

В связи с этим создание отвечающей современным потребностям любой организации службы внутреннего аудита является важнейшим инструментом управления компанией, одним из необходимых условий обеспечения эффективности экономической деятельности, финансовой устойчивости, повышения инвестиционной привлекательности и динамичного развития организации, фирмы, корпорации.

Список использованных источников:

1 Зарянова Т.В., Терехова О.Е. Внутренний аудит как оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля / Т.В. Зарянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ. Теория и практика. – 2006. – № 16–17.

2 Симоненко Н.Н. Основы аудита: учеб. пособие / Н.Н. Симоненко. – Комсомольск-на-Амуре: Комсомольский-на-Амуре гос. техн. ун-т, 2004.

3 Харисов И.К. Сущностные характеристики внутреннего аудита/ Харисов И.К.// Аудит и финансовый анализ – 2012 – № 6.

4 Шешукова Т.Г., Береснева А.В. К понятию аналитических процедур в аудите/ Т.Г. Шешукова, А.В. Береснева// Аудитор. 2014. № 8. С. 28–33.

УДК 657.47 (476)

Зарецкий В.О.

Гринюк В.Г.

Белорусский государственный экономический университет,

Минск, Республика Беларусь

e-mail: horns_and_hoofs_@mail.ru

ДЕФИНИЦИЯ ПОНЯТИЯ «СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ» НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В статье проводится исследование дефиниций понятия «себестоимость продукции» в отечественной и зарубежной экономической литературе, в нормативных правовых актах, регулирующих бухгалтерский учет в Республике Беларусь, Российской Федерации, положениях МСФО 2 «Запасы». По результатам исследования ав-

торы выявили проблемы корректного восприятия понятия «себестоимость продукции» в экономическом сообществе, что во многом обусловлено несоблюдением социокультурного цикла бухгалтерского учета.

Ключевые слова: себестоимость продукции; затраты; социокультурный цикл бухгалтерского учета; мсфо; регулятивы по бухгалтерскому учету.

Zaretsky V.

Hryniuk V.

Belarusian State Economic University,
Minsk, Republic of Belarus

THE DEFINITION OF CONCEPT OF «COST OF PRODUCTION» AT THE PRESENT STAGE OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN THE REPUBLIC OF BELARUS

The article presents a study of definitions of the concept of «cost of production» in domestic and foreign economic literature, in the normative legal acts regulating the accounting in the Republic of Belarus, the Russian Federation, the provisions of IAS 2 «Inventories». The study authors identified the problem correctly perception of the concept of «cost of production» in the economic community, largely due to non-observance of sociocultural accounting cycle.

Keywords: *cost of production; expenses; sociocultural cycle accounting; ifrs; regulators accounting.*

Республика Беларусь является страной с переходной экономикой. Переход к рыночной экономике от плановой несёт в себе ряд изменений и преобразований. Можно заметить, что внесены коррективы почти во все сферы деятельности, и, конечно же, без изменений не осталась система бухгалтерского учёта. Основной целью современного бухгалтерского учёта является формирование достоверной информации о финансовых результатах хозяйственной деятельности коммерческой организации. В свою очередь на величину финансовых результатов оказывает существенное влияние себестоимость реализованной продукции. Корректное понимание экономического содержания последнего показателя важно для успешного управления затратами на производство продукции, поэтому

тема данной статьи является актуальной и значимой как с точки зрения теории, так и практики бухгалтерского учета.

