

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ**

## **Учредители:**

1. **Белорусский государственный экономический университет**
2. **ООО "Бухгалтерский учет и анализ"**
3. **Белорусская ассоциация бухгалтеров**
4. **ОО "Белорусское общество оценщиков"**
5. **Аудиторско-консалтинговая служба "Аудикс"**

## **Главный редактор**

**Кравченко Л. И.** Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

## **Редакционная коллегия:**

**Ванкевич В. Е.** Начальник управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Республики Беларусь

**Власенко И. Л.** Начальник отдела бухгалтерского учета и отчетности Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь

**Пинчук С. В.** Начальник управления финансов, цен, бухгалтерского учета и контроля Министерства торговли Республики Беларусь

**Давгалевиц Л. И.** Начальник управления бухгалтерского учета Министерства промышленности Республики Беларусь

**Исаева Т. А.** Начальник Главного управления аудита Министерства финансов Республики Беларусь

**Кабушкин Н. И.** Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

**Короленок Г. А.** Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

**Мардинский В. А.** Генеральный директор аудиторско-консалтинговой службы "Аудикс"

**Матецкий Г. П.** Кандидат экономических наук, доцент, декан учетно-экономического факультета БГЭУ

**Мезенцева Т. М.** Доктор экономических наук, профессор Финансовой академии Российской Федерации, г. Москва

**Михалкевич А. П.** Кандидат экономических наук, профессор, зав. кафедрой "Бухгалтерский учет, анализ и аудит в АПК", БГЭУ

**Новиков М. М.** Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

**Панков Д. А.** Доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой "Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства", БГЭУ

**Папковская П. Я.** Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

**Пехтерева А. Н.** Начальник управления статистических стандартов и организации статистики Министерства статистики и анализа Республики Беларусь

**Стефанович Л. И.** Зам. директора Департамента методологии банковского учета и бюджета банка Нацбанка Республики Беларусь

**Стражев В. И.** Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

**Трифонов Н. Ю.** Президент Общественного объединения «Белорусское общество оценщиков», кандидат физико-математических наук, зав. кафедрой оценки БГУ

**2<sup>(84)</sup>**

**2004**

## **НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ**

**Журнал издается с января 1996 г.  
Периодичность 12 номеров в год**

Регистрационный номер № 49

### **Адрес редакции:**

220070, г. Минск, пр. Партизанский, 24, к. 25  
Тел. (017) 209-79-10

### **К сведению авторов:**

Ответственность за достоверность информации, точность фактов, цитат, прочих сведений несут авторы. Рукописи, поступившие в редакцию, рецензируются.

Подписано в печать 15.02.2004 г.

Отпечатано в типографии УП "Ходр" ОО "БелТИЗ"  
220004, г. Минск, ул. Освобождения, 9  
Лицензия ЛП № 91 от 12.12.2002 г.

Офсетная печать. Бумага газетная. Формат 60x84/8.  
Усл. печ. л. 6,51. Уч.-изд. л. 8,2. Тираж 450 экз.  
Зак. № 239.

Цена договорная

© ООО «Бухгалтерский учет и анализ»

**НОВЫЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРАВИЛ ПЕРЕХОДА НА ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ....	3
ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ДОХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ». ....	49
ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ». ....	53

**КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ**

<i>С.Л. Коротяев</i> НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ. ....	8
<i>Т.Л. Кравченко, М.А. Кравченко</i> ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ....	14
<i>Е.Е. Банцевич</i> МЕТОДИКИ УЧЕТА ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ НОВОГО ПЛАНА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ....	22
<i>С.В. Гудков</i> МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВАХ . ....	26
<i>Т.В. Пищик</i> СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ СОСТАВЛЕНИЯ И СОДЕРЖАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ПО НАЛОГАМ И ДРУГИМ ОБЯЗАТЕЛЬНЫМ ПЛАТЕЖАМ. ....	32

**ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

<i>И.П. Якубова</i> КОНЦЕПЦИЯ РАЗРАБОТКИ НАЦИОНАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ. ....	36
<i>Т.А. Езерская, Н.Н. Мурина</i> СТРАХОВАНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: УЧЕТНЫЙ И ФИНАНСОВЫЙ АСПЕКТ. ....	40
<i>И.А. Беляцкая</i> ПОВЫШЕНИЕ АНАЛИТИЧНОСТИ УЧЕТНОЙ И ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ НА ПРОИЗВОДСТВО И ПЕРВИЧНУЮ ПЕРЕРАБОТКУ ПРОДУКЦИИ ЛЬНОВОДСТВА. ....	45

**ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
И РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

<i>Т.А. Жилинская</i> СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИНФОРМАЦИОННЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТОВ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ. ....	43
---	----

**ЮБИЛЕИ**

<i>Л.И.Кравченко, Т.И.Сушко</i> К 80-ЛЕТИЮ СО ДНЯ РОЖДЕНИЯ ПРОФЕССОРА БГЭУ БОРИСА ИВАНОВИЧА ГАВРИЛОВА . ....	55
---	----

## **КОНЦЕПЦИЯ РАЗРАБОТКИ НАЦИОНАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

*И.П. Якубова, БТЭУ*

Развитие процессов экономической интеграции и появление транснационального капитала вынесли на повестку дня проблему стандартизации бухгалтерского учета и гармонизации учетных систем разных стран и регионов. Для решения новых задач требуется рационализация порядка систематизации и накопления информации, т. е. совершенствование процесса отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета.

