

- осуществлять на отдельном счете учет доходов и расходов от основной отраслевой деятельности, в отличие от сложившейся практики учета выручки от всех видов уставной деятельности на одном счете;
- формировать финансовые результаты по видам деятельности организаций промышленности в результате получения качественно новой информации о доходах и расходах, соответствующей требованиям МСФО и отвечающей потребностям субъектов управления;
- определять финансовый результат от каждого вида деятельности. Это позволит исчислять доходы и расходы во взаимосвязи управленческого и финансового учета, выделять маржинальный доход и движение денежных потоков по видам деятельности.

Литература

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 декабря 2003 г., № 181 // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 6.
2. Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования (утверждено Декретом Президента Респ. Беларусь 16.03. 1999 г. № 11: в ред. Декрета от 17.12. 2007 г. № 8) // Гл. бухгалтер. — 2008. — № 1.
3. Комментарий к Гражданскому кодексу Республики Беларусь : в 2 кн. / отв. ред. В.Ф. Чигир. — 2-е изд. — Минск, Амалфея, 2000. — Кн. 1.

*Статья поступила
в редакцию 25.03. 2011 г.*

В.О. ЗАРЕЦКИЙ

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ФОРМИРОВАНИЕ УСЕЧЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

В 2008 г. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02. 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности» [1] (далее — постановление № 19) в Отчет о прибылях и убытках коммерческих организаций был введен новый показатель — валовая прибыль. Его экономическое содержание отсутствует в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету, кроме того, нет соответствующих методик по формированию показателя себестоимости реализованной продукции как основного фактора при расчете валовой прибыли. Все это обусловило необходимость научно обосновать единые методологические принципы формирования себестоимости реализованной продукции при расчете валовой прибыли.

Прежде всего необходимо раскрыть сущность понятия «себестоимость». В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь отсутствует научно обоснованное определение себестоимости, что является одной из методологических проблем бухгалтерского учета производственных затрат при формировании себестоимости реализованной продукции и валовой прибыли. Данная ситуация характерна также для Российской Федерации, Украины, Молдовы и других стран СНГ. Формулировки себестоимости нет и в МСФО, что вполне объяснимо, так как в стра-

Вадим Олегович ЗАРЕЦКИЙ, магистр экономических наук, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.

нах с развитыми рыночными отношениями большая роль в учетной практике принадлежит управленческому учету. С использованием тех или иных принципов, методов, систем управленческого учета в организациях этих стран формируется информация о себестоимости продукции, которая необходима и целесообразна для руководства в целях выработки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений.

Дефиниция понятия «себестоимость» приведена в Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь (утв. приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 31.12. 2010 г. № 881 (далее — Методические рекомендации № 881)). Согласно данным рекомендациям, себестоимость продукции (работ, услуг) «...представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию» [2, 9]. Похожие определения даются в специальной экономической литературе и экономических словарях. Так, ученые определяют себестоимость как *совокупность затрат, связанных с производством и реализацией продукции* [3, 418; 4, 575; 5, 1072; 6, 17; 7, 491; 8, 367; 9, 379; 10, 367].

Несмотря на единство в определении понятия «себестоимость» в различных источниках специальной экономической литературы, в зависимости от выбранного и утвержденного в учетной политике метода калькулирования величина себестоимости для различных субъектов хозяйствования будет отличаться.

В отечественной и зарубежной учетной теории и практике выработано множество методов калькулирования, т.е. методов по исчислению себестоимости единицы продукции. Тем не менее все их можно классифицировать по определенным критериям. Так, С.А. Николаева, О.Д. Каверина, О.Н. Волкова, В.Э. Керимов и М.А. Вахрушина выделяют три основных критерия классификации:

- 1) в зависимости от объекта калькулирования (позаказный, попередельный, попроцессный);
- 2) от оперативности учета и контроля затрат (калькулирование фактической, нормативной и смешанной (нормальной) себестоимости);
- 3) от полноты включаемых в состав себестоимости затрат (калькулирование полной и неполной (сокращенной, усеченной) себестоимости) [11—14].