В экономической литературе сложилось устойчивое мнение, что «Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции» [3], [5-7], [13-14], [17], [20-21], [23]. Этому мнению придерживаются следующие авторы: Райзберг Б.А., Варламова Т.П., Румянцева Е.Е., Азрилян А.Н., Бичик С.В., Ряховская А.Н., Володько О.В., Мезенцев Т.М., Багудина Е.Г., Нехорошева Л.Н. Также существует довольно схожее определение, что «Себестоимость продукции – стоимостная оценка использованных в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию» [1-2], [8], [15], [18-19], которое используют Гавриленко В.Г., Бабук И.М., Савицкий А.А., Мищенко В.А., Ефименко А.Г. В то же время в постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09. 2011 г. № 102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов» указано, что себестоимость реализованной продукции в промышленной организации включает: прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты (косвенные общепроизводственные затраты), непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам. Сравнив определения понятия «себестоимость продукции», которые приводятся в экономической литературе и бухгалтерских регулятивах, можно заметить, что они различны. Согласно требованиям регулятивов в себестоимость включаются прямые затраты и распределённые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Однако в экономической литературе в этот показатель дополнительно включаются затраты, связанные с управлением организацией и реализацией продукции. Необходимо разобраться с предпосылками данной проблемы, чтобы выработать грамотный путь её устранения.

Согласно нашему мнению, существование таких расхождений обуславливается мышлением, которое ещё не перестроилось от норм бухгалтерских регулятивов, существовавших до 1991 года. При планово-административной экономике в себестоимость произведённой продукции безальтернативно включались все затраты, связанные с её производством, в том числе общехозяйственные затраты.

После обретения Республикой Беларусь независимости, порядок формирования себестоимости продукции в бухгалтерских регулятивах несколько раз видоизменялся [10]. Рассмотрим эти этапы более подробно.

1 этап (1991 – 2003). Датой начала этапа можно считать дату принятия Приказа Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкций по его применению». В итоге, у коммерческих организаций появилась возможность формировать несколько вариантов себестоимости продукции, а именно:

- 1) полная фактическая себестоимость продукции (понимается себестоимость, состоящая из прямых производственных затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов);
- 2) неполная фактическая себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов);
- 3) полная нормативная себестоимость продукции;
- 4) неполная нормативная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов).

Выбор одного из приведённых вариантов позволял по-разному влиять на финансовый результат в зависимости от нужд руководителей, собственников и иных пользователей учётными данными организации.

2 этап (2004 – 2011). С 1 января 2004 года стали действовать новый план счетов бухгалтерского учёта, утверждённый постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89, а также Инструкция по бухгалтерскому учёту «Расходы организации», которая была введена в действие постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003 г. № 182. После этого количество вариантов себестоимости продукции значительно возросло:

- 1) полная фактическая себестоимость продукции (понимается себестоимость, состоящая из прямых производственных затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов);
- 2) неполная фактическая себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов);
- 3) неполная фактическая себестоимость продукции (без постоянных общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов);

- 4) неполная фактическая себестоимость продукции (без постоянных общепроизводственных расходов);
- 5) полная нормативная себестоимость продукции;
- 6) неполная нормативная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов);
- 7) неполная нормативная себестоимость продукции (без постоянных общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов);
- 8) неполная нормативная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов).

Однако стоит отметить, что в учётно-аналитической практике этого исторического периода доминирующим являлся метод формирования себестоимости продукции, согласно которому в её состав включались прямые производственные затраты, а также общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

3 этап (2012 – настоящее время). С 1 января 2012 года после принятия нового Типового плана счетов и Инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов в Республике Беларусь значительно изменилась система учёта затрат на производство и формирования себестоимости продукции. В итоге в настоящее время бухгалтерскими регулятивами предлагается формировать только два варианта себестоимости продукции:

- 1) полную фактическую себестоимость продукции (которая состоит из прямых производственных затрат и общепроизводственных затрат);
- 2) неполную фактическую себестоимость продукции (без постоянных общепроизводственных затрат) [22, с. 42–48].

Общепроизводственные затраты списываются либо в полном объёме на счет 20 «Основное производство», либо делятся на условно-постоянные и переменные: одна часть списывается в дебет счёта 20 «Основное производство», а другая – в дебет счёта 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». То есть условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты в зависимости от принятой учётной политики организации могут включаться либо в себестоимость продукции, либо в управленческие расходы, которые не включаются в себестоимость продукции, а учитываются отдельно.

