

ОСОБЕННОСТИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ НАКЛАДНЫХ ЗАТРАТ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Л.В.Пашковская, доцент кафедры бухгалтерского учета, контроля и финансов ИПК и ПЭК, к.э.н., доцент, БГЭУ

Резюме. В статье рассматривается состав, классификация производственных накладных затрат; принципы и методика распределения постоянных производственных накладных затрат между себестоимостью реализованной продукции и остатками нерезализованной готовой продукции, их влияние на формирование прибыли от текущей деятельности; отличие международного подхода к распределению производственных накладных затрат от отечественной практики; практическая реализация формирования и распределения производственных накладных затрат в системе позаказного калькулирования.

INDUSTRIAL DISTRIBUTION OF OVERHEAD COSTS IN INTERNATIONAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES

L.V.Pashkovskaya, Associate Professor, BSEU

Summary. The article deals with the composition, classification of manufacturing overhead costs, the principles and methodology of permanent allocation of production overhead costs between the cost of goods sold and the remnants of unsold finished goods, and their influence on the profit from continuing operations, unlike the international approach to the allocation of manufacturing overhead costs of domestic practice, practice implementation of the formation and distribution of manufacturing overhead costs in the calculation pozakaznogo.

Основополагающие принципы распределения накладных затрат

Рассматривая классификацию затрат в системе управленческого учета (см. статью: Классификация затрат в системе управленческого учета: иллюстрация влияния на финансовый результат / Л.В. Пашковская // Бухгалтерский учет и анализ. 2011. № 5. – С. 16-22), мы подчеркнули, что в принципе, всю совокупность затрат на изготовление продукции (затраты, непосредственно связанные с единицами продукции – запосоемкие затраты) можно разделить на три основные группы: основные материалы, основной труд и производственные накладные затраты (ПНЗ). Производственные накладные затраты входят в состав запосоемких затрат, так как имеют непосредственное отношение к переработке сырья и материалов в готовую продукцию.

В системе управленческого учета к основным материалам обычно не относят незначительные расходы (смазочные материалы, клей, краска, гайки, винты, заклепки и т.п.), так как более точное исчисление такого рода затрат не дает экономического выигрыша, то есть затраты на их исчисление и распределение превышают выгоды от формирования более точного показателя. Такие материалы обычно называются вспомогательными или косвенными и относятся к производственным накладным затратам.

Еще одна статья ПНЗ – это косвенная заработная плата – такая оплата труда на предприятии, которую невозможно или нецелесообразно относить на конкретную продукцию, например, заработная плата производственных менеджеров, контролеров, охраны; заработная плата, начисленная за исправление брака (там, где брак является неизбежным из-за несовершенства технологических процессов), сверхурочная доплата, оплата за время простоя.

Производственные накладные затраты включают, таким образом, те затраты, которые нельзя классифицировать как основные материалы или основной труд: вспомогательные материалы, косвенный труд, коммунальные услуги, амортизацию производственных зданий и оборудования и т.п. Тем не менее, производственные накладные затраты являются неотъемлемой составляющей общих затрат на переработку сырья и материалов, являются эффективными и способствуют образованию запасов продукции, реализация которой обеспечивает поступление в организацию дохода.

Сложность распределения ПНЗ между видами продукции обусловлена их многоэлементностью и, в первую очередь тем, что в общей сумме производственных накладных затрат объективно выделяется две группы – постоянные и переменные. Постоянными производственными накладными затратами (расходами) являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий производственных цехов и административно-управленческие расходы цеха. Переменными произ-

водственными накладными расходами являются те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, например, затраты на вспомогательные материалы, расходы на электроэнергию и другие эксплуатационные расходы, связанные с продолжительностью работы оборудования и т.п.

Распределение постоянных и переменных ПНР на себестоимость продукции имеет принципиальное различие. Распределение постоянных накладных производственных расходов на себестоимость продукции основывается на производственных мощностях организации при работе в нормальных условиях.