До перехода Республики Беларусь на рыночные отношения в учетной практике промышленных организаций применялся на безальтернативной основе один метод, согласно которому в себестоимость включались все затраты на производство и реализацию.

Большое значение при включении затрат в себестоимость продукции имеет группировка затрат по статьям калькуляции, которая предоставляет информацию о целевом использовании производственных ресурсов. Данные о затратах по статьям позволяют оценивать величину незавершенного производства, себестоимость произведенной и реализованной продукции. Кроме того, можно получить информацию о затратах, прямо относимых на произведенную продукцию (прямые затраты), что очень важно для точности формирования себестоимости реализованной продукции. Методические рекомендации № 881 предлагают следующую группировку затрат по статьям:

- «Сырье и материалы»;
- «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера»;
- «Возвратные отходы (вычитаются)»;

- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Основная заработная плата производственных рабочих»;
- «Дополнительная заработная плата производственных рабочих»;
- «Налоги, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды, сборы, отчисления местным органам власти, согласно законодательству»;
- «Расходы на подготовку и освоение производства»;
- «Погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения (прочие специальные затраты)»;
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Технологические потери»;
- «Потери от брака»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Затраты на реализацию» [2, 75—76].

В специальной экономической литературе в зависимости от включаемых в себестоимость статей выделяют несколько ее разновидностей:

технологическая себестоимость — включает прямые производственные затраты цеха (сырье и материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические цели, расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых производством продукции, выполнением работ, потери от брака и др.);

цеховая (сокращенная производственная) себестоимость — включает технологическую себестоимость и общепроизводственные расходы;

производственная себестоимость — состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов;

полная себестоимость реализованной продукции — представляет собой производственную себестоимость, которая стала больше на величину расходов на реализацию [11, 102—103; 15, 673—674].

Метод формирования себестоимости реализованной продукции, при использовании которого в состав себестоимости включаются все затраты на производство и реализацию продукции, сохраняется в настоящее время в учетно-аналитической практике промышленных организаций. Однако он противоречит международной практике, в том числе и МСФО. В промышленных организациях стран с развитыми рыночными отношениями в состав себестоимости реализованной продукции включаются только производственные затраты, т.е. стоимостная оценка ресурсов, которые были использованы *только при производстве продукции* [11—13; 16—20]. Такая система калькулирования в управленческом учете зарубежных стран носит название «Абсорпшен-костинг». Итак, величина производственной себестоимости реализованной продукции, формируемой в отечественных промышленных организациях, отличается от зарубежного аналога.

При использовании в учетной практике системы «Абсорпшен-костинг», когда в состав себестоимости включаются только производственные затраты, такие затраты, как *расходы на подготовку и освоение производства*, не включаются в состав себестоимости реализованной продукции. Однако в отечественной учетной практике названные расходы в период освоения и подготовки новых цехов, агрегатов, производственных участков, новой продукции к производству аккумулируются на счете 97 «Расходы будущих периодов». После запуска нового цеха, участка или новой продукции в производство эти затраты по утвержденным в учетной политике сметным ставкам включаются в состав себестоимости. В зарубежной учетной практике данные расходы списываются на финансовый результат, минуя себестоимость произведенной и реализованной продукции. Такая практика экономически обоснована, так как расходы на подготовку и освоение производства не связаны непосредственно с производственным процессом, т.е.

являются предпроизводственными затратами. Они не формируют материально-вещественную субстанцию производимой продукции, а значит, нет оснований по их отнесению на себестоимость продукции.

