

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**Папковская Пелагея Яковлевна**

**ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ В АПК:  
ТЕОРИЯ, МЕТОДОЛОГИЯ, МЕТОДИКИ И ОРГАНИЗАЦИЯ**

**08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

**Автореферат диссертации  
на соискание ученой степени  
доктора экономических наук**

**Минск 2001**

Белорусском государственном экономическом университете

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Л. И. Кравченко (*г. Минск*)  
доктор экономических наук, профессор  
Ж. Г. Леонтьева (*г. Санкт-Петербург, Россия*)  
доктор экономических наук, профессор  
И. С. Мацкевичюс (*г. Вильнюс, Литва*)

Оппонирующая организация: Белорусская государственная  
сельскохозяйственная академия (*г. Горки*)

Защита состоится 19 июня 2001 года в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном экономическом университете по адресу: 220070 г. Минск, Партизанский проспект, 26, зал заседаний совета университета (ауд. 205), тел.: 249-91-70.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского государственного экономического университета.

Автореферат разослан 18 мая 2001 г.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций



А. П. Михалкевич

# 1

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** Развитие экономики страны в направлении перехода к социально-ориентированным рыночным отношениям предполагает необходимость повышения самостоятельности и экономической ответственности всех хозяйствующих субъектов, правовое положение которых обусловлено изменениями экономической, законодательной и социальной сферы их функционирования. Социально-экономические преобразования определили необходимость реформирования бухгалтерского учета, и, в частности, производственного учета, поиск направлений для оценки и развития учетной практики, адекватной курсу экономических реформ. В этой связи является своевременным исследование по проблемам организационно-правового регулирования теории и практики бухгалтерского учета. Специфика научных исследований обусловлена необходимостью теоретического переосмысления имеющегося отечественного опыта в области бухгалтерского учета в соответствии с требованиями складывающейся модели хозяйствования и определяется ролью бухгалтерского учета в системе управления предприятием. Эта роль в первую очередь характеризуется соответствующим механизмом производственного учета, обеспечивающего количественное и качественное отражение результатов хозяйственной деятельности.

Палитра мнений по вопросам производственного учета представлена работами многих ученых, в которых затрагиваются различные аспекты данной проблемы. Наиболее результативными и информационно емкими являются исследования следующих отечественных и зарубежных авторов:

Басманова И.А., Безруких П.С., Белова Н.Г., Белого И.Н., Вахрушиной М.А., Ермолович Л.Л., Ивашкевича В.Б., Карповой Т.П., Качалина В.В., Ковалева В.В., Кондракова Н.П., Костюка П.А., Кравченко Л.И., Ладутько Н.И., Ламыкина И.А., Литвина Ю.Я., Мацкевичюса И.С., Михалкевича А.П., Наринского А.С., Николаевой С.А., Овсянникова С.Г., Палия В.Ф., Панкова Д.А., Патрова В.В., Пизенгольца М.З., Прищепы А.И., Радостовца В.К., Русак Н.А., Савицкой Г.В., Снитко М.А., Соколова Я.В., Соловьевой О.В., Стражева В.И., Стукова А.С., Тишкова И.Е., Чадаева С.Г., Чумаченко Н.Г., Шевлюкова А.П., Шеремета А.Д.

Вопросы производственного учета рассматривали в своих работах и ученые стран с развитой рыночной экономикой: Агат О., Андерсон Х., Бетте Й., Блейк Д., Бриттон Э., Ван Бреда М. Ф., Ватерстон К., Вуд Ф., Гернон Х., Друри К., Карренбауэр М., Колдуэлл Д., Мидлтон Д., Минк Г., Мэттьюс М. Р., Мюллендорф Р., Мюллер Г., Нидлз Б., Перера М. Х. Б., Рис Дж.Ришар Ж., Скоун Т., Фостер Дж., Хендриксен Э. С., Хонгрен Т., Чедвик Л., Шпитцнер Р., Энтони Р. и др.

Опубликованные работы характеризуются многогранностью и глубиной рассматриваемых проблем теории и практики производственного учета, результативность решения которых нашла свое воплощение во многих законодательных и нормативных документах. Отмечая ценность результатов их исследований, следует указать, что значительная часть научных разработок не содержит современных подходов к обоснованию принципов, категорий и суждений для отраже-

ния соответствующих фактов хозяйственной деятельности, обусловленных преобразованием экономических отношений в новое состояние, с одной стороны, и сохранением положительного исторического опыта с другой. Отсутствует четкость и однозначность в понимании и толковании отдельных категорий бухгалтерского учета. Термины, выражающие сущность определенных явлений, должны соответствовать фактам хозяйственной деятельности и их толкование должно быть единым. Многие вопросы теории и практики производственного учета недостаточно разработаны и нуждаются в более глубоком научном исследовании. Об этом свидетельствует их дискуссионный характер. Это относится к определению объекта и предмета производственного учета, методологии и методов их научного и практического познания, его роли в системе контроля производственных затрат, определении себестоимости продукции и участия в формировании показателей налоговой отчетности. Многогранность точек зрения по данным вопросам свидетельствует об актуальности исследования данной проблемы с целью выработки направлений ее практической реализации. Проведение исследования обосновано необходимостью совершенствования государственного регулирования бухгалтерского учета в новых условиях хозяйствования, в рамках которых формируются результативные показатели всех участников экономических отношений.

**Связь работы с крупными научными программами, темами.** В диссертационной работе нашли отражение результаты участия автора в научных исследованиях кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК БГЭУ в течение 1996-2001 гг. по следующим темам:

- ❑ Организация учета, контроля и анализа на предприятиях АПК в условиях современных форм хозяйствования (1996-2000гг., рег. № 19962766);
- ❑ Внутрихозяйственные экономические отношения, основанные на принципах рыночной экономики и проблемы развития теории учета и аудита (1997-998 гг., рег. № 19974406);
- ❑ Развитие теории аудита и отраслевых особенностей учета в АПК и торговле (1997-1998 гг., рег. № 19974395);
- ❑ Развитие методологии учета затрат на производство и реализацию продукции (1998 г., рег. № 19992278);
- ❑ Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий (1999 г., рег. № 19992627);
- ❑ Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по учету производственных затрат и внутрихозяйственных расчетов на предприятиях АПК в условиях их реформирования (2000-2001 гг., рег. № 20001357);
- ❑ Развитие аудита финансовой отчетности с учетом международных норм и стандартов (2000 г., рег. № 20001359).

**Цель и задачи исследования.** Цель диссертационного исследования заключается в системном рассмотрении теоретических и практических проблем и закономерностей развития производственного учета, научном обосновании их дальнейшего совершенствования, разработке методологических положений, рекомендаций и моделей, составляющих основу направлений его реформирования в соответствии с требованиями управления в условиях формирования рыночных отношений.

Достижение поставленной цели и конкретизация научной новизны исследования обеспечены решением следующих задач:

- проведение системного исследования базиса учетной практики на основе исторически традиционно сложившегося его теоретического восприятия в целях обоснования необходимости и целесообразности разработки стандартов по бухгалтерскому учету для стран СНГ и таможенного союза в соответствии с требованиями складывающегося механизма хозяйствования;
- проведение анализа состояния и развития системы управления формированием себестоимости продукции с целью адаптации к рыночной модели экономического развития и обоснования ее равнозначности системе “управленческого” учета;
- развитие теории производственного учета на основе изучения опыта, передовой зарубежной практики и характера экономических преобразований в экономике страны для обоснования сущности его объектов, взаимосвязи и взаимообусловленности между ними, а также методов их исследования;
- разработка новых моделей производственного учета на основе изучения зарубежного опыта и его адаптации к особенностям развития внутрихозяйственных экономических отношений на предприятиях АПК;
- теоретическое обоснование сущности и роли налогов в формировании производственных затрат с целью их оптимизации в составе себестоимости продукции и разработки методики отражения в учете налогообформирующих показателей;
- определение механизма взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения, тенденции ее развития с целью разработки структурной модели формирования налоговой отчетности в республике;
- обоснование предпосылок и направлений дальнейшего развития производственного учета с целью разработки усовершенствованных методик оценки и учета производственных ресурсов, незавершенного производства и калькулирования себестоимости продукции.

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования является система бухгалтерского учета в Республике Беларусь в условиях развития рыночных отношений и ее составная часть — производственный учет.

Предметом исследования являются проблемы теории, методологии, методики и организации производственного учета на предприятиях АПК.

**Методология проведенного исследования.** Методологической основой исследования является диалектический подход, определивший системное и всестороннее изучение объекта. Использованы такие общенаучные методы как анализ и синтез, дедукция и индукция, а также научная абстракция. В качестве специфических использовались следующие методы: наблюдение, обобщение опыта, исследование, сравнение, моделирование и экспертиза.

**Научная новизна и значимость полученных результатов.** Научная новизна выполненного исследования состоит в развитии теоретико-методологического обеспечения производственного учета и разработке новых направлений его развития, соответствующих современным условиям хозяйствования. Получены следующие наиболее существенные результаты:

- на основе изучения тенденций экономического развития впервые обоснована научная концепция общей учетной политики для стран СНГ, базирующаяся на использовании имеющегося базиса учетной практики и исторически сложившегося его теоретического восприятия, обеспечивающая эволюционный путь приближения организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности к требованиям международных стандартов, раскрывающая место, сущность и содержание сложившейся системы управления формированием себестоимости продукции, управленческого и финансового учета. Предложена модель бухгалтерского учета в качестве интегрированной системы, практическая реализация которой заключается в разработке региональных стандартов, что позволяет развивать исследования в области бухгалтерского учета не в направлении простого заимствования норм и требований международных стандартов, а с учетом национальных особенностей развития экономических отношений;
- обосновано дальнейшее теоретическое развитие таких общенаучных категорий как предмет и объект исследования и установлена зависимость объектов исследования от изменения характера объективной действительности, позволившая конкретизировать объекты познания бухгалтерского учета в целом и составной его части — производственного учета, выразив их в затратах, расходах, себестоимости, и определить условия преобразования затрат в себестоимость и расходы, обеспечивающие формирование адекватных отчетному периоду показателей результативности хозяйствования;
- впервые научно обоснована область применения системы учета “директ-костинг” на предприятиях АПК и разработана структурная двухуровневая модель производственного учета, обеспечивающая контроль прямых затрат, оперативность определения результатов деятельности внутрихозяйственных подразделений и формирование информационной базы для исчисления полной фактической себестоимости продукции в целом по предприятию, позволяющая преобразовать существующую организацию производственного учета в определенную систему хозяйствования по предупреждению и своевременному устранению негативных явлений в формировании

затрат, организации самоконтроля подразделений за результатами своей работы и обеспечению эффекта хозяйствования предприятия в целом. Механизм функционирования разработанной модели производственного учета представлен в модификации ранее действовавших положений учета используемых ресурсов и предложенной методикой учета их переоценки применительно к инфляционным условиям хозяйствования;

- представлено научное обоснование неправомерности действующей системы формирования показателя прибыли и недопустимости трансформации его из объективного в налогово-регулируемый и как следствие определено направление реформирования методических основ учета затрат на производство с использованием механизма регулирования балансовой прибыли для налогообложения, устраняющее экономическую необоснованность бухгалтерских записей по учету затрат простого воспроизводства за счет использования прибыли и раскрывающее механизм взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения, но не преобразование его в "налоговый". Представленная концепция позволяет привести реальные экономические процессы в соответствие с современными требованиями составления финансовой отчетности, данные которой должны быть базовым инструментом государственной ценовой политики, а также объединить в предлагаемой трехуровневой структурной модели информационные потоки формирования налоговой отчетности в республике;
- впервые систематизированы основополагающие принципы организации всей совокупности учетных работ по отражению производственного процесса и предложена их трехуровневая иерархическая последовательность, включающая принципы организации производственного учета, формирования состава затрат, калькулирования себестоимости продукции. Это позволило уточнить и дополнить методологические основы производственного учета обоснованием раздельного подхода к пониманию метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости, что конкретизирует область исследования каждого из них и является основой разработанных усовершенствованных методик оценки незавершенного производства и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции растениеводства и животноводства.

**Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов.** Выводы и предложения, полученные по результатам исследований, будут способствовать дальнейшему развитию теории и методологии бухгалтерского учета, которые составят основу оценки состояния и направлений усовершенствования учетной практики и позволят обеспечить ее научное обоснование.

Экономическая значимость теоретических положений о сущности объектов и методов исследования производственного учета, направлениях и методических решениях его дальнейшего развития выражается в повышении качественного уровня процесса формирования показателей себестоимости и прибыли. Выводы, предложения и рекомендации могут быть использованы Министерством финан-

сов республики при разработке нормативно-законодательной базы по регулированию состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, в соответствии с современными требованиями и изыскании путей выхода системы хозяйствования республики на оптимальный путь развития.

Результаты исследования учтены и использованы государственными органами при разработке и подготовке следующих законодательных и нормативных документов по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения:

Закона Республики Беларусь “О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” (2001 г.);

Закона Республики Беларусь “О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь “Об аудиторской деятельности” (2001 г.);

Налогового кодекса Республики Беларусь (2001 г.).

Разработанные в диссертации теоретические и методологические направления развития производственного учета нашли отражение в Рекомендациях по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденных Министерством сельского хозяйства и продовольствия и используемых в практической деятельности сельскохозяйственных предприятий, способствуют повышению качества учетной информации, усилению ее контрольных функций и достоверности исчисления себестоимости продукции.

По результатам исследований по таким научным темам как “Организация учета, контроля и анализа на предприятиях АПК в условиях современных форм хозяйствования”, “Внутрихозяйственные экономические отношения, основанные на принципах рыночной экономики и проблемы развития учета и аудита”, “Развитие методологии учета затрат на производство и реализацию продукции”, “Теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельского хозяйства”, выполненным на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК при участии автора в 1996-2000 гг., представлены практические рекомендации Министерству сельского хозяйства и продовольствия республики для использования в учетной практике подведомственными субъектами хозяйствования.

Результаты исследования использованы также в учебном процессе при разработке его учебно-методического обеспечения: в подготовке учебников, учебных и практических пособий по бухгалтерскому учету для студентов высших и средних специальных учебных заведений, обучающихся по специальности “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”.

#### **Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

- разработанная научно обоснованная модель организации бухгалтерского учета для стран СНГ и таможенного союза, представляющая собой интегрированную систему, базирующуюся на использовании имеющейся практики и исторически сложившегося ее теоретического восприятия, национальных бухгалтерских стандартов учета и отчетности, разработанных в



соответствии с развивающимися новыми экономическими отношениями, что позволяет обеспечить эволюционный путь внедрения основополагающих принципов, норм и требований международных стандартов учета и финансовой отчетности;

- научно-обоснованное направление развития теории производственного учета, основой которого является определение и обоснование таких экономических категорий как затраты, себестоимость, расходы в качестве объектов исследования, что позволило конкретизировать его функциональные границы при определении количественных и качественных показателей хозяйственной деятельности предприятий, разработать классификацию затрат в разрезе их элементов и статей для исчисления “усеченной” и полной себестоимости продукции;
- разработанные методология и методика использования системы “директ-костинг” на предприятиях АПК, суть и новизна которых состоит в предложенной двухуровневой модели производственного учета с конкретным механизмом ее функционирования, отличающаяся от действующей практики тем, что позволяет обеспечить учет и контроль прямых переменных затрат, оперативность определения результатов деятельности внутрихозяйственных подразделений и одновременное формирование информационной базы для исчисления полной фактической себестоимости в целом по предприятию;
- принципиально новая концепция учета затрат на производство и формирования себестоимости продукции с применением новых методик регулирования прибыли для целей налогообложения, суть и новизна которой заключается в:
  - формировании механизма взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения путем ликвидации экономически необоснованных бухгалтерских записей по учету затрат на производство за счет использования прибыли и обособленного отражения их в учете;
  - объединении информационных потоков формирования налоговой отчетности в трехуровневую структурную модель, исключающую преобразование бухгалтерского учета в “налоговый” и позволяющую осуществлять регулирование налогообложения;
  - разработке новой формы регистра учета налогов, предназначенной для систематизации налоговых платежей в целях углубления аналитичности и расширения информационной емкости отчетности о налоговой нагрузке предприятий и контроля за ней;
- научно-обоснованная систематизация основополагающих принципов производственного учета, формирования и калькулирования себестоимости продукции, представленная в виде трехуровневой модели, раскрывающей их иерархическую зависимость, что позволило:

- обосновать новые теоретические подходы к определению сущности метода учета затрат и метода калькулирования в качестве интегрированных совокупностей приемов и способов исследования предметной области каждого из них;
- определить производственный учет в качестве локальной информационной системы, включающей учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, обосновать механизм взаимосвязи между ними для выявления степени их влияния на достоверность показателя себестоимости;
- обеспечить научно-обоснованный подход к нормативному регулированию формирования себестоимости продукции с учетом конкретных технологических особенностей производственной деятельности хозяйствующих субъектов;
- усовершенствованные методики оценки и учета производственных ресурсов и основных средств, основанные на использовании действующей практики в соответствии с требованиями международных стандартов учета и отчетности, использование которых позволяет:
  - определять фактическую себестоимость товарно-материальных ценностей в результате обоснованного отражения расходов по их приобретению, заготовлению и хранению на отдельном синтетическом счете в разрезе конкретных видов материалов и расходов;
  - производить оценку и переоценку производственных ресурсов, приобретенных за иностранную валюту, в связи с изменением валютных курсов в условиях инфляции в целях формирования реальной информационной базы для исчисления себестоимости продукции;
  - сформировать первоначальную стоимость приобретаемых объектов основных средств, бывших в эксплуатации, с учетом цены приобретения и их остаточной стоимости, для отражения ее в составе производственных затрат на основе предполагаемого срока их эксплуатации;
  - отражать в учете получаемые хозяйствующими субъектами налоговые льготы в системе счетов бухгалтерского учета и на забалансовых счетах, не изменяя стоимости оценки активов предприятия;
- разработанные методические рекомендации по усовершенствованию порядка оценки незавершенного производства и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции растениеводства и животноводства с учетом технологических затрат отчетного года, позволяющие в отличие от действующих положений повысить их достоверность и значимость в целях контроля за формированием себестоимости продукции и повышения эффективности деятельности предприятий.

**Личный вклад соискателя.** Диссертационное исследование выполнено соискателем самостоятельно. Представленные в диссертации теоретические положе-

ния, имеющие определенную научную новизну и практическую значимость и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

**Апробация результатов диссертации.** Основные положения и результаты научного исследования сообщались автором на международных, республиканских и межвузовских научно-теоретических и научно-практических конференциях, за период 1980-2000 гг., о чем свидетельствуют опубликованные тезисы докладов.

Основные положения диссертации, раскрывающие новые теоретические и практические подходы в организации производственного учета, апробированы в ходе проведения многочисленных семинаров для главных бухгалтеров предприятий, преподавателей, работников налоговых органов и аудиторов (1995-2001 гг.). В течение указанного периода автором докладывались вопросы современного состояния бухгалтерского учета и налогообложения хозяйствующих субъектов в рамках систем повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета и ревизоров Министерства сельского хозяйства и продовольствия, Министерства промышленности, концерна “Белресурсы”, Государственного комитета по печати, Министерства транспорта и коммуникаций, Министерства строительства и архитектуры, Белкоопсоюза, республиканских объединений “Белагропромснаб” и “Белагропромтехника”, консультаций и семинаров по линии городского общества “Знание”, управления торговли и общественного питания Мингорисполкома, Белорусской ассоциации бухгалтеров и аудиторской палаты Республики Беларусь и др.

**Опубликованность результатов.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 33 работах, в том числе в одной монографии, семи брошюрах, тринадцати статьях в специальных научных и научно-практических журналах и информационных бюллетенях БелНИИНТИ, в двенадцати тезисах докладов и выступлениях на научных конференциях. Общее количество страниц опубликованных автором материалов — 580.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из общей характеристики работы, четырех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 239 наименований, и приложений. Диссертационная работа изложена на 205 страницах текста. Включает 8 таблиц, 4 рисунка и 6 приложений на 17 страницах.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе диссертации “Производственный учет и формирование себестоимости продукции: трансформационные аспекты развития” сформулированы и раскрыты основополагающие направления теоретического исследования по рассматриваемой проблеме: сущность системы управления формированием себестоимости продукции, ее учетно-аналитическое обеспечение, роль и место производственного учета в данной системе, объекты исследования; обобщены направления реформирования бухгалтерского учета с учетом междуна-

родных норм и правил, а также использования отечественного опыта учетной практики.

Себестоимость продукции является доминирующим в системе показателей, характеризующих эффективность деятельности отдельного хозяйствующего субъекта. С развитием рыночных отношений происходит преобразование традиционных способов формирования данного показателя в интегрированную систему, включающую прогнозирование, сбор, обработку и обобщение информации, а также ее оценку с целью своевременного принятия необходимых управленческих решений и координации развития хозяйствующего субъекта. В связи с этим уровень развития данной системы определяет в целом механизм хозяйствования и соответствует ему.

Определено, что любая система представляет собой совокупность элементов, объединенных на основе определенных принципов функционирования, т.е. обусловленных достижением одной цели, одними задачами с присущими соответствующими информационными связями. Она должна показывать возможность эффективного решения поставленной задачи и результативность этого решения. Не является исключением из этого и система управления формированием себестоимости продукции. Она обеспечивает сознательное, целенаправленное воздействие на процесс формирования себестоимости. Роль данной системы в настоящее время возрастает, так как переход к новым условиям хозяйствования усложняет ее функции и задачи. Изучение теории и практики функционирования системы управления формированием себестоимости показала, что в качестве ее элементов целесообразно выделить следующие направления получения, обработки и использования информации о затратах: прогнозирование, учет и калькулирование, анализ и оценка, контроль и регулирование. Современные условия организации предпринимательской деятельности свидетельствуют о том, что данная система не будет эффективной без соответствующей организационной работы и стимулирования. Каждый элемент рассматриваемой системы характеризуется определенными направлениями преобразования информационной базы.

Результаты исследования теории и практики функционирования рассматриваемой системы позволили определить ее учетно-аналитическое обеспечение, которое представляет собой информационную базу методологического характера и характеризуется тремя уровнями его регулируемого обеспечения: законодательный, нормативный, методического обеспечения на уровне предприятия. Совокупность всех уровней учетно-аналитического обеспечения позволяет функционировать системе в оперативном, тактическом и стратегическом режимах, каждый из которых применяется для принятия определенных управленческих решений в зависимости от их функций.