Нормальная производственная мощность – это ожидаемый (плановый) объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, если он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях. Такое распределение обеспечивает то, что часть постоянных накладных затрат, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или временной остановки организации. Однако, возникает вопрос: как поступить с той частью ПНР, которые фактически имели место, но не были распределены на выпущенную продукцию вследствие невыполнения плана по выпуску продукции? Мировая практика финансового и управленческого учета выработала следующий подход: нераспределенные накладные расходы признаются как расход (прямо участвуют в формировании финансового результата) в периоде их возникновения (отсюда и превращение производственных накладных затрат в производственные накладные расходы).

Напротив, в периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных затрат, относимых на каждую единицу продукции, не уменьшается ниже плановой отметки, так что запасы не оцениваются ниже себестоимости. Для корректировки используется тот же подход, что и в рассмотренной выше ситуации, только с противоположным знаком: излишне распределенные накладные расходы признаются как расход (прямо участвуют в формировании финансового результата) в периоде их возникновения, с тем отличием, что расход будет представлять собой не перерасход, а экономию себестоимости реализованной продукции. Эффективность высокого уровня производства отражается как снижение себестоимости реализованной продукции и, соответственно, как рост операционной прибыли (прибыли от текущей деятельности).

Поясним это на примере. Предположим, что плановые (бюджетные) постоянные производственные накладные расходы предприятия на квартал оценивались в размере 420 000 у.е. Плановый (ожидаемый) выпуск продукции за этот период – 700 000 натуральных единиц однородной продукции. Несложно подсчитать, что на себестоимость каждой единицы продукции следует отнести 0,6 у.е. ($420\,000 / 700\,000$) производственных накладных затрат. Для упрощения ситуации предположим, что фактические ПНР были равны бюджетным (плановым). Однако в первом квартале было выпущено всего 680 000 единиц продукции. Поскольку в качестве основы распределения ПНР используется нормальный (плановый) выпуск продукции, на себестоимость всего выпуска было списано 408 000 у.е. ($680\,000 \cdot 0,6$) постоянных ПНР. А так как фактически в бухгалтерском учете отражена сумма ПНР в размере 420 000 д.е., возникают так называемые недораспределенные затраты на сумму 12 000 ($420\,000 - 408\,000$). Их не списывают на себестоимость произведенной продукции, так как в этом случае произойдет ее завышение, а относят на увеличение себестоимости реализованной продукции. Тем самым устанавливается зависимость финансового результата от снижения объемов производства. Поскольку себестоимость реализованной продукции выросла на 12 000 у.е., постольку операционная прибыль снизилась на эту же сумму.

В следующем квартале интенсивность производства возросла, в результате чего было выпущено 710 000 единиц продукции. Остальные данные не изменились. Во втором квартале на себестоимость выпущенной продукции было распределено 426 000 у.е. ($710\,000 \cdot 0,6$) при том, что фактически в учете отражена сумма 420 000 у.е. Теперь это привело к излишне распределенной на себестоимость реализованной продукции сумме ПНР в размере 6 000 у.е. ($420\,000 - 426\,000$). Опять возникает необходимость в корректировке, которая осуществляется путем уменьшения себестоимости реализованной продукции на 6 000 у.е. В данном случае повышение интенсивности производства привело к получению дополнительной прибыли в размере 6 000 у.е.

Дополним наш пример необходимыми данными (табл. 1). Незавершенного производства на предприятии нет. Страховой запас готовой продукции – 20000 ед. продукции. Чтобы устранить влияние фактора объема реализации, допустим, что фактические объемы реализации в обоих кварталах равны

плановым, другие данные также неизменны.

Составим отчеты о себестоимости произведенной и реализованной продукции, а также отчеты о прибылях и убытках по плану и за эти два периода.

Расчеты операционной прибыли, произведенные в таблице 2, подтверждают выводы, сделанные выше.