В связи с тем, что современный этап развития бухгалтерского учёта в Республике Беларусь характеризуется сближением с

МСФО, рассмотрим требования последних к формированию показателя «себестоимость продукции». В себестоимость включаются все прямые и распределяемые косвенные производственные затраты. Косвенные производственные затраты так же, как предлагается в белорусском учёте, подразделяются на условно-постоянные и переменные. Но в МСФО разделение общепроизводственных затрат существует с целью выбора базы распределения. Для постоянной части базой является нормальная производительность производственных мощностей, а для переменной части – фактическое использование производственных мощностей. Общехозяйственные затраты в МСФО в полном объёме списываются на финансовые результаты в конце месяца, как и в белорусском учёте.

С Российской Федерацией на протяжении долгого времени сохраняются тесные экономические взаимоотношения, но при этом существуют различия в подходах к формированию показателя «себестоимость продукции». В Российской Федерации расходы, учтённые на счёте 25 «Общепроизводственные расходы», списываются безальтернативно в себестоимость продукции, а расходы со счёта 26 «Общехозяйственные расходы» имеют вариант включения в состав себестоимости продукции.

В итоге, в Республике Беларусь в настоящее время можно формировать в бухгалтерском учёте два варианта себестоимости продукции, а в то же время в литературе до сих пор сохранился наиболее популярный подход 1991–2012 годов (с включением общехозяйственных затрат в показатель себестоимости). В МСФО формируется иной показатель «себестоимость продукции» (с отнесением общепроизводственных затрат на себестоимость, но по разным базам распределения для условно-постоянных и условно-переменных затрат). В Российской Федерации сохранилась возможность формирования полной себестоимости продукции (с включением общехозяйственных затрат).

Вышеприведенная информация говорит о том, что в один показатель «себестоимость продукции» вкладывается различный смысл в зависимости от действующих на определённом историческом этапе бухгалтерских регулятивов.

На наш взгляд, это возникает из-за несоблюдения в бухгалтерском сообществе социокультурного цикла бухгалтерского учёта, который сформулирован профессором М.Л. Пятовым (рисунок 1). Поясним его содержание. Начало цикла обращения бухгалтерских

идей связано с информационными потребностями пользователей бухгалтерской отчётности. Реакцией на данный запрос являются новые методологические разработки в области учета бухгалтеров-теоретиков. Как правило, эти разработки проходят этап обсуждения среди коллег и публикаций в узком круге академических изданий. Новые разработки, прошедшие данные этапы, распространяются в учебную литературу и закрепляются в нормативно-правовых актах, откуда и попадают в практику бухгалтерского учёта. В итоге, пользователь бухгалтерской отчётности начинает руководствоваться идеями бухгалтера-теоретика [12].

Рассмотрев суть социокультурного цикла бухгалтерского учёта, можно констатировать, что не всегда соблюдается последовательность его этапов. Так, пользователи бухгалтерской отчётности могут направлять свой запрос во властные органы и профессиональные организации, минуя этап обсуждения бухгалтерами-теоретиками (рисунок 1, стрелка 1). Их запросы могут вовсе не учитываться теоретиками (рисунок 1, стрелка 2). Может выбывасть этап публикации новых идей в узком круге академических изданий и обсуждения среди коллег, а информация сразу же транслируется в сферу образования в виде издания учебной литературы (рисунок 1, стрелка 3). Также властные органы могут вносить коррективы в практику бухгалтерского учёта, ни с кем их предварительно не обсудив (рисунок 1, стрелка 4).

Немного подробнее рассмотрим негативные последствия несоблюдения социокультурного цикла бухгалтерского учёта.