Нельзя сделать вывод об эффективности функционирования данной системы в условиях административного управления экономикой. Вместе с тем нельзя и говорить о том, что управленческий учет является совершенно новым рычагом управления хозяйствующим субъектом. Эффект действия системы управления формированием себестоимости зависит от степени развития отношений в эконо-

мике, ориентированных на такую мотивацию ответственных исполнителей, которая реально и существенно затрагивает их материальные интересы. Этот побуждающий мотив отсутствовал в условиях централизованного управления экономикой. Поэтому система формирования себестоимости должна развиваться в направлении усиления ее учетных, аналитических и управленческих возможностей применительно к новым организационным формам хозяйствования. Этим самым будет адаптирована действующая в экономике нашей республики система управления формированием себестоимости к новым условиям хозяйствования. Следовательно, новой сущности в управленческом учете нет, так как такой учет в виде системы управления формированием себестоимости каждым хозяйствующим субъектом осуществлялся и осуществляется, затраты в процессе производства всегда были подвержены контролю, процесс подготовки информации для целей управления осуществлялся ранее и в настоящее время. В этой связи обоснован вывод о том, что нет необходимости в коренном изменении действующей системы бухгалтерского учета, он должен быть адаптирован к организации хозяйственной деятельности на принципах высокой предпринимательской мотивации на предприятиях любой формы собственности. Объективных условий для его деления на финансовый и управленческий учет и нормативном введении их в учетную практику нет, так как, в сущности, они функционируют в единой системе, которая обеспечивает формирование показателей финансовой отчетности и информации для управления хозяйствующим субъектом любого уровня.

Критический обзор специальных литературных источников, в том числе учебных изданий по управленческому учету показывает, что содержание их представлено в основном учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции. Небольшое место отводится в них планированию и анализу хозяйственной деятельности предприятий. На наш взгляд, является недопустимым такое объединение различных дисциплин.

Развитие новых экономических отношений предопределяет необходимость теоретического переосмысления имеющегося отечественного опыта функционирования учетно-аналитической системы во взаимосвязи с изучением и применением новых подходов в организации бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики. В настоящее время острой проблемой является отсутствие единой, четко регламентированной законодательством учетной терминологии. Термины, выражающие сущность определенных явлений, должны соответствовать фактам хозяйственной деятельности и их толкование должно быть единым. Термины должны определяться сущностью фактов, событий, объектов и только в этом случае учет как система будет иметь смысл и сможет функционировать. Обращение с научной и практической терминологией должно быть общепризнанным. В противном случае целый ряд бухгалтерских проблем решается хозяйствующими субъектами по-своему в результате разнообразной практики их трактования.

По нашему мнению, нет достаточных оснований утверждать о полном несоответствии действующей отечественной системы бухгалтерского учета совре-

менным требованиям и необходимости ее детальной реструктуризации в соответствии с потребностями рыночных отношений в экономике, которые определяются международными нормами и правилами. Международные стандарты финансовой отчетности носят рекомендательный характер. Придание им обязательности означает игнорирование национальных особенностей экономического уклада общества и соответствующей ему системы бухгалтерского учета. Трансформация бухгалтерского учета не может произойти внезапно. Она должна осуществляться путем гармонизированного сочетания и увязки национальной системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами. Гармонизация предполагает эволюционный путь приближения к получению финансовой информации, соответствующей международным критериям. Компромиссным решением в ее осуществлении предложена разработка региональных стандартов по бухгалтерскому учету для стран СНГ. Не учитывать богатый опыт сложившейся учетной практики и ее теоретического восприятия на территории стран бывшего СССР нельзя. Новые учетные стандарты, разработанные с учетом использования имеющегося (сложившегося) учетного фонда, для такого региона будут представлять собой международные стандарты для регионального уровня. Они будут обладать необходимой экономической и политической жизнеспособностью.

Производственный учет занимает доминирующее положение в системе бухгалтерского учета, так как в нем отражается вся текущая деятельность хозяйствующего субъекта. Поэтому объекты производственного учета тесным образом взаимосвязаны и взаимообусловлены объектами всей системы бухгалтерского учета.

Установлено, что конкретным выражением объектов производственного учета являются затраты, себестоимость, расходы, а также результативность затрат — выход продукции. Указанные объекты определяют границы производственного учета и его функции по отражению наиболее существенных сторон текущей деятельности предприятия. Исходя из данной предпосылки на основе полученных результатов обоснован вывод о том, что затраты — это использование за отчетный период материально-денежных и трудовых ресурсов; расходы — есть часть затрат, ограниченных рамками отчетного периода или же соответствующих полученному доходу, а себестоимость отражает затраты, относящиеся к процессу производства продукции.

Затраты отражаются в бухгалтерском учете при совершении хозяйственных операций процесса заготовления ресурсов и основной деятельности, а расходы адекватны себестоимости реализованной продукции, т.е. они присущи процессу ее реализации, в котором происходит формирование доходов. Расходы и доходы сопоставляются в процессе реализации или, другими словами, при наступлении момента признания дохода. Следовательно, себестоимость реализованной продукции тождественна расходам на реализованную продукцию.

Затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, могут быть либо равными расходам, либо большими. Равными они могут быть в том случае, если

произведенная в отчетном периоде вся продукция продана и включенные в производственную себестоимость затраты отчетного периода соотнесены с получением дохода. Если же продажа продукции состоится в меньшем объеме от произведенной, то затраты будут выше расходов. Определены условия для трансформации затрат в категорию расходов.

Научное обоснование объектов производственного учета является первостепенной предпосылкой практического осуществления его функций в системе управления хозяйственной деятельности. В этой связи в работе исследовано потребность их нормативного регулирования на современном этапе развития экономики и сделан вывод о том, что понятия “затраты”, “расходы”, “себестоимость” должны найти правовое толкование и отражение в нормативных актах на основе общих принципов для стран, участвующих в интеграции и создающих единый экономический союз.

**Во второй главе “Производственный учет: состояние и направления реформирования”** исследованы направления применения системы учета затрат и контроля на принципах “директ-костинга”, нашедшего широкое применение на предприятиях стран с развитыми рыночными отношениями, рассмотрен действующий механизм отражения в учете используемых ресурсов и предложены рекомендации по его усовершенствованию.

Определяющим в направлении реформирования бухгалтерского учета является состояние и развитие экономики. Хозяйственное управление, обеспечивающее рыночные условия взаимодействия всех типов предприятий, должно выражаться в предоставлении им прав разумной экономической самостоятельности, а также в оптимальном сочетании внутрихозяйственной организации производства и управления в рамках территориального производства. В соответствии с современными требованиями реформирования организационной структуры предприятий внутрихозяйственные подразделения должны трансформироваться в “центры ответственности”. Категория “центры ответственности” является одной из составляющих инструментально-методического аппарата управленческого учета, используемого в странах с развитыми рыночными отношениями. Однако, так называемые “центры ответственности” не являются чем-то новым в методике и организации учета затрат на отечественных сельскохозяйственных предприятиях. Центры ответственности формировались на предприятиях, внедрявших хозяйственный расчет, подряд и чековую форму взаиморасчетов. Но следует отметить, что желаемого эффекта перечисленные реформаторские начинания не приносили по многим причинам, и главная из них заключалась в несоответствии предоставляемой самостоятельности структурным подразделениям с жесткой регламентацией деятельности предприятия со стороны вышестоящих органов управления. Эта причина остается главенствующей и в настоящее время. В этой связи роль государства в управлении хозяйствующими субъектами должна быть изменена.

Таким образом, для практической реализации мотивационного механизма в условиях перехода к рыночным отношениям в сельском хозяйстве республики

рекомендуется внедрение основного принципа системы “директ-костинг” в организацию производственного учета — доведение затрат до конкретных исполнителей. При этом обеспечивается связь прямых переменных затрат с объемом производства продукции (работ, услуг) в центрах формирования затрат и маржинального дохода, уровень которого зависит от объема продаж. Для принятия управленческих решений по вопросам контроля затрат и оптимизации объема производства продукции эта система является оптимальной. Ее внедрение вполне согласуется с действующими нормативными документами по организации учета на предприятиях, предусматривающими исчисление полной себестоимости продукции. В целом по предприятию будут учтены все затраты и исчисляться полная фактическая себестоимость продукции, а также в установленном порядке определяться финансовый результат по предприятию и расчеты с бюджетом. Следовательно, учет таких расходов, как общехозяйственные, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления осуществляется в целом по предприятию без распределения по подразделениям, так как уровень данных расходов не зависит от их деятельности. В результате производственный учет должен быть организован в двух уровнях:

- по подразделениям в разрезе переменных прямых затрат без деления их по объектам учета;

- в целом по предприятию в разрезе объектов учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции.

Таким образом, использование элементов системы “директ-костинг” в сочетании с исчислением полной фактической себестоимости продукции представляет собой модель управления формированием затрат в хозяйственной деятельности и одновременно позволяет выявлять уровень ее эффективности как в структурных подразделениях, так и в целом по предприятию.

Наряду с рассмотренной проблемой эффективной организации производственного учета, в работе достаточно внимания уделено методическим аспектам построения учетных моделей, позволяющих преобразовать экономические процессы в управляемые. В этой связи установлено, что давно назрела необходимость упорядочить учет материальных ресурсов, составляющих значительную часть активов предприятий и являющихся важным фактором в определении их финансового положения. В целях формирования фактической себестоимости материальных ценностей и обеспечения контроля за ее уровнем, предложено изменить порядок отражения данных по их заготовлению и хранению в системе синтетического и аналитического учета путем выделения отдельного счета “Заготовление (приобретение) и хранение материалов”. Детализация учета расходов обеспечивается открытием субсчетов в разрезе видов производств их использования и таких аналитических счетов, как транспортные расходы, общезаготовительные расходы, операционные расходы по хранению. Обоснована необходимость и предложена методика отражения в учете переоценки производственных ресурсов, приобретаемых за иностранную валюту, в связи с изменением валютного курса Национального банка. Рекомендовано осуществлять ее двумя



способами: “цепочкой”, т.е. путем дооценки остатка материалов после каждого изменения валютного курса, а также путем использования формулы, которая дает те же результаты дооценки, что и первый способ.

Формула имеет следующий вид:

*Сумма дооценки материалов за месяц или другой отчетный период (в рублях) = Стоимость остатка материалов на конец месяца (в рублях по курсу НБ) + Стоимость использованных (выбывших) материалов (в рублях по курсу НБ на день списания (выбытия) – – Стоимость остатка материалов на начало месяца (в рублях по курсу НБ на начало месяца) – Стоимость поступивших материалов за месяц (в рублях по курсу НБ на день поступления).*

Ежемесячная дооценка остатков импортных материалов дает возможность реально отражать стоимость активов предприятия за любой отчетный период. Обязательным условием для проведения переоценки импортных материальных активов в связи с изменением валютного курса является дополнительное отражение записей на счетах в иностранной валюте.

Среди имеющихся проблем совершенствования производственного учета достаточно значимой является учет затрат по использованию основных средств, которые играют важную роль в формировании себестоимости продукции. Поэтому в работе значительное внимание уделено методическим подходам к формированию оценки активов, в том числе основных средств, которая подвержена влиянию значительного и быстрого изменения стоимости оценок составляющих затрат при низкой платежеспособности предприятий. Обосновано предложение капитализировать проценты за кредит, уплаченные после ввода в действие основных средств, разницу между первоначальной учетной стоимостью объектов основных средств и их оплатой при товарообменных операциях, а также затраты по капитальному ремонту. Затраты по капитальному ремонту аналогично затратам на модернизацию и реконструкцию оказывают влияние на остаточную стоимость ремонтируемого объекта. В этой связи необходимо пересмотреть действующий порядок амортизации основных средств, так как затраты по капитальному ремонту уменьшают начисленный износ по объекту и одновременно увеличивают его остаточную стоимость. Эта остаточная стоимость должна быть амортизирована исходя из предполагаемого срока эксплуатации отремонтированного объекта. Такой подход не повлияет на финансовое положение хозяйствующих субъектов даже в условиях инфляционной экономики, так как в рамках действующего законодательства уменьшения амортизационного фонда в связи с капитализацией затрат по ремонту приведет к увеличению льготированной прибыли при осуществлении предприятиями капитальных вложений. В этом случае достигается возврат средств на ремонт, увеличивающих остаточную стоимость объекта, путем быстрого превращения их в оборотные активы за счет льготы по налогу на прибыль. В конечном счете такой порядок корректировки остаточной

стоимости основных средств обеспечивает обоснованное включение их стоимости в состав себестоимости производимой продукции.