В мировой практике финансового учета для смягчения влияния колебаний интенсивности производства иногда применяется способ пропорционального деления суммы недораспределенных или излишне распределенных затрат между себестоимостью незавершенного производства, себестоимостью готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции. Однако в управленческом учете рассмотренное выше высвечивание влияния производственных накладных затрат на прибыль помогает в мотивации менеджеров на достижение более значимых результатов.

Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей. Поясним. Общая сумма переменных ПНЗ, по определению, с увеличением объема выпущенной продукции пропорционально возрастает. Таким образом, сумма переменных ПНЗ на единицу выпущенной продукции остается фактически неизменной, и себестоимость единицы продукции за счет этого фактора не меняется.

Таблица 1

Исходные данные, у.е.

Показатель	План (бюджет)	1 квартал	2 квартал
Произведено продукции, ед.	700 000	680 000	710 000
Реализовано продукции, ед.	700 000	700 000 (за счет страхового запаса)	700 000
Цена за единицу	4	4	4
Производственные затраты, в том числе:			
основные материалы, основной труд и переменные ПНЗ на 1 ед. продукции	2	2	2
постоянные ПНЗ, всего	420 000	420 000	420 000
Плановые постоянные ПНЗ на 1 ед. продукции	0,6	0,6	0,6
Производственная себестоимость 1 ед.	2,6	2,6	2,6
Управленческие расходы, постоянные	210 000	210 000	210 000
Коммерческие, переменные на 1.ед.	0,1	0,1	0,1

Распределение накладных расходов осуществляется на основании выбора базы (критерия). В качестве базы распределения должен выбираться критерий, который в наибольшей степени соответствует накладным расходам производственного подразделения. Должно допускаться также использование нескольких баз распределения для разных статей ПНЗ. Поскольку значительная часть производственных накладных затрат связана с работой оборудования, время его работы представляется наиболее подходящей базой распределения. Также в качестве базы могут приниматься: время, отработанное основными производственными рабочими; прямые трудозатраты; произведенные единицы продукции.

Далее рассчитывается ставка распределения производственных накладных затрат как частное от деления суммы производственных накладных затрат на значение базы. В зависимости от источника данных можно рассчитать, как плановые, так и фактические ставки распределения затрат. В рассмотренном выше примере доля постоянных ПНЗ на единицу продукции, равная 0,6 у.е., представляет собой сметную (бюджетную, плановую) ставку распределения постоянных ПНЗ.

В зависимости от степени обобщения ПНЗ различают общезаводские и цеховые ставки распределения производственных накладных затрат. Общезаводская ставка – это единая ставка распределения ПНЗ, которую применяют независимо от того или иного цеха, где проходит обработку продукт. В действительности уровень производственных накладных затрат в разных структурных подразделениях (цехах) может существенно отличаться. Поэтому применение дифференцированных цеховых ставок дает более точное исчисление себестоимости продукции, что особенно важно для позаказного калькулирования.

Хотелось бы подчеркнуть важность распределения всей суммы общепроизводственных затрат на по-

Таблица 2

Отчеты, иллюстрирующие влияние особенностей распределения постоянных ПНЗ на себестоимость реализованной продукции и на прибыль

Показатель	План (бюджет)	1 квартал	2 квартал
Отчет о себестоимости произведенной и реализованной продукции			
Производственные затраты	700 000 * 2,6 = 1820000	680 000 * 2,6 = 1768000	710 000 * 2,6 = 1846000
НЗП на начало кв.	-	-	-
НЗП на конец кв.	-	-	-
Себестоимость произведенной продукции	1820 000	1768 000	1846 000
Готовая продукция на начало периода	20 000 * 2,6 = 52 000	20 000 * 2,6 = 52 000	-
Готовая продукция на конец периода	20 000 * 2,6 = 52 000	-	10 000 * 2,6 = 26 000
Себестоимость реализованной продукции	1820 000	1820 000	1820 000
Корректировка себестоимости	-	(700000 – 680000)* 0,6 = 12 000	(700000 – 710000)* 0,6 = – 6000
Себестоимость реализованной продукции после корректировки	1820 000	1820 000 + 12 000 = 1832 000	1820 000 – 6000 = 1814 000
Отчет о прибылях и убытках			
Выручка	2800 000	2800 000	2800 000
Себестоимость реализованной продукции	1820 000	1832 000	1814 000
Валовая прибыль	980 000	968 000	986 000
Управленческие расходы	210 000	210 000	210 000
Расходы на реализацию	700 000 * 0.1 = 70 000	700 000 * 0.1 = 70 000	700 000 * 0.1 = 70 000
Операционная прибыль	700 000	688 000	706 000