Развитие процессов экономической интеграции и появление транснационального капитала вынесли на повестку дня проблему стандартизации бухгалтерского учета и гармонизации учетных систем разных стран и регионов. Начался процесс формирования единой международной системы учета и отчетности. Созданы как международные межправительственные организации (Европейское экономическое сообщество, Организация экономического сотрудничества и развития и др.), которые занимаются проблемами нормализации экономических и финансовых отношений между государствами на основе разработки международных норм, правил и стандартов, так и международные профессиональные организации бухгалтерского учета (Международный комитет по бухгалтерским стандартам, Международная федерация бухгалтеров, Европейский союз экспертов по экономическому и финансовому учету и др.).

Основная цель создания профессиональных организаций бухгалтерского учета — разработка и публикация наиболее важных бухгалтерских стандартов по формированию финансовой отчетности, содействие широкому распространению стандартов в мировой практике бухгалтерского учета, осуществление всемерной помощи по совершенствованию и гармонизации национальных законодательств в области бухгалтерского учета и отчетности. В настоящее время издан 31 международный стандарт бухгалтерского учета (IAS). Все они тесно связаны в единую целостную систему бухгалтерского учета.

В силу своего авторитета международные стандарты все шире признаются как основа национальных требований к финансовой отчетности во многих странах. Наиболее широко МСФО применяются либо в своей первоначальной форме, либо, с соответствующими изменениями, в качестве национальных стандартов или положений. Это объясняется тем, что национальные стандарты более точно и полно охватывают специфику экономических отношений и традиций отдельных государств.

По этой причине создание национальных стандартов бухгалтерского учета на базе международных бухгалтерских стандартов особенно актуально для Республики Беларусь. Это позволит обеспечить полную и достоверную информационную базу для принятия управленческих решений, как на уровне отдельных хозяйствующих субъектов, так и на общегосударственном уровне в современных условиях хозяйствования. Основными целями национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) являются объективное отражение конечного результата деятельности предприятия и контроль за состоянием и движением его имущества. В НСБУ для характеристики финансового результата используются различные показатели: увеличение прибыли, дохода или маржи, снижение себестоимости. Кроме того, это позволит устранить трудности в процессе привлечения иностранного капитала, связанные с различиями в учетных системах.

В 1998 году в Республике Беларусь принята Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, цель которой — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными принципами учета и стандартами финансовой отчетности. Она определила необходимость выполнения следующих задач:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, необходимых для внешних пользователей;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи предприятиям в понимании и внедрении управленческого учета.

Таким образом, программа обозначила цель проведения реформы системы бухгалтерского учета, ее основные задачи и ответственный орган за выполнение, которым стало Министерство финансов, а также основные мероприятия по ее реализации. В Постановлении Совета Министров от 9 июля 2003 г. № 922 называется окончательный срок перехода белорусских организаций на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — 1 января 2008 г. Кроме того, программа дополнена целым перечнем специализированных стандартов финансовой отчетности, которые должны быть разработаны и внедрены в республике.

Информация о затратах на производство продукции является доминирующей в системе бухгалтерского учета. Затраты возникают в процессе производства, поэтому они являются основным объектом отражения текущей деятельности хозяйствующего субъекта и основой информационного обеспечения процесса принятия решений как на микроуровне, так и на макроуровне управления экономикой. В связи с этим возникает необходимость единого нормативного регулирования терминов и понятий, выражающих потребление ресурсов, для обеспечения единообразного построения бухгалтерской отчетности о затратах. Национальные стандарты по учету расходов разработаны в ряде стран-СНГ: в Российской Федерации — «Расходы организации» ПБУ/99, введенное в действие с 1 января 2000; в Украине — «Расходы» № 16 от 31.12.99 г.; в Молдове — «Состав затрат и расходов предприятия» № 3 от 31.12.97 г. Очевидно, что в Республике Беларусь назрела необходимость разработки национального стандарта по учету затрат. Этот стандарт должен регламентировать организацию и методику учета затрат, начиная с номенклатуры элементов и статей затрат, включая синтетический и аналитический учет, калькулирование себестоимости, и заканчивая отчетностью.