Проблемная ситуация возникает у субъектов хозяйствования при приобретении ими у других предприятий бывших в использовании основных средств, покупная стоимость и расходы по приобретению которых представляют их балансовую стоимость и должны быть амортизированы. При оприходовании в качестве вклада в уставный капитал основных средств, ранее амортизированных, но получивших новое стоимостное выражение вследствие экспертной оценки их физического состояния, возникает вполне обоснованная и необходимая “переамортизация” объектов. Определено, что начисление амортизации в таких случаях должно производиться не по действующим единым нормам амортизационных отчислений, а исходя из предполагаемого срока полезного использования. В связи с этим следует пересмотреть утвержденный Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” порядок формирования первоначальной стоимости бывших в эксплуатации объектов, в соответствии с которым в нее включается сумма их износа. Такое решение не поддается ни теоретическому, ни практическому обоснованию, так как нельзя формировать первоначальную стоимость с учетом начисленного износа. Первоначальная стоимость таких объектов должна формироваться из затрат на приобретение и их остаточной стоимости. Смысл такого подхода заключается в том, что эта первоначальная стоимость объекта будет аналогом его модернизированной стоимости, которая будет меньше стоимости нового объекта.

Использование трудовых ресурсов в значительной степени определяет результативность производственного процесса. Выражением их стоимостной оценки является заработная плата, по уровню которой можно судить об эффективности производства как в целом в обществе, так и на конкретном предприятии. В результате проведенного анализа обоснован и сделан вывод о том, что дополнительная оплата в виде премиальных выплат за производственные результаты должна в полной мере включаться в себестоимость продукции. Включение указанных расходов в себестоимость продукции имело бы важное значение, так как при низком уровне среднемесячной заработной платы ограничительные меры по включению в себестоимость выплат системы премирования снижают их стимулирующую роль. Более того, прибыли, остающейся в распоряжении хозяйств, для возмещения таких выплат у многих нет.

Для представления сведений статистической отчетности по оплате труда и для целей налогообложения натуральные выплаты должны быть отражены в учете по средним ценам реализации. В соответствии с установленными требованиями следует учесть разницу между реализационной стоимостью и фактической себестоимостью выдаваемой продукции в качестве фонда заработной платы по дебету счета 88 “Фонды специального назначения”, субсчету “Фонд потребления” и кредиту счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”. В годовой отчетности (ф. 5-АПК) заработная плата, выданная натурой (продукцией, услугами), включается составной частью в фонд заработной платы.

Управленческие расходы каждого хозяйствующего субъекта возникают в результате целенаправленного воздействия на свою деятельность для повышения ее эффективности. В новых условиях хозяйствования значимость отдельных затрат изменилась и в этой связи необходимо было уточнить их содержание и дать обоснование для отражения в системе бухгалтерского учета. Анализ накопленного опыта учета данных расходов и теоретических исследований позволяет сделать вывод о неправомерности учета отдельных видов затрат, имеющих целевую направленность в составе управленческих расходов и даны рекомендации прямого отнесения их по объектам учета. Предложено общепроизводственные расходы в нормативном размере распределять ежемесячно по объектам учета растениеводства и животноводства в целом по хозяйству без распределения по структурным подразделениям, а в конце года производить корректировку. Даны рекомендации по распределению общехозяйственных расходов на все сферы деятельности предприятия, что позволит снять многие проблемные вопросы учетно-налоговой практики, оказывающей влияние на формирование показателя себестоимости и налогооблагаемой прибыли. Результаты проведенного исследования дают основание утверждать, что система полного распределения управленческих расходов по объектам делает более логичной процедуру исчисления прибыли, а себестоимость должна отражать все расходы хозяйствующего субъекта по производству продукции. Не имеет экономической целесообразности исчисление себестоимости продукции в разрезе структурных подразделений, так как такой показатель ни теоретически, ни практически не востребован. В этой связи нет оснований для учета и распределения расходов по управлению и обслуживанию производства по подразделениям. В нормативном порядке общехозяйственные расходы должны быть включены в первоначальную стоимость объектов инвестиционного характера, а также в себестоимость реализуемой продукции (работ, услуг) вспомогательных и обслуживающих производств.

В третьей главе “Налоги в системе производственного учета” исследованы сущность и роль налогов в формировании производственных затрат, обоснована их оптимизация и выявлено влияние на формирование себестоимости продукции, установлена взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета, определен характер этого взаимодействия и перспективы.

Современный механизм взаимоотношений субъектов предпринимательства с государством определен налогообложением, сущность которого заключается в изъятии государством определенной части валового общественного продукта для формирования бюджета. Одной из проблем в создании рациональных систем налогообложения является классификация налогов, обуславливающая выбор источников обложения и ставок налогов в зависимости от особенностей их исчисления, уплаты и возмещения за счет соответствующего источника.

Анализ классификационных признаков налогообложения и их практического преломления позволяет сделать вывод о неправомерности включения налогов в состав затрат хозяйствующих субъектов, так как в сложившейся ситуации налоговый механизм определяет формирование затрат с целью налогообложения.

Включение налогов в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) не дает представления о реальной базе для исчисления доходности хозяйствования, так как налоги приобрели превращенную форму затрат. Утверждается, что источником формирования (возмещения) налогов не могут выступать затраты на стадии процесса производства. Записи на счетах бухгалтерского учета рассмотренных налогов и налоговых платежей по дебету счетов затрат и кредиту счетов расчетов с бюджетом отражают субъективное начало в категории “себестоимость”.

Учетная отечественная практика свидетельствует, что практический механизм бухгалтерского учета формируется под сильным и целенаправленным воздействием законодательно регулируемого налогообложения. Техника исчисления налогов определяет не столько функциональное содержание налогового механизма, сколько методические подходы к постановке бухгалтерского учета в целом и производственного — в частности. В этой связи многие экономические категории процесса воспроизводства такие, как себестоимость, прибыль, рентабельность получают не соответствующее им в теории практическое содержание. Возникла ситуация: в бухгалтерском учете не формируются реальные показатели хозяйствования. Это приводит к необходимости формировать бухгалтерские концепции с налоговым преломлением. Обеспечить взаимосвязь бухгалтерского учета и налогообложения можно при условии формирования реальных показателей результативности хозяйствования и необходимого информационного поля для действующего налогового законодательства.

Проведенное исследование степени зависимости производственного учета от налогообложения позволило сделать важный вывод, что система бухгалтерского учета формирует информационную базу в соответствии с требованиями законодательства, в том числе и налогового. В этой связи финансовая отчетность, составленная по данным такой информации, не соответствует реальному финансовому состоянию хозяйствующего субъекта.

Следовательно, себестоимость не отражает всех производственных затрат, так как сверхнормативная их часть возмещается за счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли. В результате получается, что один и тот же вид расходов, имеющий одно целевое назначение, не признается таковым в сверхнормативном размере. Бухгалтерские записи по дебету счета 81 “Использование прибыли” на списание производственных затрат показывают экономическую несостоятельность таких операций, так как прибыль не может использоваться на покрытие затрат простого воспроизводства. Она используется на расширенное воспроизводство или на потребление. Следовательно, списание затрат на производство за счет прибыли подтверждает неправильное (необоснованное) исчисление результативного показателя — прибыли.

Списание сверхнормативных производственных затрат за счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли по дебету счета 81 “Использование прибыли” при наличии убытков предприятия представляет собой еще более парадоксальное явление: являясь убыточным, хозяйствующий субъект использует неполу-

ченную им прибыль. В аграрном секторе республики такие предприятия составили в 1999 году 45,6% от общего их числа. Невозможно использовать то, что не создано. В данном случае учетный механизм реализует фискальные интересы (функции) налоговой системы. Счет 81 "Использование прибыли" на практике превратился в "затратный" счет. Из этого следует, что налог на прибыль взимается со значительной части производственных затрат, а не с прибыли. В результате в экономике страны в целом он не может обеспечивать инвестиционные процессы в производстве и прирост капитала.

В качестве выхода из создавшейся ситуации предложено реформирование методологических основ учета затрат на производство продукции в направлении установления регулирования балансовой прибыли для целей налогообложения. Это означает, что все производственные затраты включаются в себестоимость в полном объеме, но не уменьшают базу для исчисления налога на прибыль. Технические проблем при этом практически не возникает. Во-первых, учет сверхлимитных расходов, оказывающих влияние на формирование налогооблагаемой прибыли, осуществляется и в настоящее время только в течение года на счете 31 "Расходы будущих периодов". Во-вторых, не представляет сложности отражение затрат в регистрах аналитического учета всей суммы с выделением "в том числе сверх установленного норматива". Такая постановка учета затрат не приведет к параллельному учету и увеличению расходов на его ведение. Предполагаемая систематизация затрат в учете и порядок исчисления балансовой прибыли радикально изменяет результатные показатели.

В результате исследования действующего порядка отражения в учете предоставляемых предприятиям налоговых льгот установлена его экономическая несостоятельность и даны рекомендации по их отражению в учете, не затрагивая изменения состояния активов, потому, что они не изменяются. Предложено два варианта: либо в системе синтетических счетов бухгалтерского учета транзитными записями, либо на забалансовом счете "Полученные налоговые льготы". Такой порядок не приведет к отражению в учете фактов, не имевших место в хозяйственной деятельности.

Для отечественной практики налогообложения характерно разнообразие видов налогов, сложность исчисления многочисленных налогооблагаемых позиций. В результате этого значительно возрос объем учетной работы бухгалтерской службы по расчетам налогов. Это привело к возникновению термина "налоговый учет". На страницах отечественных научных и практических литературных источников обсуждение проблемы функционирования налогового учета как системы не нашло отражения, а на практике в его смысл вкладывается вся совокупность учетной работы по расчетам с бюджетом. Однако новизна взаимоотношений хозяйствующих субъектов с государством, определяющаяся развитием различных форм налоговых обязательств, не изменила самой сущности бухгалтерского учета, где формируется вся исходная информация о состоянии этих обязательств.

Существующий характер расчетов с бюджетом не является основой для искусственного формирования понятийного аппарата и разделения функций действующей системы бухгалтерского учета.