стоянную и переменную части. Выше мы определили, что изменение объема выпущенной продукции принципиально противоположным образом влияет на изменение затрат, в зависимости от их принадлежности к той или иной категории.

Мы уже обращали внимание на то, что на предприятиях экономически развитых стран практически стираются различия в концептуальных подходах к учету затрат для целей внутренней (управленческой) и финансовой отчетности. Не случайно в международном стандарте финансовой отчетности IAS 2 «Запасы» прямо указывается на необходимость применения различных подходов при распределении той или иной категории производственных накладных расходов и приводится аргументированная методика их распределения.

Различия в отечественном и международном учете и распределении производственных накладных затрат

В настоящее время все более актуализируются вопросы сближения отечественных методов формирования финансовых результатов с методами, принятыми в международной практике. Например,

отчет о прибылях и убытках, как в международной практике, так и в Республике Беларусь составляется по методу «себестоимости продаж», в соответствии с которым выделяются следующие статьи: себестоимость реализованной продукции, расходы на управление и на реализацию. В зарубежной практике это обусловлено тем, что при формировании финансового результата всю совокупность затрат, понесенных организацией в процессе ее функционирования, принято классифицировать на две группы – затраты на продукт и затраты периода. Расходы на управление и реализацию относятся ко второй группе. Затраты на продукт становятся расходами в качестве себестоимости реализованной продукции только тогда, когда продукция продана, что может произойти по истечении нескольких периодов после того, когда она была произведена. Затраты периода всегда относятся на расходы в том периоде, когда они были фактически произведены, они не проходят через стадию запасов, а сразу участвуют в исчислении прибыли.

Очевидно, в целях сближения с международной практикой Типовым планом счетов и Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов разрешено условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты по усмотрению организации либо 1) включать в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, либо 2) относить к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой организации.

Во втором случае данный вид затрат будет включен в расходы периода и не будет участвовать в формировании себестоимости запасов (готовой продукции). Хотелось бы отметить, что, на наш взгляд, данный вопрос проработан не в полной мере.

Согласно МСФО (IAS) 2, «себестоимость запасов в обязательном порядке включает все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения». К затратам по переработке также «относится систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных затрат, которые имеют место при переработке сырья в готовую продукцию». При этом, в качестве постоянных накладных производственных расходов приводятся такие, как «амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы цеха». В соответствии же с Инструкцией о порядке применения Типового плана счетов и Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов значительная часть общепроизводственных затрат (например, общецеховые) в качестве условно-постоянных могут быть списаны в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Если же мы обратим внимание на состав общецеховых расходов, регламентируемый Методическими рекомендациями по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в промышленных организациях..., то увидим, что наряду с расходами на содержание аппарата управления цеха, (которые, вероятно, и можно было бы отнести к расходам на управление), в составе общецеховых расходов присутствует перечень затрат, которые безусловно связаны с доведением запасов до их «текущего состояния», например, амортизация зданий и сооружений, расходы по их содержанию, погашение стоимости хозяйственного инвентаря и его ремонт и т.п.

