

ходы аудиторской организации к оказанию аудиторских услуг, включая конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить порядок действий по выполнению требований республиканских правил. Вместе с тем, требования внутренних стандартов не должны противоречить или быть ниже требований республиканских правил и внутренних правил профессионального аудиторского объединения в случае, если аудиторская организация является его членом.

Стандартизация аудиторской деятельности в Республике Беларусь посредством установления республиканских правил и внутренних стандартов способствует повышению качества аудита и сопутствующих аудиту услуг как необходимого условия развития института аудита.

М.И. Танана

*УО «Белорусский государственный экономический университет»
(Республика Беларусь, Минск)*

СОСТОЯНИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЁТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ В КОНТЕКСТЕ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА

Осознание менеджерами преимуществ, которые может дать применение обширного инструментария управленческого учёта для решения стратегических и тактических задач управления организацией, актуализирует проблему адекватного требованиям времени развития теории, методологии, методики и организации управленческого учёта.

Несмотря на актуальность управленческого учёта в современных условиях хозяйствования, в Республике Беларусь до сих пор не сложилась национальная школа управленческого учёта. Хотя некоторые учёные посвящали свои отдельные труды вопросам его развития. Во многом это было связано с невостребованностью руководством промышленных организаций той информации, которая может быть сформирована с помощью методического инструментария управленческого учёта. Вплоть до последних лет процедура учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (как центральное звено в системе управленческого учёта) была жёстко регламентирована законодательством. Тем не менее, нормативные правовые акты по бухгалтерскому учёту на протяжении 20 лет перманентно изменялись, что во многом было обусловлено необходимостью гармонизации отечественного сче-

товодства с МСФО, а не развитием управленческого учёта. Далее проведём ретроспективный анализ отечественного законодательства в области учёта затрат и калькулирования себестоимости.

После обретения независимости в Республике Беларусь с 1 января 1992 г. хозяйствующим субъектам был предложен в качестве альтернативы нормативному методу учёта затрат и учёту по фактическим затратам такой метод учёта затрат, как стандарт-костинг. Для реализации этой методики планом счетов бухгалтерского учёта был предусмотрен оперативно-сопоставительный счёт 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)». На данном счёте обобщалась информация о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявлялись отклонения фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. В данный исторический период развития отечественного счетоводства калькулировалась полная производственная себестоимость продукции.

Следующим этапом развития учёта (учёта затрат в частности) в Беларуси стал план счетов, утверждённый постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. и вступивший в действие с 1 января 2004 г. В соответствии с Типовым планом счетов и постановлением № 182 Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» наравне с калькулированием полной себестоимости было предложено формировать её сокращённую величину. В частности сокращённая себестоимость в зависимости от варианта включения в неё косвенных затрат могла быть трех видов: 1) в состав себестоимости включались только переменная часть общепроизводственных расходов; 2) в состав себестоимости включались только переменная часть общепроизводственных расходов и общехозяйственные расходы; 3) в состав себестоимости включались только общепроизводственные расходы.

Также каждый из вышеназванных способов мог использоваться в сочетании со стандарт-костингом путём использования счёта 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», заменивший в новой версии плана счетов счёт 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

С 1 января 2012 г. вступило в силу постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, в соответствии с которым исключен счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». В итоге применение системы стандарт-костинг может осуществляться только по согласованию с Министерством финансов Республики Бела-

реть. Субсчета к счёту 25 «Общепроизводственные затраты» устанавливаются учётной политикой организации и законодательно не регламентированы. То есть деление общепроизводственных затрат на переменные и постоянные осуществляется на основе профессионального суждения бухгалтера организации.

Также после введения с 2012 года нового плана счетов и постановления № 102 Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов в Республике Беларусь используются два законодательно регламентированных способа включения косвенных производственных затрат в состав себестоимости продукции, работ, услуг.

В соответствии с первым методом общепроизводственные затраты делятся на переменные и условно-постоянные. Последние в конце отчетного месяца полностью списываются на финансовый результат. Суть второго метода заключается в том, что общепроизводственные затраты без разделения на переменные и постоянные списываются на себестоимость единицы продукции в конце отчетного периода на основе утвержденной в учетной политике базы распределения. При этом общехозяйственные затраты вне зависимости от выбранного в коммерческой организации метода в конце отчетного периода в полном объеме списываются на финансовый результат, а в Отчете о прибылях и убытках отражаются по строке «Управленческие расходы».

Наличие в Республике Беларусь двух законодательно-регламентированных вариантов включения косвенных расходов в себестоимость реализованной продукции приводит: во-первых, к различной интерпретации показателей «себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и «валовая прибыль», во-вторых, к нарушению принципа сопоставимости информации, представленной в Отчете о прибылях и убытках, различных субъектов хозяйствования.

Новый план счетов, в том числе с вышеназванными изменениями, был подготовлен с целью сближения законодательства Республики Беларусь в области бухгалтерского учета и отчетности с МСФО. Порядок формирования себестоимости продукции по МСФО обладает существенными недостатками, что свидетельствует о нецелесообразности его заимствования в учетно-аналитическую практику Республики Беларусь и обуславливает необходимость в научном обосновании принципов формирования показателя себестоимости продукции как для целей оценки готовой продукции, расчета валовой прибыли в системе официального бухгалтерского учёта, так и для других учётных целей.