На наш взгляд, этот нормативный документ должен включать следующие разделы:

- I. Общие положения.
- II. Состав затрат.
- III. Счета для учета затрат.
- IV. Методика синтетического учета затрат.
- V. Методика аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости.
- VI. Отчетность о затратах организации.

В разделе I «Общие положения» необходимо четко регламентировать терминологию учета затрат на производство и реализацию товаров, работ, услуг и раскрыть сущность понятий: «затраты», «расходы» и «себестоимость». Данная регламентация необходима для формирования достоверной информации о себестоимости произведенной и реализованной продукции, товаров и услуг, для устранения разногласий

между бухгалтерским и налоговым учетом при определении налогооблагаемого результата деятельности организаций.

В разделе II «Состав затрат» должны отражаться затраты по экономическим элементам и статьям, которые формируют показатель себестоимости продукции. В этой связи следует определить новые методологические подходы к формированию себестоимости.

В настоящее время в Республике Беларусь государство строго регламентирует состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, что зафиксировано в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции. В данном документе затраты классифицируются на включаемые и невключаемые в себестоимость продукции. Исходя из определения, что себестоимость отражает затраты, относящиеся к процессу производства продукции, полагаем неправомерным лимитирование расходов, связанных с производством и реализацией продукции. Это относится к расходам по премированию за производственные результаты, на рекламу, маркетинг, на командировки, на подготовку кадров, содержание служебного легкового транспорта и т. д., которые по нормам, установленным решениями государственных органов, относятся на себестоимость, а сверхнормативные списываются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Если принять концепцию признания затрат как уменьшения экономических выгод предприятия, то следует, что под это понятие подпадает вся совокупность произведенных им затрат в отчетном периоде независимо от их назначения (непосредственно на производство и выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг, на обслуживание производства и управление, продажу продукции и т.д.). Иными словами, в состав затрат подлежат включению все понесенные расходы в процессе производственно-финансовой и предпринимательской деятельности, что также соответствует и требованиям системы национальных счетов. Сверхнормативные расходы должны учитываться для целей налогового учета при определении налогооблагаемой прибыли.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о необходимости распространить правила группировки затрат по экономическим элементам на всю совокупность расходов предприятия за отчетный период. Такая группировка статей затрат позволяет установить вид затрат по предприятию в целом независимо от места их возникновения и назначения, создает возможность выявить качественные показатели деятельности и проконтролировать затраты в соответствии с их экономическим содержанием.

Раздел III «Счета для учета затрат» предназначен для характеристики бухгалтерских счетов учета затрат на производство продукции, работ, которые представлены в разделе 3 «Затраты на производство» плана бухгалтерских счетов. В нем раскрывается методика использования счетов для учета затрат по экономическим элементам и схема записей на них. В зарубежной практике классификация по экономическим элементам имеет основной характер, регламентируется законодательством и системами национальных счетов.

С введением в Республике Беларусь, начиная с 2000 года, новых форм годовой бухгалтерской отчетности все субъекты хозяйствования в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) должны отражать в разделе 6 «Затраты, произведенные организацией» в разрезе экономических элементов. Следовательно, основной упор в контроле со стороны государства сделан на состав затрат организации по экономическим элементам.

Группировка затрат по элементам требуется для определения объема использованных предприятием на выполнение программы производства и реализации продукции материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Она нужна для установления плановых и фактических затрат по всей производственно-хозяйственной деятельности предприятия безотносительно к тому, в связи с какими целями были понесены затраты (на выпущенную продукцию или на незавершенное производство), а также независимо от места возникновения и направления затрат. Деление затрат по элементам позволяет выделить затраты овеществленного и живого труда и поэтому имеет большое макроэкономическое значение.

Принципы национальной системы учета обуславливают процедуры первичного сбора данных по принадлежности ресурсов к определенным экономическим элементам. Следовательно, учет общей суммы затрат на производство следует в разрезе этих элементов, для чего должны использоваться отдельные бухгалтерские счета экономических элементов затрат. Применение системы бухгалтерских счетов учета затрат по экономическим элементам позволит избежать существенной несопоставимости в составе и величине затрат в нашей экономике по сравнению с зарубежной практикой и повысит действенность перехода на международные стандарты. При создании системы бухгалтерского учета затрат по экономическим элементам следует иметь в виду, что ее формирование предполагает несколько иные процедуры отражения и обобщения данных в бухгалтерском учете, чем те, которые применяются в действующей системе национального учета.

Раздел IV «Методика синтетического учета затрат» раскрывает последовательность отражения на счетах бухгалтерского учета затрат предприятия и порядок их закрытия; обоснование используемых баз распределения общих затрат по объектам учета и калькулирования.

В разделе V «Методика аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости» определяется организация аналитического учета затрат.