Информационной базой для правильного исчисления налогов является, во-первых, сбор и регистрация информации о всех хозяйственных операциях, и во-вторых, ее обработка для целевого представления и использования. А это и есть функция бухгалтерского учета. Если проанализировать процедуру подготовки данных для заполнения деклараций и расчетов по налогам и налоговым платежам, представляемых хозяйствующими субъектами, то можно увидеть, что бухгалтерской службой производятся необходимые процедуры по подготовке данных для этих целей, так как каждый хозяйствующий субъект обязан участвовать в формировании бюджета своего государства в соответствии с действующим налоговым законодательством. Выполнить эту задачу должен бухгалтерский учет в лице конкретных бухгалтерских работников. Учет расчетов с бюджетом — одна из составных частей учета расчетных операций на предприятии, отражаемых на счете 68 "Расчеты с бюджетом" в журнале-ордере № 8-АПК. Аналитический учет организуется в разрезе видов налогов в Ведомости аналитического учета расчетов с бюджетом, в которой записи производятся на основании налоговых расчетов и деклараций. Для записей в учете налоговых позиций используются и первичные документы, такие, как товарные и товарно-транспортные накладные, приходные кассовые ордера, в которых выделены сведения по налогу на добавленную стоимость. Рекомендованы к использованию в качестве регистров накопительного хронологического характера Книга покупок и Книга продаж. Структура и содержание их вполне соответствует Реестру учета реализации продукции и товарно-материальных ценностей, используемому предприятиями аграрного сектора, и Ведомости отгрузки № 16 для предприятий промышленности. Используются для учетных записей и акты налоговых проверок. Следует определить, какими же документами их считать: бухгалтерскими или же специальными налоговыми. По мнению автора, налоговые расчеты и декларации являются бухгалтерскими документами, служащими основанием для записей в учете и одновременно — формами отчетности по налогам и налоговым платежам. Формы налоговых расчетов и деклараций разрабатываются налоговым комитетом республики, а утверждаются им по согласованию с Министерством финансов республики. Эти документы аналогичны для использования в учетных записях таким же документам, по которым производятся записи по другим возникающим у предприятия обязательствам (по расчетам с арендодателями, арендаторами, квартиросъемщиками, за содержание детей в дошкольных учреждениях и др.).

Таким образом, раскрытием практического содержания работы по учету расчетов с бюджетом на предприятии аргументированно обоснован вывод о несостоятельности утверждений о появлении отдельного налогового учета.

Результаты анализа состава отчетности о налоговых платежах и изучения организации учетно-аналитической работы в инспекциях налогового комитета позволяют утверждать, что в республике сложилась система формирования нало-

говой отчетности, а не налогового учета, и представить ее в виде трехуровневой структурной модели образования и преобразования информационных потоков:

- информационная база системы бухгалтерского учета на предприятии;
- отчетность первичного структурного налогового звена — районной инспекции налогового комитета;
- сводная налоговая отчетность по государственному комитету республики.

Исходя из этого предложено регламентировать в Налоговом кодексе республики систему формирования налоговой отчетности, а не налогового учета.

В четвертой главе “Методология и методики производственного учета” рассмотрена взаимосвязь производственного учета и калькулирования себестоимости продукции, раскрыты и уточнены сущность метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции, сформулированы принципиальные основы калькулирования.

Исследованы методические позиции, характеризующие производственный учет в качестве органичной системы, в состав которой входит учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Установлено, что именно в качестве системы производственный учет обеспечивает рациональное управление производством, так как взаимосвязь учета затрат и калькулирования обеспечивает оптимальный выбор технологических процессов в организации и специализации производства и является основным критерием оценки целесообразности и эффективности производства определенных видов продукции (работ, услуг).

В диссертационной работе на основании представленной системы взаимосвязи учета затрат и калькулирования утверждается, что нельзя признать их в качестве параллельных и невзаимосвязанных процессов, т.е. независимых друг от друга. Это две стороны одного целого, каждый из них не может быть только первопричиной и в то же время только следствием одного из них. Учет затрат может быть организован для целей калькулирования, если поставлена такая задача, и в то же время калькулирование может обуславливать необходимость соответствующей организации учета затрат. Но в то же время функция производственного учета по контролю затрат в процессе производства может быть выполнена без калькуляции. Данный анализ рассмотренной взаимосвязи позволяет сделать важный вывод, что показатель себестоимости не может быть достоверным в ситуациях, когда учет затрат предопределяет калькулирование, т.е. он является первичным в технологической модели производственного учета, так как регламентированный состав затрат определяет сущностный, качественный и количественный уровень себестоимости, что соответствует современной учетной практике. И наоборот, достоверность показателя себестоимости воздействует на учет затрат в направлении отражения всех производственных затрат, в том числе и регулируемых законодательством.

Определено, что цели управления производственной деятельностью устанавливают степень взаимозависимости и самостоятельности учета затрат и калькулирования и именно такой подход к определению их взаимосвязи признан в работе исходным в понимании методов учета затрат и калькулирования, исследо-

ванию которых в диссертации уделено значительное место. В работе подробно рассмотрены мнения многих отечественных и зарубежных экономистов. В результате изучения данного вопроса утверждается, что метод учета затрат — это совокупность приемов и способов, которая обеспечивает достоверное и всестороннее отражение производственных затрат по объектам учета. Многообразие приемов и способов учета затрат нельзя считать методами. Только их совокупность составляет метод учета затрат на производство. Каждый из рассмотренных выше приемов и способов (простой, попередельный, попроцессный, однопозиционный, позаказный, позаказно-коэффициентный, пофазный, двухфазный, однофазный, прямого отнесения, косвенного отнесения, транзитный, попроцессный, нормативный) представляет собой элемент метода учета затрат на производство. Каждый из них способствует полному и всестороннему отражению затрат по объекту учета. Важен учет затрат и в целом по всему объекту, и по переделам, заказам, фазам производства, а также использование приемов прямого, косвенного и транзитного отнесения, использование нормативов. Однако они не являются методами учета затрат, а лишь составными элементами. Не может быть множества методов учета затрат, а существует один метод учета затрат, позволяющий давать объективную картину фактических производственных затрат по объектам учета.

Установлено, что многими экономистами, как отечественными так и зарубежными, за основу определения метода принимается объект калькулирования. С этим согласиться нельзя по той причине, что производственный учет в целом, а тем более его составную часть — учет затрат, нельзя признать только калькуляционным. Учет затрат должен обеспечить отражение всех произведенных затрат в производственном процессе согласно его технологии. В этом его функциональная направленность. При этом не всегда ставится цель исчислять себестоимость продукции. Функции учета затрат определены не только целью исчисления себестоимости, но и их отражением в целях прогнозирования и регулирования в разрезе элементов контроля по принципу “приход” — “расход” и формирования конечного результата деятельности как предприятия в целом, так и его структурных подразделений (центров ответственности за формирование затрат).

Предложено в целях единообразного понимания сущности метода учета затрат и совокупности приемов и способов его составляющих в Рекомендациях по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий в разделе 3, изложить его определение и привести перечень возможных его приемов и способов. Применение конкретных из них на каждом предприятии должно определяться его учетной политикой, которая зависит от особенностей хозяйственной деятельности. Для систематизации всего многообразия приемов и способов учета затрат рекомендована их классификация.

Логическим завершением проведенного исследования о методах производственного учета является утверждение о том, что решение вопроса о методе калькулирования себестоимости должно быть аналогичным изложенной точки зрения по вопросу о методе учета затрат. Калькулирование себестоимости основывает-



ся, конечно же, на данных учета, но это не значит, что учет затрат и калькулирование имеют единые методы.

Метод калькулирования представляет собой научно обоснованную совокупность приемов для определения себестоимости продукции. Суть метода в том, как определить и найти количественное и качественное значение единицы и всей продукции. Ошибочность понимания метода привела многих экономистов к тому, что такие приемы и способы калькулирования, как суммирование, исключение затрат, распределение, прямой расчет, использование коэффициентов и другие, представлены у них методами. Научной основы для такого представления нет, так как обеспечить достижение конечной цели калькулирования — определение себестоимости единицы продукции — может только сам метод калькулирования. Метод призван и должен дать полную экономическую характеристику предмету исследования. Суммирование или исключение затрат, или распределение затрат и другие приемы не могут дать исчерпывающее экономическое обобщение показателя себестоимости единицы продукции, так как они являются лишь отдельными элементами метода калькулирования себестоимости продукции, выполняющими определенные функции в процессе полного отражения предмета изучения.

Следовательно, метод калькулирования существует самостоятельно, отдельно от метода учета затрат, так как они имеют различные предметы исследования и специфические, присущие каждому из них, приемы и способы исследования.

Практическая реализация теоретических положений во многом зависит от их нормативного регулирования. В диссертационной работе обосновано положение о том, что в выработке правильного понимания методов учета затрат и калькулирования, а также приемов и способов является их обязательное регламентирование нормативно-правовыми документами и инструктивными указаниями. Предложено структуру и содержание нормативного документа по организации производственного учета изменить и дополнить в следующем порядке. В Рекомендациях по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий должны быть выделены общие положения в разделах 3 и 4, в которых следует раскрыть общие принципы учета затрат, формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и ее калькулирования. В общих положениях должны быть определены объекты учета затрат и объекты калькулирования, даны их определения и толкования. Необходимо раскрыть содержание методов учета затрат и калькулирования, показать в полном объеме присущие им приемы и способы, сделать акцент на детализацию и конкретизацию использования на каждом предприятии в его учетной политике регламентированных баз распределения затрат и видов калькуляционных единиц. Предлагаемое совершенствование нормативного регулирования системы производственного учета позволяет квалифицировать ее как полную, достоверную и научно обоснованную.

В диссертационной работе нашло отражение исследование принципов калькулирования. Установлено, что технологические и организационные особенно-

сти производства, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы, в основу которой должны быть положены соответствующие принципы. Принципы не могут быть произвольными, так как они выражают суть исследуемого предмета путем его последовательного наблюдения.

По существу рассматриваемого вопроса сделан вывод о том, что необходимо различать принципы формирования себестоимости и принципы ее калькулирования, которые существуют объективно и определяют последовательность функционирования калькулирования в качестве предмета исследования и учетной практики. Исходя из этого выделены и сформулированы принципы организации производственного учета и принципы формирования и калькулирования себестоимости, представив их позициями более высокого порядка, и изложены в следующей системной последовательности:

- общие принципы организации производственного учета;
- принципы формирования себестоимости;
- принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Предлагается изложенные принципы первого и второго уровня отразить в указанной последовательности в нормативных актах, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг), так как они выражают объективность ее формирования на стадии сбора данных о предпринимательской деятельности по извлечению дохода. Даны рекомендации по обоснованию необходимости процедуры калькулирования конкретными особенностями функционирования каждого хозяйствующего субъекта и отражению ее в сформированной предприятием учетной политике в отдельном разделе, который можно определить как “Процедура калькулирования себестоимости продукции”.

Практическое развитие изложенных принципиальных подходов калькулирования себестоимости продукции отражено в предлагаемых усовершенствованных методиках оценки незавершенного производства и исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты исследования теоретических и практических положений производственного учета позволили обосновать следующие выводы и предложения.

1. Анализ учетной практики и теоретическое ее осмысление свидетельствуют о несостоятельности утверждения о полном несоответствии действующей отечественной системы бухгалтерского учета современным требованиям и необходимости ее детальной трансформации в соответствии с потребностями рыночных отношений в экономике, которые определяются международными нормами и правилами. Международные стандарты финансовой отчетности носят рекомендательный характер. Придание им обязательности означает игнорирование на-

циональных особенностей экономического уклада общества и соответствующей ему системы бухгалтерского учета. Преобразование бухгалтерского учета не может произойти внезапно. Оно должно осуществляться путем гармонизированного сочетания и увязки национальной системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами. Гармонизация предполагает эволюционный путь приближения к получению финансовой информации, соответствующей международным критериям. Учитывая исторический путь развития и целесообразное использование сформированного базиса учетной практики, основным направлением реформирования предлагается региональное единение по вопросам бухгалтерского учета для России, Беларуси, Украины и стран таможенного союза с целью определения его теоретических основ в соответствии с современным развитием экономики и сохранением традиционных подходов. Учетные стандарты должны быть разработаны для данного региона на основе использования имеющегося учетного фонда и сложившегося его теоретического восприятия.