Более того, хотелось бы заметить, что организации с бесцеховой структурой управления могут затраты «по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; по страхованию указанного имущества; на отопление, освещение и содержание помещений; плату за арендуемые помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве; оплату труда работников, занятых обслуживанием производства; другие, аналогичные по назначению» затраты учитывать на счете 26 «Общехозяйственные затраты». Таким образом, при формировании финансового результата по вышеприведенной методике, затраты, которые безусловно являются производственными и должны входить в себестоимость продукции, будут представлены как расходы периода. Это может быть оправдано только в том случае, если объемы продаж готовой продукции полностью тождественны объемам производства в отчетном периоде. В противном случае возникнет ситуация, когда значительная часть затрат, которая должна войти в себестоимость готовой продукции, будет списана на финансовый результат отчетного периода. Это приведет: во-первых, к искажению (возможному занижению) прибыли отчетного периода; во-вторых, к искажению фактической себестоимости готовой продукции, отражаемой в бухгалтерском балансе.

Относительно непроизводительных расходов, включаемых в состав общепроизводственных расходов, можно отметить, что, в соответствии с международным стандартом IAS 2 «Запасы», «сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат» должны быть исключены из себестоимости запасов и признаны в качестве расходов в периоде их возникновения. Поэтому непроизводительные расходы, которые имели место в отчетном периоде, напротив, должны

быть списаны на финансовый результат в составе расходов периода.

Таким образом, мы считаем, что постоянная часть косвенных производственных затрат должна в любом случае включаться в себестоимость произведенной и реализованной продукции независимо от того, какие ставки использовались при распределении производственных накладных затрат – плановые или фактические.

Позаказный метод калькулирования себестоимости. Фактическое и нормальное калькулирование

Целью рассмотрения настоящего вопроса является изучение подходов к формированию и распределению производственных накладных затрат и их практическая реализация в системе позаказного калькулирования.

Для отнесения затрат на отдельный заказ необходимо предпринять следующие действия:

- 1) определить конкретный заказ как объект затрат;
- 2) на основе первичных документов отнести затраты на основные материалы и основной труд на данный заказ;
- 3) определиться с выбором базы для распределения производственных накладных затрат на заказ;
- 4) определить суммы производственных накладных расходов по тем производственным подразделениям, где проходил обработку данный заказ;
- 5) путем соотнесения суммы накладных расходов с базой распределения рассчитать ставку распределения ПНЗ (плановую или фактическую);
- 6) исчислить величину производственных накладных затрат, относимых на заказ, используя ставку распределения ПНЗ;
- 7) исчислить общие затраты по заказу путем суммирования материальных, трудовых и производственных накладных расходов на заказ.

Поскольку предметом нашего исследования являются производственные накладные затраты, рассмотрим более подробно этапы 3-6.

Определение базы для распределения производственных накладных затрат на заказ. Следует сразу подчеркнуть, что распределение производственных накладных затрат может происходить в несколько этапов. Часть затрат предприятия, таких, например, как арендная плата, амортизация зданий, коммунальные услуги связана с функционированием всего предприятия в целом, и прежде, чем будет распределена на продукцию, должна быть распределена между цехами и другими производственными и непроизводственными подразделениями. На этом этапе при выборе базы необходимо учитывать причинно-следственную связь между статьями затрат и причиной, вызвавшей ее возникновение. Например, услуги сторонних организаций по освещению, отоплению, вентиляции помещений цехов, скорее всего, должны распределяться пропорционально площади или объему помещений, так как чем больше помещение цеха, тем большими будут эти затраты. Другие статьи могут обуславливаться другими причинами, поэтому правильнее всего использовать не одну базу для всех статей, а отдельную базу распределения для каждой группы статей затрат, объединенных по конкретному признаку. Правильно установленная база распределения помогает также при группировке статей косвенных затрат на постоянные и переменные. Очевидно, что те статьи затрат, которые не связаны с объемом выпущенной продукции или объемом выполненных работ и оказанных услуг (измеряемых в человеко-часах, машино-часах) являются постоянными статьями.