Так, игнорирование мнения ученых по тем или иным учетным проблемам, возникающих на практике (рисунок 1, стрелка 1), во многом обусловлено тем, что органы государственного управления издают бухгалтерские регулятивы без соответствующего обсуждения в академических и профессиональных кругах. Поэтому бухгалтеры-практики обращаются со своими проблемами непосредственно в те органы государственного управления, кто непосредственно несет ответственность за принятый бухгалтерский регулятив, порождающий практикоприменительные вопросы. В рамках исследуемой темы формирования себестоимости продукции можно привести пример, когда в 1991 году в плане счетов бухгалтерского учета появился счет 37 «Выпуск продукции, работ, услуг», перекодированный в 2004 году в счет 40 [9]. Появление этого счета означало возможность применения на практике методологии «стандарт-

костинга», согласно которой выявленные в процессе производства отклонения подлежат списанию на финансовый результат, а в случае нахождения виновных в обнаруженных отклонениях лиц последние вынуждены возместить потери коммерческой организации. Однако бухгалтерам-практикам не были даны соответствующие разъяснения по поводу смысла данной методики, поэтому она или не применялась вовсе, или же счет 40 использовался некорректно, когда на нем выявлялись отклонения не фактической себестоимости от нормативной, а отклонение плановой отпускной цены от фактической себестоимости. Еще один некорректный пример использования счета 40 заключался в том, что выявленные отклонения фактической себестоимости от плановой распределялись между остатками готовой продукции и реализованной продукцией. В итоге счет 40 в 2011 году было решено упразднить в новом плане счетов, введенным с 2012 года.



Рисунок 1 – Социокультурный цикл бухгалтерского учёта

Пример того, что экономисты-теоретики не учитывают запросы пользователей бухгалтерской отчетности и публикуют учебные материалы, в которых дефиниции экономических понятий отличаются от сформулированных в регулятивах, мы видели в начале ста-

ты. В итоге, требуя в университете от студентов знаний именно по данной литературе, это приводит лишь к успешной сдаче зачетов и экзаменов, но не к должной подготовке молодых людей к дальнейшей практике. Ведь будущий специалист в итоге будет работать с показателями, которые сформированы по той методике, которая описана в регулятивах, а не в университетских учебниках.

В качестве примера соответствия практики и экономической литературы можно привести определение К. Пасса, которое он даёт в «Большом толковом словаре бизнеса. Русско-английский, англо-русский». «Себестоимость продукции – общая стоимость изготовления продукта, которая включает прямые издержки на сырьё и прямые издержки на труд плюс накладные расходы» [11]. Данное определение полностью соответствует положениям МСФО.

Таким образом, можно сказать, что сложившаяся ситуация во многом объясняется «наследием» СССР, где всё было регламентировано. Республика Беларусь – молодое государство, однако уже успевшее трансформировать систему формирования себестоимости продукции трижды. Для того чтобы глубоко и полностью осознать и «прочувствовать» нововведения необходимо достаточное количество времени. Прежде всего необходимо адаптировать под содержание действующих регулятивов учебную литературу. И далее, при разработке новых регулятивов соблюдать последовательность этапов социокультурного цикла бухгалтерского учёта.

Список использованных источников:

1. Бабук И.М. Экономика промышленного предприятия: учеб. пособие/ И.М. Бабук, Т.А. Сахнович. – Минск: Новое знание; М.: ИНФРА-М, 2013. – 439 с.
2. БИЗНЕС. Деловой энциклопедический словарь. / Гавриленко В.Г. и др. – Минск: ИООО «Право и экономика». 2003. – 888 с.
3. Бичик, С.В. Словарь экономических терминов / С.В. Бичик, А.С. Даморацкая, И.В. Даморацкая. – Минск: Выш. шк., 2009. – 271 с.
4. Большая экономическая энциклопедия. / Т.П. Варламова [и др.]. – М.: Эксмо, 2007. – 816 с.
5. Большой экономический словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2008. – 1472 с.
6. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям/ М.А. Вахрушина. – 7-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. – 570 с.