Развитие новых экономических отношений обусловило новый характер требований к информации об издержках производства и тем самым предопределило целенаправленность исследования формирования информационной базы. Полученные результаты позволили обозначить новые методологические подходы к преобразованию действующей системы управления формированием себестоимости продукции в эффективно управляемую и сформулировать соответствующие ее уровни учетно-аналитического обеспечения. Утверждается, что она является равнозначным аналогом системы управленческого учета, получившего развитие в зарубежных странах, следовательно, нет оснований для его внедрения в качестве управленческой системы, так как в нем отсутствует новое содержание. Эффект функционирования, которым наделяют управленческий учет, присущ и отечественной системе формирования себестоимости продукции при одном важном условии — развитом состоянии отношений в экономике, ориентированных на стимулирующую мотивацию исполнителей, выражающую их материальные интересы. Адаптация системы управления формированием себестоимости продукции к новым условиям хозяйствования скажется на ее результативности. Следовательно, необходимо разумное сочетание отработанной системы формирования себестоимости с гибкими вариантами многообразного процесса развития рыночных отношений.

Цель реформирования экономики может быть достигнута без разрушения ее фундаментальных основ путем изменений мотивации к труду и предпринимательству, что означает самостоятельность хозяйствующих субъектов в организации производства, ценообразовании, использовании в полной мере стимулирующих материальных факторов и ответственностью за принимаемые управленческие решения. В этой связи адекватным должен быть подход и к реформированию бухгалтерского учета. Объективных условий для его деления на финансовый и управленческий и их нормативного введения в учетную практику нет, так как действующая система бухгалтерского учета обеспечивает формирование

информации для любого уровня управления хозяйствующим субъектом [2, 8, 24, 26, 33].

2. Областью познания бухгалтерского учета являются фактическое состояние имущества хозяйствующего субъекта, источники его образования, хозяйственные операции его деятельности, которая включает в себя текущую, инвестиционную и финансовую направленность и осуществляется в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Производственный учет занимает доминирующее положение как в системе формирования себестоимости продукции, так и в системе бухгалтерского учета. Взаимосвязь и взаимообусловленность объектов производственного учета объектами всей системы бухгалтерского учета позволяют определить конкретное выражение его предметной области — фактическое состояние затрат, расходов, а также результативность затрат — выход продукции и установить его границы и функции в пределах текущей деятельности предприятия, направленной на выполнение уставных обязательств. Затраты представляют собой уменьшение экономических ресурсов предприятия или увеличение кредиторской задолженности, это использованные за отчетный период материально-денежные и трудовые ресурсы. Расходы — это часть затрат, ограниченные рамками отчетного периода и соответствующие произведенной и реализованной в этом периоде продукции. Обращение затрат в категорию расходов возможно при следующих условиях:

- затраты должны быть воплощены в себестоимости произведенной продукции;
- затраты должны иметь место в отчетном периоде;
- должен наступить момент признания дохода.

Следовательно, затраты процесса производства образуют производственную себестоимость продукции, а себестоимость реализованной продукции тождественна расходам. Поэтому затраты отчетного периода могут быть либо равными расходам, либо большими. Сущность взаимосвязи между затратами, расходами и себестоимостью продукции состоит в том, что категория “затрат” шире понятия “себестоимость” и что “расходы” — это часть понесенных предприятием затрат. Толкование представленных категорий должно найти отражение в нормативных положениях (стандартах), что обеспечит единое понимание объектов производственного учета и соответствующую методологию изучения. Такая рекомендация является особенно важной в условиях интеграции стран по созданию единого экономического сообщества на постсоветском пространстве [2, 8, 11, 12, 14].

3. Система учета затрат и их контроля на принципах “директ-костинга”, нашедшего широкое распространение на предприятиях стран с развитыми рыночными отношениями, применима и в практике хозяйствования отечественных предприятий, но на уровне подразделений при наличии реформированных внутрихозяйственных экономических отношений. Производственный учет с использованием элементов “директ-костинга” рекомендуется организовать в виде двухуровневой системы, позволяющей сочетать контроль за уровнем прямых

переменных затрат и маржинального дохода с исчислением полной фактической себестоимости продукции в целом по предприятию. На первом уровне учет организуется по подразделениям в разрезе переменных затрат без деления их по объектам учета, а на втором — в целом по предприятию в разрезе объектов учета затрат с исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции. Для практической реализации предложенной модели учета предлагается форма лицевого счета, которая представляет собой накопительный документ для отражения прямых затрат, выручки и маржинального дохода.

Применение данной организационно-технологической модели позволит преобразовать действующую организацию производственного учета деятельности внутрихозяйственных подразделений в определенную систему хозяйствования, обеспечивающую предупреждение и своевременное устранение негативных отклонений в формировании затрат, т. е. достигается самоконтроль подразделений за результатами своей деятельности. Этим самым обеспечивается эффективность хозяйствования предприятия в целом [8, 25, 27, 28, 29, 30].

4. Полная и достоверная оценка используемых ресурсов в значительной степени определяет конечный результат деятельности. Для ее формирования предложена усовершенствованная методика учета материальных ценностей, используемых в производстве, с учетом как по заготовлению и хранению, что позволяет определить их уровень для исчисления фактической себестоимости на любой стадии нахождения в запасе. Для этого сформулирован полный перечень транспортно-заготовительных расходов и расходов по их хранению для отражения на отдельном синтетическом счете, внутреннее строение которого и порядок записей на нем обеспечивает детализацию информации в разрезе материальных ценностей для отдельных производств и видов расходов.

Обоснована необходимость корректировки оценки производственных запасов в условиях гиперинфляции и предложена методика переоценки материалов, приобретенных за иностранную валюту, которая позволяет на любой стадии учетного процесса определить их стоимость в соответствии с действующим валютным курсом Национального банка.

Результаты изучения сложившегося порядка использования в производственном процессе средств труда являются основанием для его совершенствования в следующих направлениях. Системный подход в изучении проблемы формирования первоначальной стоимости основных средств и ее преобразование в затраты на производство продукции позволил обосновать ее содержание и определить функциональные границы. В первоначальной стоимости основных средств должны быть капитализированы все расходы по их формированию в качестве объектов учета в том числе и проценты за кредит независимо от срока их уплаты, а также расходы на проведение капитальных ремонтов, так как они уменьшают начисленный износ по объектам и одновременно увеличивают их остаточную стоимость.

В отличие от действующего обоснован и изложен новый подход к формированию первоначальной стоимости приобретаемых основных средств, бывших в

эксплуатации, который предусматривает включение в нее затрат на приобретение и их остаточной стоимости. Первоначальная оценка такого объекта будет аналогом его модернизированной стоимости, которая будет меньше стоимости нового объекта. Как следствие, обоснован и иной порядок начисления амортизации по таким объектам — исходя из предполагаемого срока их полезного использования. Сделан вывод об установлении соответствия амортизационного периода сроку физического износа и включении недоамортизированной стоимости основных средств в затраты на производство продукции [7, 8, 13, 15, 17, 19, 32].

5. Учет и распределение расходов по обслуживанию и управлению производством затрагивает многие проблемные вопросы теории и практики, для решения которых исследовано их современное состояние и обоснованы направления совершенствования. Предлагается методика учета и распределения общепроизводственных расходов, предусматривающая целенаправленное отражение отдельных элементов данных расходов по конкретным объектам учета затрат, минуя процесс обобщения и распределения. Доказана целесообразность их распределения в сельскохозяйственном производстве в течение отчетного года по установленному предприятием нормативу, а также изложен новый подход к их учету и распределению, который заключается в обосновании нецелесообразности исчисления себестоимости продукции структурных подразделений вследствие невосприимчивости такого показателя практикой хозяйствования и как следствие — отсутствие необходимости их распределения по подразделениям.

Достоверность показателя себестоимости продукции в значительной степени также обусловлена методикой учета и распределения общехозяйственных расходов. Анализ современных направлений отражения данных расходов в учете, рассмотрение их состава во взаимосвязи с организацией и управлением предприятия позволили обосновать правомерность и целесообразность исчисления полной, а не “усеченной” себестоимости и распределения общехозяйственных расходов для включения в полную себестоимость произведенной продукции, являющейся базовым критерием ценовой политики хозяйствующего субъекта. Для достижения указанной цели по обеспечению достоверности себестоимости продукции определены направления списания данных расходов на различные сферы деятельности предприятия, включая вспомогательные и обслуживающие производства, а также капитальные вложения [2, 6, 8, 21].

6. В ходе исследования установлена неправомерность действующего порядка списания производственных затрат за счет чистого финансового результата деятельности и показана экономическая несостоятельность бухгалтерских записей по дебету счета “Использование прибыли”, так как прибыль не может быть использована на покрытие затрат простого воспроизводства. Такие записи свидетельствуют о необоснованном исчислении результативного показателя — прибыли и о том, что налог на прибыль взимается со значительной части производственных затрат, а не с прибыли. Следовательно, в экономике страны в целом показатель прибыли не может обеспечивать инвестиционные процессы в произ-

нодстве и прирост капитала. В качестве выхода из создавшейся ситуации предложено следующее направление реформирования методических основ учета затрат на производство — осуществление регулирования балансовой прибыли для целей налогообложения. Предлагаемая методика отражения в учете формирования реальных показателей себестоимости и прибыли, заключающаяся в новой систематизации производственных затрат с целью их учета сверх установленного норматива, исключает возникновение параллельного учета и не означает переход на так называемый “налоговый учет”.

Детальное рассмотрение вопроса об отражении в учете налоговых льгот, получаемых хозяйствующими субъектами в связи с тяжелым финансовым положением и вследствие этого налоговой неплатежеспособностью, свидетельствует о том, что действующий механизм их отражения в учете не раскрывает сущности в определении состояния и изменения активов предприятия в результате их предоставления. Для решения этого вопроса в диссертации рекомендовано два варианта, любой из которых может быть нормативно регламентирован инструктивными положениями. Первый предусматривает отражение получаемых льгот в системе счетов бухгалтерского учета, не затрагивая состояния активов, потому что они не изменяются. Сущность второго варианта состоит в том, что получаемые льготы рекомендовано отражать на забалансовом счете “Полученные налоговые льготы”. Такой порядок также не приведет к отражению в учете фактов, не имевших место в хозяйственной деятельности. Во взаимосвязи с данными рекомендациями предложен иной, в отличие от принятого, подход к проверке целевой направленности использования полученных льгот [8, 33].

7. Функционирование налогового механизма возможно только во взаимодействии с системой бухгалтерского учета, в которой трансформированно отражается все многообразие налоговых взаимоотношений субъектов налогов с государством. Однако новизна этих взаимоотношений не изменила сущности бухгалтерского учета, где формируется все исходная информация о состоянии налоговых обязательств. Обоснованность такого суждения подтверждается учетной практикой и приводит к выводу об отсутствии оснований для утверждения о появлении отдельного налогового учета. Есть две мировые тенденции в теории и практике: первая отражает сильное влияние государственного налогового регулирования; вторая свидетельствует о преобладании интересов собственников в формируемой финансовой отчетности и либерализма регулирования бухгалтерского учета. Для Республики Беларусь характерна первая модель взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения. Следовательно, существует взаимодействие и обусловленность бухгалтерского учета налогообложением, но не трансформация его в налоговый. Очевидна не состоятельность аргументов для утверждения и трактования новых категорий и понятий, которые не отвечают реальной действительности и не регулируются законодательством. Из этого следует, что в литературе должна находить отражение законодательно признанная и содержательно обоснованная терминология в целях ее единообразного понимания и толкования как в процессе обучения, так и в практической работе.

