета деятельность организации, в результате чего формируется необходимая информация для управления.

Под методом бухгалтерского учета понимается совокупность способов и приемов, используемых для организации бухгалтерского учета деятельности субъектов хозяйствования. В практике организации метод бухгалтерского учета включает различные способы и приемы: счёта, двойную запись, денежную оценку, документацию, инвентаризацию, калькулирование и др.

Для получения реальной и достоверной информации о деятельности организаций отрасли и страны в целом необходимо наличие единых методологических принципов организации бухгалтерского учета, которые должны использоваться всеми субъектами хозяйствования при разработке их учетных политик.

Понятие «принцип» используется для обозначения общих правил (закона), принятых или объявленных как руководство к действию, согласованная позиция или основа поведения или практики. Учетные принципы раз-