7. Володько, О.В. Экономика организации: учебное пособие/ О.В. Володько, Р.Н. Грабар, Т.В. Зглюй; под ред. О.В. Володько. – Минск: Выш. шк., 2012. – 399 с.

8. Гавриленко, В.Г. Экономика. Энциклопедический словарь/ В.Г. Гавриленко. – Минск: Право и экономика, 2009. – 716 с.

9. Зарецкий, В.О. Проблемы гармонизации регулятивов Республики Беларусь и положений МСФО по формированию показателя «себестоимость реализованной продукции (продаж)» / В.О. Зарецкий // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность, перспективы: сборник научных статей к 60-летию кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности учетно-экономического факультета БГЭУ / Г.В. Савицкая [и др.]. – Минск: БГАТУ, 2013. – 290 с. – С. 123–133.

10. Зарецкий, В.О. Эволюция и современное состояние формирования показателя «себестоимость продукции» в бухгалтерском учёте Республики Беларусь // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2016. – № 9. – С. 42–48.

11. Пасс, К. Большой толковый словарь бизнеса. Русско-английский, англо-русский/ К. Пасс, К. Лоус, Э. Пендлтон, Л. Чедвик. – М.: Вече, АСТ, 1998. – 688 с.

12. Пятов, М.Л. Бухгалтерский словарь и культура / М.Л. Пятов // Бух.1С – Интернет-ресурс для бухгалтеров [Электронный ресурс]. – 2016. – Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/42548>. – Дата доступа: 15.09. 2016.

13. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

14. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. 3-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2010. – VI, 826 с.

15. Савицкий, А.А. Ценообразование: пособие/ А.А. Савицкий. – Минск: РИПО, 2013. – 179 с.

16. Словарь современных экономических и правовых терминов/ В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Страх [и др.]; под ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменкова. – Минск: Амалфея, 2002. – 816 с.

17. Толковый словарь экономиста, коммерсанта, банкира, менеджера, страховщика, аудитора и бухгалтера / Т.М. Мезенцева [и др.]. – Минск: Белорусская ассоциация бухгалтеров. 1997. – 476 с.

18. Экономика организации: конспект лекций / А.Г. Ефименко. – Могилёв: МГУП, 2014. – 112 с.

19. Экономика организации(предприятия): пособие для реализации содержания образовательной программы высшего образования I ступени и переподготовки руководящих работников и специалистов/ авт.-сост.: В.А. Мищенко, Л.В. Мищенко, Н.Г. Афанасенкова. – Гомель: учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2015. – 140 с.

20. Экономика организации (предприятия): учеб. пособие / Л.Н. Нехорошева [и др.]; под ред. Л.Н. Нехорошевой. – Минск: БГЭУ, 2014. – 573с.

21. Экономика фирмы: учеб. пособие/ под ред. проф. А.Н. Ряховской. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013. – 511 с.

22. Энциклопедия главного бухгалтера. Часть 2. О – Я/ Серия: «Право», приложение к журналу «Право и экономика». – Минск, 2000. – 530 с.

23. Экономический словарь / Е.Г. Багудина [и др.]; отв. ред. А.И. Архипов. – М.: Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 624 с.

УДК 657.44 (476)

Зарецкий В.О.

Храмович В.С.

Белорусский государственный экономический университет,

Минск, Республика Беларусь

e-mail: horns_and_hoofs_@mail.ru

ИДЕНТИФИКАЦИЯ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕ- ТАХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В статье проводится исследование нормативных правовых актов, регулирующих порядок признания в бухгалтерском и налоговом учете Республике Беларусь выручки от реализации продукции. По результатам исследования авторы выявили возможности использования в учетной практике комбинаций дат признания выручки в целях бухгалтерского и налогового учета, причем в рамках последнего существует возможность различного признания выручки для НДС и налога на прибыль.