Также нелогичным, с нашей точки зрения, является включение в состав себестоимости реализованной продукции таких статей, как «Потери от брака» и «Прочие производственные расходы». По ст. «Потери от брака» в промышленных организациях отражаются: стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов и т.п.); стоимость материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, а также полуфабрикатов собственного производства, испорченных при наладке оборудования сверх технических норм, установленных на эти цели; затраты на исправление брака; затраты по ремонту проданной с гарантией продукции в период гарантийного срока. Согласно определению, данному в Методических рекомендациях № 881, браком в производстве «...считается продукция (изделия) и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и *не могут быть использованы* по прямому назначению или *могут быть использованы* лишь после дополнительных затрат на исправление» (курсив наш. — В.З.) [2, 84], т.е. исходя из выявленных дефектов при технической приемке, брак может быть исправимым и неисправимым или окончательным. В том случае, если проведение мероприятий по исправлению выявленного брака технически возможно и экономически оправдано, затраты по исправлению брака целесообразно отнести на себестоимость производимой продукции. Эти затраты будут являться отклонениями от нормативной себестоимости единицы продукции, и в конечном итоге сумма нормативной себестоимости и данных отклонений составит фактическую себестоимость реализованной продукции. Но если был выявлен окончательный брак, т.е. затраты по исправлению брака не позволят в дальнейшем использовать продукцию по прямому назначению, или же проведение мероприятий по исправлению брака является экономически неоправданным, то в таком случае фиксируются потери от брака. Их целесообразно списывать на убытки от основных видов деятельности, т.е. отражать в конце отчетного периода по дебету счета 90 «Реализация». Такой подход является экономически обоснованным. Используемая в настоящее время методика списания потерь от брака, когда их величина относится на себестоимость производимой продукции, а в дальнейшем включается в себестоимость реализованной продукции, существенно искажает величину себестоимости производимой продукции. Получается, что забракованная продукция увеличивает стоимость продукции данного вида, хотя, по сути, потери от брака напрямую не формируют величину себестоимости продукции, ведь они не предусмотрены технологическим процессом.

По ст. «Прочие производственные расходы» формируются «...затраты по предпродажной подготовке и гарантийному обслуживанию сложной техники, предусмотренные законодательством, а также на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы в части оплаты услуг сторонних организаций» [2, 87]. Итак, данные затраты являются по экономическому содержанию послепроизводственными, а следовательно, не формируют производственную себестоимость реализованной продукции и должны относиться не на производимую или реализуемую продукцию, а на финансовый результат в конце отчетного периода.

Таким образом, *производственная себестоимость реализованной продукции* состоит из следующих статей:

1. «Сырье и материалы»;

2. «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера»;
3. «Возвратные отходы (вычитаются)»;
4. «Топливо и энергия на технологические цели»;
5. «Основная заработная плата производственных рабочих»;
6. «Дополнительная заработная плата производственных рабочих»;
7. «Налоги, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды, сборы, отчисления местным органам власти, согласно законодательству»;
8. «Погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения (прочие специальные расходы)»;
9. «Технологические потери»;
10. «Общепроизводственные расходы».

В первых девяти статьях представлены прямые затраты, относящиеся на себестоимость продукции на основе соответствующих первичных документов и подлежащие нормированию. Общепроизводственные расходы являются косвенными затратами. В течение отчетного периода они аккумулируются на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы», а в конце отчетного периода распределяются на соответствующие виды продукции на основе утвержденной в учетной политике базы распределения.

Производственные затраты могут классифицироваться не только по критерию включения их в себестоимость реализованной продукции. Как справедливо отмечают Ч. Хорнгрен [20, 68] и А.Д. Шеремет [19, 41], прямые и косвенные затраты могут быть переменными и постоянными, т.е. зависящими от объема производства или независящими. Прямые материальные и прямые трудовые затраты всегда являются, как обоснованно отмечает О.Н. Волкова [12, 110], переменными, т.е. их величина всегда зависит от объема выпускаемой продукции. В то же время такие затраты, как погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения, применяемое для производства конкретной продукции и исчисляемое по нормам погашения, или амортизация оборудования, на котором выпускается конкретный вид продукции и рассчитанная по производительному методу, и другие являются *прямыми постоянными производственными затратами*. Косвенные затраты объективно разделить на переменные и постоянные весьма затруднительно, так как многие из них являются полупеременными или полупостоянными. Согласно Типовому плану счетов, общепроизводственные расходы делятся на переменные, которыми выступают расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, и постоянные, которыми являются общецеховые расходы [21].