Для отражения затрат по объектам учета используются такие приемы и способы, как позаказный, поперечный, попроцессный и т.д. В целях контроля за затратами, их анализа и планирования применяется прием нормированного и ненормированного учета затрат в разрезе их видов. В данном разделе находят свое место унифицированные формы бухгалтерских регистров по учету затрат, что, по нашему мнению, необходимо для получения достоверной и сопоставимой информации о затратах на всех предприятиях, методы калькулирования себестоимости с характеристикой и указанием сферы применения каждого приема и способа калькулирования.

Заключительный раздел VI национального стандарта «Отчетность о затратах организаций» дает характеристику форм бухгалтерской и статистической отчетности о затратах, раскрывает показатели, которые включаются в отчетные формы, методы их расчета и оценки; порядок и сроки представления отчетов.

С учетом сформулированных выше рекомендаций по разработке концепции национального стандарта по учету затрат организации, очевидно, что нормативную базу, регулирующую унифицирующую порядок учета затрат, можно представить как многоуровневую систему, отраженной на следующем рисунке.

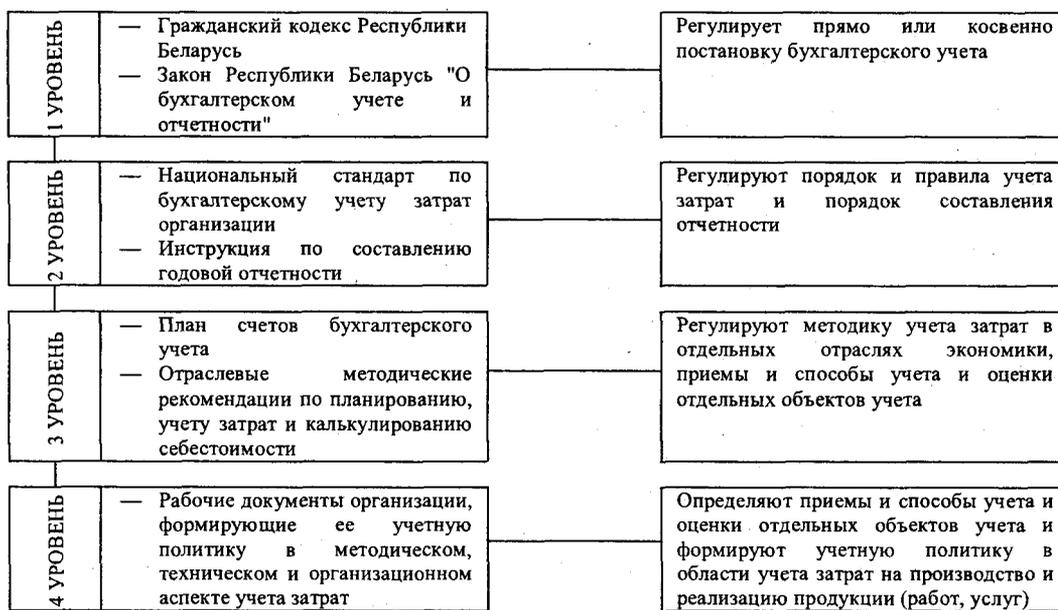


Рис. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета затрат организаций Республики Беларусь

Предлагаемое совершенствование нормативного регулирования бухгалтерского учета затрат организации позволит получать полную, достоверную и научно обоснованную информацию о произведенных затратах на производство продукции, работ, услуг. Такая информация необходима для контроля за затратами с целью снижения себестоимости продукции и, следовательно, цены выпускаемой продукции и повышения ее конкурентоспособности и прибыльности предприятия и экономики в целом. Кроме того, учетная система обеспечит сопряженность и взаимосвязь различных информационных потоков, как основу для взаимодействия всех функций управления: планирования и организации, учета и контроля, анализа и регулирования. В качестве инструментария может быть использован метод учета затрат по экономическим элементам.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.98 г. № 694/ Гл. бухгалтер.— 1998.— № 19 (май).
2. О внесении дополнений в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 9 июля № 922/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2003.— № 79 (21 июля).
3. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Министерства финансов от 30 мая 2003 г. № 89/ Вестник М-ва по налогам и сборам.— 2003.— № 34 (сентябрь).
4. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): Утв. М-вом экономики Респ. Беларусь от 26.01.98 г. № 19-12/3977; М-вом статистики и анализа Респ. Беларусь от 26.01.98 г. № 01-21/8; М-вом финансов Респ. Беларусь от 26.01.98 г. № 3; М-вом труда Республики Беларусь 30.01.98 г. № 03-02-07/300 (с изм. и доп.); № 142/ 95/60/95 от 04.07.2002 г./ Гл. бухгалтер.— 1999.— № 20 (май).

5. Папковская П. Я. Производственный учет в АПК: теория и методология.— Мн.: Информсервис , 2001.
6. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений/ Пер. с англ.; Под ред. И. И. Елисеевой.— М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.