На следующем этапе происходит распределение производственных накладных затрат на продукцию. Не представляет сложности выбор базы распределения для переменных ПНР, которые по определению, имеют прямую или почти прямую причинно-следственную связь с выпущенными единицами продукции или отработанным временем, например, затраты на технологическую энергию или воду, смазочные и охлаждающие материалы, техническое обслуживание и ремонт оборудования, амортизация, начисляемая производительным методом. Парадокс состоит в том, что необходимость выбора базы распределения для постоянных ПНЗ, которые по своей природе связаны не с отдельными единицами выпускаемой продукции, а с их группой, неизбежно «превращает» постоянные затраты в переменные. Здесь уместно будет вспомнить о том, что постоянная часть производственных накладных затрат не является произвольной величиной, а обуславливается выпуском определенного, запланированного (ожидаемого) объема продукции, технически осуществимого на имеющемся оборудовании. Поэтому и распределение постоянных накладных производственных затрат должно «привязываться» к производственным мощностям организации при работе в нормальных условиях, с уче-

том потери мощности из-за необходимости технического обслуживания.

Определение суммы производственных накладных затрат по производственным подразделениям. На этом этапе мы сталкиваемся сразу с двумя проблемами: 1) использовать бюджетные (сметные, плановые) показатели ПНЗ или фактические; 2) учитывать классификацию затрат на переменные и постоянные или нет.

Если менеджмент предприятия заинтересован не просто в исчислении фактической себестоимости продукции, но и в возможности управления затратами, предпочтение, безусловно, следует отдать таким системам, которые предполагают деление затрат на переменные и постоянные, а также использование для постоянной части ПНЗ данных о бюджетных затратах. Для распределения переменной части ПНЗ можно использовать либо бюджетные, либо фактические данные о затратах.

Однако, как мы видели выше, необходимость калькулирования себестоимости единицы продукции, делает необходимым распределение на продукцию, как переменной части ПНЗ, так и постоянной. Поэтому на практике часто используется единая база распределения ПНЗ, хотя возможно использование и разных баз. Например, для переменной части ПНЗ наиболее подходящей базой распределения могут являться выпущенные единицы продукции, а для постоянной части – отработанное машинное время или человеко-часы.

Расчет ставки распределения производственных накладных расходов.

Здесь мы сталкиваемся с понятиями фактического калькулирования и нормального калькулирования. Фактическое калькулирование предполагает, что все статьи затрат (основные материалы, затраты на основной труд, ПНЗ) распределяются на продукцию исходя из фактически сформированных в учете данных о затратах на производство и данных о фактически выпущенных в производстве единицах продукции или выполненных объемах работ (оказанных услуг). Недостатком этого метода является необходимость ожидания конца отчетного месяца для подсчета фактических затрат и определения фактических натуральных объемов производства. Помимо этого, если выпуск продукции из месяца в месяц существенно колеблется, себестоимость продукции также будет значительно отличаться за счет колебания части постоянных затрат, относимых на единицу продукции. К недостаткам также следует отнести невозможность осуществления контроля и управления, направленного на оптимизацию затрат, и оценки влияния на финансовый результат.

Нормальное калькулирование предполагает, что для формирования показателя себестоимости единицы продукции используются фактические данные о затратах на основные материалы, основной труд и переменные ПНЗ; при этом постоянные ПНЗ относятся на себестоимость с использованием плановой ставки распределения ПНЗ, исчисленной исходя из плановой (бюджетной) величины ПНЗ и плановой мощности цеха. Таким образом, для определения суммы ПНЗ, относимой на заказ, необходимо плановую ставку умножить на фактическую величину показателя, относящегося к данному заказу, принятого в качестве базы распределения. Например, в качестве базы распределения постоянной части ПНЗ в цеху используются отработанные машино-часы. Известно, что на выполнение заказа затрачено в данном цеху 20 машино-часов работы оборудования. Предположим, что исчисленная сметная ставка распределения ПНЗ в данном цеху составляет 80 тыс. руб. на 1 машино-час. Тогда сумма постоянных ПНЗ, отнесенная на данный заказ, составит 1600 тыс. руб.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: М.: Аскери-АССА, 2006
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.11 г., № 50// Консультант Плюс: [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102// Консультант Плюс: [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.
4. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь: Приказ Министерства промышленности Республики Беларусь от 31.12.2010 г. № 881 // Консультант Плюс: [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.