Деление производственных затрат на переменные и постоянные обретает особую значимость при калькулировании неполной (сокращенной или усеченной) себестоимости продукции. В управленческом учете данная система носит название «Директ-костинг». Однако необходимо отметить, что в настоящее время существует несколько разновидностей директ-костинга, следовательно, сформированная себестоимость реализованной продукции по данной калькуляционной системе у различных промышленных организаций может иметь разный состав затрат. На основании изучения специальной экономической литературы можно выделить следующие виды директ-костинга, когда в состав себестоимости реализованной продукции включаются:

- 1) только прямые переменные затраты на производство и реализацию продукции (классический директ-костинг);
- 2) прямые переменные и косвенные переменные затраты на производство и реализацию продукции;

3) прямые переменные, косвенные переменные, а также прямые постоянные затраты на производство и реализацию продукции (развитой директ-костинг);

4) прямые (переменные и постоянные), косвенные переменные затраты на производство (данная система может использоваться в отечественной учетной системе);

5) прямые материальные затраты на производство (жесткий директ-костинг);

6) прямые (переменные и постоянные) и косвенные (общепроизводственные) затраты на производство (данная система может использоваться в учетной системе Российской Федерации) [11—13; 15—17; 19; 20; 22—24].

Из представленных модификаций директ-костинга следует отметить, что наиболее объективной и экономически целесообразной является четвертая система, использовать которую разрешено в отечественной системе бухгалтерского учета. Приверженцами данной системы являются К. Друри [16] и О.Н. Волкова [12]. Это объясняется тем, что в данной системе затраты делятся на переменные и постоянные в зависимости от объема производства. В первых трех отмеченных моделях директ-костинга на переменные и постоянные делятся производственные затраты, а также затраты на реализацию. Причем такое разделение производится по одному из выбранных факторов (объем производства, объем реализации и т.д.), что существенно искажает данные для дальнейшего анализа и принятия управленческих решений. Ведь производственные затраты зависят или не зависят сугубо от объема произведенной продукции. Причем названный критерий не может применяться к затратам на реализацию. И, наоборот, объем реализации не может служить критерием изучения зависимости и деления производственных затрат на переменные и постоянные.

В то же время четвертая модель директ-костинга не избавлена от недостатков:

во-первых, в состав себестоимости реализованной продукции включаются прямые постоянные затраты, отнесение которых на себестоимость продукции является оправданным скорее из-за учетно-расчетных соображений, чем экономически обоснованным. Ведь данные затраты не зависят от объема произведенной продукции и не составляют ее материально-вещественную форму. Они переносят на изготавливаемую продукцию только свою стоимость, а не свою субстанцию;

во-вторых, в себестоимость реализованной продукции включаются косвенные переменные затраты на производство на основании утвержденной в учетной политике базы распределения. Распределение любых косвенных затрат на себестоимость продукции всегда является условным, а итоговая величина себестоимости априори искаженной, а значит, мало информативной для руководства. Более того, изменяя базу распределения и величину себестоимости, в бухгалтерском учете формируется различная величина валовой прибыли, следовательно, это не дает возможности объективно оценить финансовый результат производственной деятельности промышленной организации и определить рентабельность реализованной продукции.

На основании изложенного и в целях повышения достоверности определения финансовых результатов, в частности однозначной трактовки показателя валовой прибыли, предлагаем в состав себестоимости реализованной продукции включать только **прямые переменные производственные затраты** (прямые материальные и трудовые затраты).

Прямые переменные производственные затраты — это затраты прямо относимые на производимую продукцию и составляющие ее мате-

риально-вещественную форму, а также находящиеся в функциональной зависимости от величины объема производства продукции. Величина прямых переменных затрат подтверждается документально.