Изучение действующей организации учетно-аналитической работы по формированию информационной базы для составления налоговой отчетности позволило определить трехуровневую систему ее образования и преобразования в целом по республике:

- информационная база системы бухгалтерского учета на предприятии;
- отчетность первичного структурного налогового звена — районной инспекции налогового комитета;
- сводная налоговая отчетность по государственному налоговому комитету республики.

Следовательно, в разрабатываемом в республике Налоговом кодексе экономически правомерно и целесообразно следует отразить регламентацию системы формирования налоговой отчетности, а не налогового учета, что соответствует действительности, и схему ее обоснованного построения с целью недопущения излишнего роста информационных потоков и увеличения расходов на получение информации [8, 20, 33].

8. Исследование производственного учета в качестве локальной информационной системы, предназначенной для конкретных объектов и имеющей свою предметную область с заданными функциями, позволило обосновать механизм взаимосвязи между такими ее элементами как учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и основополагающие принципы их методологии. Установлено, что эта взаимосвязь между ними обусловлена системным рядом методических позиций, обусловленных целями каждого из них и являющихся средством их достижения.

Важным является вывод о влиянии каждого из данных элементов на достоверность показателя себестоимости. Если учет затрат предопределяет калькулирование, то есть является первичным в технологической модели производственного учета — показатель себестоимости не может быть достоверным. И наоборот, если калькулирование определено целью достижения достоверности показателя себестоимости, то оно воздействует на организацию учета затрат в направлении отражения всех производственных затрат, в том числе законодательно регулируемых.

Развитие методологии учета затрат происходит эволюционно, адекватно прогрессу в технологическом процессе производства. Поэтому метод учета затрат, представляя собой путь исследования в достижении поставленной цели, призван отразить этот процесс формирования затрат применительно к конкретным объектам производства. Следствием такого подхода к рассмотрению сущности метода является вывод о том, что не может быть множества методов учета затрат, а существует один, позволяющий раскрывать целевое формирование производственных затрат. Метод учета затрат — это совокупность приемов и способов для отражения производственных затрат в соответствии с поставленными целями. Исходя из этого, определено, что нормативный учет функционирует как один из приемов метода учета затрат на производство. Применение на отдельном пред-



приятии конкретных приемов и способов должно определяться его учетной политикой, обусловленной особенностями хозяйственной деятельности.

Органическая взаимосвязь учета затрат и калькулирования в значительной степени влияет и на формирование представления о методе калькулирования. В этой связи исследование понятия метода калькулирования проведено в соответствии с методическим подходом к определению понятия метода учета затрат. Установлено, что метод калькулирования представляет собой научно-обоснованную совокупность приемов и способов определения количественного и качественного значения единицы и всей продукции. По результатам анализа многообразия суждений по этому вопросу утверждается, что обеспечить достижение конечной цели калькулирования — определения себестоимости единицы продукции — может только сам метод калькулирования. Поэтому нет научной основы для представления приемов и способов в качестве методов калькулирования. Метод калькулирования существует самостоятельно отдельно от метода учета затрат, так как они имеют различные предметы исследования и специфические, присущие каждому из них, приемы и способы исследования. Следовательно, метод калькулирования опосредован техническими особенностями производства и является зависимым от них. Поэтому метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции представляет собой интегрированную совокупность приемов и способов проведения расчетов.

Для практической реализации методологии учета затрат и калькулирования себестоимости с целью получения ожидаемого эффекта в достижении цели их познания и изучения рекомендовано произвести регламентацию методов учета затрат и калькулирования с представлением их состава, приемов и способов в нормативных документах по формированию состава затрат и исчислению себестоимости продукции. В этой связи обоснована целесообразность системной реструктуризации действующих Рекомендаций по учету затрат и калькулирования себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий [3, 4, 8, 9].

9. Анализ и обобщение различных подходов к решению конкретных вопросов калькулирования показывает, что его сущность определяется как информационная система аналитических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции с присущими ей основополагающими принципами. Принципы не могут быть произвольными, так как они выражают суть исследуемого предмета путем его последовательного наблюдения. Исходя из такой предпосылки, утверждается, что необходимо различать принципы формирования себестоимости продукции и принципы ее калькулирования. Развитие этого положения представлено в следующей трехуровневой иерархической системной последовательности:

- общие принципы организации производственного учета;
- принципы формирования себестоимости;
- принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Сделан вывод о том, что принципы первого и второго уровней должны найти свое отражение в нормативных указаниях, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг), так как они выражают этот процесс на стадии сбора данных в процессе производства. Принципы третьего уровня раскрывают порядок и последовательность самой процедуры калькулирования и поэтому должны находить отражение в отдельном разделе сформированной предприятием учетной политики. Основные принципы калькулирования себестоимости представлены следующими обобщающими признаками процедуры исчисления себестоимости продукции: классификация затрат (либо по элементам, либо в разрезе калькуляционных статей); перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц; последовательность закрытия счетов с учетом особенностей производства; метод калькулирования с характеристикой и указанием каждого способа и приема всей совокупности калькуляционных расчетов и обоснованием баз распределения затрат; наличие и обоснование необходимости поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования; порядок оценки; объекты и распределение затрат незавершенного производства.

Практическое развитие принципиальных подходов к формированию себестоимости продукции нашло отражение в предлагаемых усовершенствованных методиках оценки незавершенного производства и исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства [1, 10, 23, 31].

**Монографии и брошюры**

1. Булкин А.С., Папковская П.Я., Бондаренко В.П. Совершенствование учета затрат на эксплуатацию и содержание машинно-тракторного и автомобильного парков, выполненных ими работ и оказанных услуг. — Минск: БелНИИНТИ, 1982. — 40 с.
2. Папковская П.Я. Учет затрат на производство сельскохозяйственной продукции. — Минск: Ураджай, 1984. — 48 с.
3. Методические указания по организации нормативного учета затрат производства и калькуляции себестоимости продукции животноводства / И.Н. Белый, А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская и др.; Под ред. И.Н. Белого. — Минск: БГИНХ, 1987. — 39 с.
4. Методические указания по организации нормативного учета затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг вспомогательных производств / И.Н. Белый, А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская и др.; Под ред. И.Н. Белого. — Минск: ВНИПИ, 1989. — 23 с.
5. Папковская П.Я. Организация учета на совместных предприятиях. — Минск: Экаунт, 1993. — 26 с.
6. Папковская П.Я. Служебная командировка. — Минск: Информпресс, 1997. — 70 с.
7. Папковская П.Я. Учет операций с иностранной валютой. — Минск: Информпресс, 2000. — 104 с.
8. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. — Минск: Информпресс, 2001. — 216 с.

**Статьи в научных сборниках, журналах и информационных бюллетенях**

9. Папковская П.Я. О совершенствовании производственного учета и калькулирования себестоимости продукции // Бухгалтерский учет. — 1980. — № 6. — С.32–33.
10. Папковская П.Я. Вопросы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции растениеводства // Вопросы экономики и организации сельскохозяйственного производства: Сб.ст. — Минск, БелНИИЭОСХ, 1981. — С.127–131.
11. Папковская П.Я. Об учете распределения затрат машинно-тракторного парка // Вопросы экономики и организации сельскохозяйственного производства: Сб. ст. — Минск: БелНИИЭОСХ, 1982. — С.175–178.
12. Папковская П.Я. Совершенствование аналитического учета затрат по машинно-тракторному парку // Экономические вопросы развития сельского хозяйства БССР: Межвед. темат. сб. — Минск: БелНИИЭОСХ, Ураджай, 1983. — Вып. 13. — С.139–142.
13. Папковская П.Я. Учет и контроль использования материальных ресурсов в системе управления производством // Экономические вопросы развития

- сельского хозяйства БССР: Межвед. темат. сб. — Минск: БелНИИЭОСХ, Ураджай, 1985. Вып. 15. — С.101–107.
14. Папковская П.Я. Организация учета производства на осушенных землях. — Минск: БелНИИНТИ, 1984. — 4 с.
  15. Папковская П.Я. Организация чековой формы оперативного контроля затрат в растениеводстве. — Минск: БелНИИНТИ, 1986. — 4 с.
  16. Тихонко М.И., Папковская П.Я. Организация журнально-ордерной формы учета. — Минск: БелНИИНТИ, 1987. — 4 с.
  17. Папковская П.Я. Совершенствование чековой формы контроля затрат // Бухгалтерский учет, финансы, кредит и статистика: Респ. межвед. сб. научн. тр. — Минск: Вышэйшая школа, 1988. — Вып. 19. — С.14–17.
  18. Папковская П.Я. Организация учета в условиях механизированной обработки информации. — Минск: БелНИИНТИ, 1991. — 4 с.
  19. Папковская П.Я. Дооценка кредиторской задолженности // Нац. экан. газ. — 1995. — 16 жніўня. — № 33. С. — 8.
  20. Папковская П.Я. Совершенствование методических положений учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях // Главный бухгалтер. — 1997. — № 36. — С.73–76.
  21. Папковская П.Я. Документальное оформление и компенсация расходов на служебные командировки за пределы Республики Беларусь // Главный бухгалтер. — 1998. — № 33. — С.52–58.

#### **Тезисы докладов на научных и научно-практических конференциях**

22. Папковская П.Я. Совершенствование учета затрат на производство продукции животноводства // Пути повышения эффективности животноводства и качества продукции: Тез. докл. науч.-практ. конф., Минск, 13–14 нояб. 1980 г. / Бел. науч.-исслед. ин-т научн.-техн. информ. — Минск, 1980. — С.41–42.
23. Папковская П.Я. Вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства // Материалы третьей респ. науч.-практ. конф. молод. ученых / Азербайджанский науч.-исслед. ветеринар. ин-т, Баку, ноябрь 1984. — Баку, 1984. — С.287–288.
24. Папковская П.Я. Совершенствование контроля в условиях внутрихозяйственного расчета // Повышение эффективности сельскохозяйственного производства в условиях его перевода на интенсивный путь развития: Тез. докл. респ. науч.-практ. конф., Житомир, 1985. / Житомирский с.-х. ин-т. — Житомир, — 1985. — С.130–131.
25. Папковская П.Я. Чековая форма контроля затрат и ее совершенствование // Совершенствование учета, анализа и контроля в отраслях народного хозяйства в условиях полного хозрасчета и самофинансирования: Тез. докл. науч.-практ. конф., Минск, 18–19 окт. 1988 г. / Бел. науч.-исслед. ин-т научн.-техн. информ. — Минск, 1988. — С.144–145.