Прямые постоянные и все косвенные производственные затраты считаем целесообразным в конце отчетного периода относить на финансовый результат, так как данные затраты прежде всего вменены самим производственным процессом, зависящим от технологии и организации производства.

Величину себестоимости, состоящую из прямых переменных производственных затрат, считаем целесообразным определять как **усеченную себестоимость продукции**. Это является терминологически оправданным, ведь понятие «усеченный (-ая, -ое)», согласно Толковому словарю русского языка С.И. Ожегова, применяется в математике при характеристике таких геометрических тел, у которых «вершинная часть отделена, отсечена плоскостью, параллельной основанию» [25, 838]. По отношению к себестоимости продукции понятие «усеченный (-ая, -ое)» будет означать отделение, отсечение прямых постоянных и косвенных производственных затрат от общей суммы производственных затрат на основании критериев экономической обоснованности включения на производимую продукцию и функциональной зависимости от величины объема производства продукции.

Итак, **усеченная себестоимость реализованной продукции** представляет собой сумму прямых переменных производственных затрат на количество реализованной продукции, включающих потребленные в процессе производства продукции материальные ресурсы, непосредственно составляющие ее вещественную форму, и трудовые затраты, выступающие в виде основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих с начислениями. По прямым переменным производственным затратам также будут оцениваться незавершенное производство и готовая продукция на различных стадиях ее кругооборота.

В целях повышения рационального использования ресурсов считаем целесообразным формировать себестоимость реализованной продукции на основании предварительно разработанных и утвержденных норм прямых переменных производственных затрат. Данный подход по отношению к прямым переменным производственным затратам предусмотрен в Методических рекомендациях № 881 [2], а также в постановлении Министерства экономики Республики Беларусь от 31.08. 2005 г. № 158 «Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов» [26]. В случае выявления отклонений фактической себестоимости, состоящей из прямых переменных производственных затрат, от нормативной (плановой) их целесообразно распределять между величиной незавершенного производства, остатками готовой продукции и реализованной готовой продукции. В итоге, вне зависимости от экономического содержания отклонений фактической себестоимости от нормативной (перерасход или экономия) выпускаемая продукция будет оцениваться по фактической себестоимости, состоящей из прямых переменных производственных затрат.

Определение понятия «усеченная себестоимость реализованной продукции» позволило раскрыть экономическое содержание понятия «валовая прибыль». Так, валовая прибыль *представляет собой разность между выручкой от реализации и усеченной себестоимостью реализованной продукции и позволяет оценить результативность осуществления деятельности по производству продукции.*

Определение валовой прибыли как оценки результативности осуществления деятельности по производству продукции является обоснованным,

так как термин «валовой (-ая, -ое)» является производным от экономического термина «вал», который определяется как «общий объем продукции в стоимостном выражении, произведенной за какой-нибудь определенный период» [25, 67]. Стоимостной оценкой объема произведенной продукции (вала) является усеченная себестоимость. В момент реализации на счете 90 «Реализация» объем продукции (вал) будет отражен в двух стоимостных оценках: по цене реализации (выручке) и усеченной себестоимости. В итоге, результатом сопоставления выручки и усеченной себестоимости является показатель валовой прибыли, выступающий как полноценный объект бухгалтерского учета.

Таким образом, проведенное исследование позволило:

1) теоретически обосновать включение в состав себестоимости реализованной продукции при формировании валовой прибыли только *прямых переменных производственных затрат* и сформулировать определение показателя *усеченной себестоимости*. Использование данного подхода будет способствовать формированию в системе бухгалтерского учета достоверного и независимого от распределения прямых постоянных и косвенных производственных затрат показателя себестоимости реализованной продукции;

2) аргументировать порядок включения в состав себестоимости реализованной продукции прямых переменных производственных затрат на основании предварительно разработанных и утвержденных прогрессивных норм использования материальных и трудовых ресурсов. При этом выявленные в течение месяца отклонения фактической себестоимости от нормативной необходимо относить на тот вид продукции, при производстве которой данные отклонения возникли. Это даст возможность формировать фактическую себестоимость реализованной продукции, а также оценивать остатки незавершенного производства и готовой нерезализованной продукции по единой оценке — фактической себестоимости, состоящей из прямых переменных производственных затрат;

3) сформулировать дефиницию валовой прибыли как показателя, оценивающего результативность осуществления деятельности по производству продукции.