26. Папковская П.Я. Организация информационного обеспечения в условиях внутрихозяйственного расчета // Совершенствование экономического механизма хозяйствования в АПК: Тез. докл. Всесоюзн. науч.-техн. конф., Рига, 28–30 нояб. 1988 г. / Всесоюзн. НИИ экон. с.-х. — Москва, 1988. — С.128–129.
27. Папковская П.Я. Организация учета в условиях арендного подряда // Проблемы совершенствования методов учета и экономического анализа в новых условиях хозяйствования: Тез. докл. межресп. науч. конф., Рига, 22–23 дек. 1998 г. / Латвийский гос. ун-т им.П.Стучки. — Рига, 1988. — С.46–47.
28. Папковская П.Я. Организация учета в условиях хозрасчетных взаимоотношений и аренды // Развитие коллективного и арендного подряда в условиях хозрасчета и самофинансирования: Тез. докл. науч.-практ. конф., Минск, 24–25 апр. 1989 г. / Бел. науч.-исслед. ин-т научн.-техн. информ.— Минск, 1989. — С.79–80.
29. Папковская П.Я. Расчетная цена и оценка в системе бухгалтерского учета // Вклад молодых ученых в исследование новых типов производственных отношений в АПК: Тез. докл. респ. науч.-практ. конф., Минск, 20–21 марта 1990 г. / БелНИИ экон. и орг. с.-х. — Минск, 1990. — С.41–42.
30. Папковская П.Я., Жаркевич М.Ф. Организация учета услуг вспомогательных производств в сельскохозяйственных предприятиях // Проблемы повышения эффективности производства в условиях совершенствования хозрасчета: Тез. докл. науч.-практ. конф., Минск, 21–23 марта 1990 г. / Бел. гос. ин-т народ. х-ва им. В.В. Куйбышева. — Минск, 1990. — С.94–95.
31. Папковская П.Я. Показатели качества сельскохозяйственной продукции в бухгалтерском учете // Экономические проблемы управления качеством: Тез. докл. межд. науч.-практ. конф., Минск, 25–26 марта 1999 г. / Бел. гос. экон. ун-т. — Минск, 1999. — С.120–121.
32. Папковская П.Я. Внешнеэкономическая деятельность и формирование себестоимости продукции АПК // Проблемы стабилизации и экономического роста в Республики Беларусь: Тез. докл. науч.-практ. конф., Минск, 27 окт. 1999 г. / Бел. гос. экон. ун-т. — Минск, 1999. — С.306–307.
33. Папковская П.Я. Методологические аспекты формирования себестоимости // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тез. докл. межд. практ. конф., Минск, 20–21 апр. 2000 г. / Бел. гос. экон. ун-т. — Минск, 2000. — С.9–10.

#### **Учебники, учебные и практические пособия**

34. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. для студентов вузов / И.Н. Белый, А.П. Михалкевич, Н.А. Егомостьев, Г.П. Лопаткин, П.Я. Папковская, А.С. Федоркевич. — Минск: Меркаванне, 1994. — 384 с.

35. Папковская П.Я. Учет внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие для студентов вузов. — Минск: Бел. гос. эконом. ун-т., 1995. — 87 с.
36. Папковская П.Я. Учет внешнеэкономической деятельности: Учеб. для учащихся сред. спец. учеб. заведен. — Минск: Мисанта, 1996. — 160 с.
37. Белый И.Н., Папковская П.Я., Михалкевич А.П. Теория бухгалтерского учета: Учеб. для учащихся сред. спец. учеб. заведен. — Минск: Мисанта, 1997. — 154 с.
38. Папковская П.Я. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета. — Минск: Информпресс, 1997. — 183 с.
39. Папковская П.Я. Руководство по заполнению регистров журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. — Минск: Информпресс, 1997. — 54 с.
40. Папковская П.Я. Сборник задач по теории бухгалтерского учета: Учеб. пособие для студентов вузов. — Минск: Мисанта, 1998. — 144 с.
41. Папковская П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: Учеб. пособие для студентов вузов. — Минск: Информпресс, 1999. — 216 с.
42. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. для студентов вузов / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, А.С. Федоркевич, А.Н. Егомостьев. — Минск: Бел. гос. эконом. ун-т., 2000. — 508 с.
43. Папковская П.Я. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета: Производство. Торговля. Валюта. — Минск: Информпресс, 2000. — 190 с.

*Таш-*

### Вытворчы ўлік у АПК: тэорыя, метадалогія, методыкі і арганізацыя

*Улік, вытворчы ўлік, выдаткі, сабекошт, расходы, ўлік выдаткаў, калькуляцыя сабекошту, выдаткі і падаткі, падаткаабкладаемы прыбытак*

**Аб'ектам даследавання** з'яўляецца сістэма бухгалтарскага ўліку Рэспублікі Беларусь цалкам і яго складовая частка — вытворчы ўлік.

**Прадмет даследавання** — тэарэтычныя, метадалагічныя і метадычныя пытанні вытворчага ўліку.

**Мэтаю даследавання** з'яўляецца распрацоўка метадалагічных палажэнняў, метадычных рэкамендацый і мадэляў вытворчага ўліку, якія складаюць аснову накірункаў рэфармавання бухгалтарскага ўліку цалкам пры пераходзе да рыначных адносінаў і якія адпавядаюць сацыяльна-эканамічным зменам у грамадстве.

**Метады даследавання:** агульнанавуковы метады пазнання, аналіз, сінтэз, індукцыя, дэдукцыя, навуковая абстракцыя, сістэмны падыход, даследаванне, параўнанне, абагульненне вопыту, мадэляванне і экспертыза.

**Навуковая навізна атрыманых вынікаў** зводзіцца да наступнага: упершыню навукова абаснавана канцэпцыя агульнай ўліковай палітыкі для краін СНД і мытнага саюза ў якасці інтэграванай сістэмы рэгіянальных стандартаў у бухгалтарскім ўліку; упершыню распрацавана і прапанавана двухузроўневая функцыянальная мадэль вытворчага ўліку на аснове прынцыпаў сістэмы “дзірэкт-косцінг”, якая забяспечвае кантроль прамых пераменных выдаткаў і фарміраванне поўнага сабекошту прадукцыі; прапанованы накірункі рэфармавання метадычных асноў ўліку выдаткаў на аснове рэгулявання прыбытку для падаткаабкладання, механізм узаемадзеяння бухгалтарскага ўліку і падаткаабкладання і мадэль фарміравання падатковай справаздачнасці ў Рэспубліцы Беларусь; навукова сістэматызаваны асновалагаючыя прынцыпы вытворчага ўліку, фарміравання і калькуляцыі сабекошту прадукцыі для канкрэтызацыі вобласці даследавання і вызначэння сутнасці метаду ўліка выдаткаў і метаду калькуляцыі сабекошту прадукцыі; распрацаваны і прапанаваны ўдасканаленыя і новыя методыкі ўліку вытворчых рэсурсаў, ацэнкі незавершанай вытворчасці і калькуляцыі сабекошту прадукцыі.

**Вынікі даследавання** выкарыстаны пры распрацоўцы Закона Рэспублікі Беларусь “Аб унясенні змяненняў і дапаўненняў у Закон Рэспублікі Беларусь “Аб бухгалтарскім ўліку і справаздачнасці (2001 г.), Закону “Аб унясенні змяненняў і дапаўненняў у Закон Рэспублікі Беларусь “Аб аўдытарскай дзейнасці” (2001 г.), Падатковага кодэкса Рэспублікі Беларусь (2001 г.), а таксама Рэкамендацый па ўліку выдаткаў і калькуляцыі сабекошту прадукцыі сельскагаспадарчых прадпрыемстваў (1999 г.).

**Галіна прымянення.** Міністэрства фінансаў, Міністэрства эканомікі і Міністэрства сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь, прадпрыемствы, навукова-даследчыя ўстановы, в.у.

Папковская Пелагея Яковлевна

**Производственный учет в АПК: теория, методология,  
методики и организация**

*Учет, производственный учет, затраты, себестоимость, расходы, учет затрат, калькулирование себестоимости, затраты и налоги, налогооблагаемая прибыль*

**Объектом исследования** является система бухгалтерского учета Республики Беларусь в целом и его составная часть — производственный учет.

**Предмет исследования** — теоретические, методологические и методические вопросы производственного учета.

**Целью исследования** является разработка методологических положений, методических рекомендаций и моделей производственного учета, составляющих основу направлений реформирования бухгалтерского учета в целом при переходе к рыночным отношениям и соответствующим социально-экономическим преобразованиям в обществе.

**Методы исследования:** общенаучный метод познания, анализ, синтез, индукция, дедукция, научная абстракция, системный подход, обследование, сравнение, обобщение опыта, моделирование и экспертиза.

**Научная новизна полученных результатов** заключается в следующем: впервые научно обоснована концепция общей учетной политики для стран СНГ и таможенного союза в качестве интегрированной системы региональных стандартов по бухгалтерскому учету; впервые разработана и предложена двухуровневая функциональная модель производственного учета на основе принципов системы «директ-костинг», обеспечивающая контроль прямых переменных затрат и формирование полной себестоимости продукции; предложены направления реформирования методических основ учета затрат на основе регулирования прибыли для налогообложения, механизм взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения и модель формирования налоговой отчетности в Республике Беларусь; научно систематизированы основополагающие принципы производственного учета, формирования и калькулирования себестоимости продукции для конкретизации области исследования и определения сущности метода калькулирования себестоимости продукции; разработаны и предложены усовершенствованные и новые методики учета производственных ресурсов, оценки незавершенного производства и калькулирования себестоимости продукции.

**Результаты исследования** использованы при разработке Закона Республики Беларусь «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (2001 г.), Закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» (2001 г.), Налогового кодекса Республики Беларусь (2001 г.), а также Рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий (1999 г.).

**Область применения.** Министерство финансов, Министерство экономики и Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, предприятия, научно-исследовательские учреждения, вузы.



Papkovskaya Pelageya Yakovlevna

**The Industrial Account: theory, methodology, methods and structure**

*Financial accounting, industrial and cost accounting, prime cost, expenses, account of expenses, cost's calculation, taxes and expenses, taxable profit*

**The object of the research** is the system of accounting in the Republic of Belarus and its part: the industrial accounting.

**The subject of the research** is the theoretical, methodological and methodical system of the industrial accounting.

**The goal of the research** is development of methodology, methodical recommendations and models of the industrial accounting; reforming of accounting theory in the market economy.

**The methods of the research** are the scientific method of cognition, analysis, synthesis, induction, deduction, scientific abstraction, system approach, inspection, comparison, experience generalization, modelling and examination.

**The most significant results containing scientific novelty** refer to the following: the conceptual approach to the general accounting policy for the CIS and of the customs union as the integrated system of the regional accounting standards; the double-level functional model of the industrial accounting formed on the base of direct-costing, that provides controlling of standart-cost variances and forming of the whole cost of production; the directions of reforming of methodical bases of the cost accounting on the base of profit regulations in the taxation; the mechanism of accounting and taxation coordination and the model of the tax statement in the Republic of Belarus were proposed; basic principles of the industrial and managerial accounting; new accounting methods of industrial resources, assessments of the not-finished production and cost product calculation were developed and proposed.

**The results of the research** have been used in setting up the Law of the Republic of Belarus of changes and additions in the Law of the Republic of Belarus of the accounting and reporting (2001), the Law of changes and additions in the Law of the Republic of Belarus of the audit activity (2001), in Tax code of the Republic of Belarus (2001), and also in the Recomendations on the cost accounting and costing of products in the agricultural enterprises (1999).

**The sphere of the implementation** is Ministry of Finance, Ministry of Economy and Ministry of Agriculture and Provision of the Republic of Belarus, enterprises, sience-research organizations and educational institutions.

Налоговая льгота — Общегосударственный классификатор Республики Беларусь ОКРБ 007-98, ч. 1:22.11.20.600

Подписано в печать 17.05.2001. Формат 60х84/16. Офсетная печать. Бумага офсетная. Усл. печ. л. 2, 5. Тираж 120 экз. Заказ 228

Белорусский государственный экономический университет  
Лицензия ЛВ № 170 от 21.01.1998.  
220070, г. Минск пр. Партизанский, 26

Отпечатано в БГЭУ. Лицензия ЛП № 336 от 16.03.99.  
220070, г. Минск пр. Партизанский, 26