Все это значительно повысит аналитичность учетной информации, будет способствовать упрощению учетного процесса, позволит формировать достоверный финансовый результат в конце каждого отчетного периода и получать объективную оценку финансового состояния и платежеспособности по бухгалтерскому балансу.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 14 февр. 2008 г., № 19: с изм. и доп. : текст по состоянию на 11 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/data/metodolog/postmf140208_19.zip. — Дата доступа: 11.10.2010.

2. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь : утв. приказом М-ва промышленности Респ. Беларусь от 31 дек. 2010 г. № 881. — Минск: Ризондис, 2011.

3. Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилиян [и др.]; под ред. А.Н. Азрилияна. — 7-е изд. — М.: Ин-т новой экономики, 1999.

4. Большая экономическая энциклопедия / Т.П. Варламова [и др.]. — М.: Эксмо, 2007.

5. Большой энциклопедический словарь / А.М. Прохоров [и др.]; под ред. А.М. Прохорова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Большая Рос. энцикл.; СПб.: Норинт, 1997.

6. *Комиссарова, И.П.* Трансформация учета расходов организации: методология и практика / И.П. Комиссарова. — М.: Бухгалт. учет, 2002.
7. *Румянцева, Е.Е.* Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. — М.: ИНФРА-М, 2005.
8. Словарь современных экономических и правовых терминов / В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Страх [и др.]; под ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменкова. — Минск: Амалфея, 2002.
9. Экономика. Большой энциклопедический словарь: в 3 т. / редкол.: В.Г. Гавриленко [и др.]. — Минск: Право и экономика, 2002. — Т. 3: П — Я.
10. Экономика: энциклопедический словарь / В.Г. Золотогоров. — 2-е изд., стер. — Минск: Книж. Дом, 2004.
11. *Вахрушина, М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / М.А. Вахрушина. — 7-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2008.
12. *Волкова, О.Н.* Управленческий учет: учеб. / О.Н. Волкова. — М.: Велби: Проспект, 2006.
13. *Керимов, В.Э.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учеб. / В.Э. Керимов. — М.: Дашков и К°, 2005.
14. *Николаева, С.А.* Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. — М.: Аналитика-Пресс, 1997.
15. *Палий, В.Ф.* Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. — М.: Бухгалт. учет, 2003.
16. *Друри, К.* Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие: пер. с англ. / К. Друри. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1998.
17. *Каверина, О.Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2003.
18. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 Запасы // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias2.pdf>. — Дата доступа: 12.04. 2010.
19. Управленческий учет: учеб. / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова [и др.]; под ред. А.Д. Шеремета. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009.
20. *Хорнгрен, Ч.* Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датер; пер. с англ. — 10-е изд. — СПб.: Питер, 2008.
21. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: с изм. и доп.: текст по состоянию на 1 окт. 2010 г. // Офиц. сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. — 2010. — Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/plans/30_05_03_N89/. — Дата доступа: 01.10. 2010.
22. *Николаева, С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика / С.А. Николаева. — М.: Финансы и статистика, 1993.
23. *Соколов, Я.В.* Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. — М.: Финансы и статистика, 2003.
24. *Ткач, В.И.* Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. — М.: Финансы и статистика, 1994.
25. *Ожегов, С.И.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. — М.: Азбуковник, 1999.
26. Об утверждении правил по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 31 авг. 2005 г., № 158: с изм. и доп.: текст по состоянию на 11 янв. 2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000.00.32 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2011.

Статья поступила
в редакцию 25.03. 2011 г.

□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.
□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.