

В бухгалтерском балансе предлагаем текущую рыночную стоимость используемых минеральных ресурсов показывать следующим образом: в составе долгосрочных активов организации по строке «Минеральные ресурсы»; в источниках их формирования — в составе собственного капитала по строке «Привлеченный природный капитал».

Отражение в бухгалтерском балансе стоимости минеральных ресурсов позволяет формировать достоверную информацию для принятия управленческих решений по текущей и инвестиционной деятельности.

Отражение в составе собственного капитала организации добывающей промышленности привлеченного природного капитала приводит к необходимости внесения изменений и в отчет об изменении собственного капитала. Действующую форму отчета предлагаем дополнить графой «Привлеченный природный капитал», по строкам которой будут отражаться соответствующие изменения.

В силу того, что деятельность по разведке и оценке минеральных ресурсов имеет ряд отличительных особенностей, которые, во-первых, не находят своего отражения в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, во-вторых, влияют на оценку эффективности деятельности организаций-недропользователей, нами рекомендовано размещать информацию, раскрывающую специфику добывающей промышленности в примечаниях к отчетности: данные об объеме запасов полезных ископаемых; факторы, повлиявшие на их изменение; причины переоценки минеральных ресурсов.

Заключение. Предлагаемые экономическая сущность и состав минеральных ресурсов как объектов бухгалтерского учета, методика учета экономической ценности контролируемых минеральных ресурсов, рекомендации по совершенствованию бухгалтерской (финансовой) отчетности, формирующие данные о природном капитале организации и его истощении, приобретают особое значение в условиях обеспечения рационального недропользования в рамках устойчивого развития страны.

УДК 657.1

И. А. Хитрова¹, И. Н. Циуля²

¹ Учреждение образования «Барановичский государственный университет», Барановичи

² Филиал ОАО «Берестейский пекарь» Барановичский хлебозавод, Барановичи

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Введение. В настоящее время развитие экономических отношений требует существенной перестройки системы экономической работы в организации. Финансовая устойчивость, экономическая безопасность организаций зависят от принимаемых управленческих решений, информационной базой которых является бухгалтерский учет.

Развитие бухгалтерского управленческого учета в Республике Беларусь связано, прежде всего, с изменениями, происходящими в методологии планирования, учета, контроля и анализа производственных затрат.

Основная часть. Изменения в системе управления организациями вызывают необходимость методического обеспечения ведения бухгалтерского управленческого учета и прежде всего совершенствования учетной политики.

Основу национальной (межнациональной) учетной политики составляют учетные стандарты. Так, в Республике Беларусь — это Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, на международном уровне — МСФО [1, с. 537].

Национальная (межнациональная) учетная политика — это установление единых общих принципов (правил) ведения бухгалтерского учета для всех экономических субъектов в рамках отдельного государства (группы государств) [1, с. 537].

Внутрифирменная учетная политика (учетная политика организации) — это избранная конкретной организацией методика ведения бухгалтерского учета в рамках общих принципов, установленных системой нормативного регулирования в каждой стране (группе стран) [1, с. 537].

Согласно ст. 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» организации самостоятельно формируют свою учетную политику. Учетная политика организации должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных вышеуказанным законом [2].

Учетная политика организации включает: применяемые организацией виды учетной оценки; план счетов бухгалтерского учета организации; разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов; применяемую организацией форму бухгалтерского учета; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; иные способы организации и ведения бухгалтерского учета [2].

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается

организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь [2].

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 80 утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки». Данный стандарт бухгалтерского учета и отчетности определяет правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов при изменениях учетной политики, изменениях в учетных оценках, исправлении ошибок и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности организации [3].

Учетная политика организации должна в максимальной степени удовлетворять интересы различных групп пользователей учетной информации, поэтому возможно выделить следующие аспекты учетной политики: финансовый, управленческий, налоговый.

Учетная политика организации для целей финансового учета должна формироваться на основании законодательных актов бухгалтерского учета, определяющих конечный выбор способов и приемов учета.

Учетная политика для целей управленческого учета предполагает максимальное количество альтернативных вариантов. Здесь на выбор вариантов в наибольшей степени оказывают влияние такие факторы, как структура управления, специфика производства и реализации продукции, технологические и отраслевые особенности производственной деятельности организации.

Учетная политика для целей налогового учета использует права, предоставленные налоговым законодательством в части выбора возможных вариантов расчета налоговой базы.

В действующей практике ведения бухгалтерского учета организации имеют право выбора способа ведения бухгалтерского учета из альтернативных вариантов (таблица 1).

Т а б л и ц а 1 — Способы ведения бухгалтерского учета затрат, готовой продукции и расходов на реализацию продукции, для которых предусмотрены варианты, регламентируемые нормативными правовыми актами Республики Беларусь

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативный правовой акт, служащий источником обоснования учетной политики и применения профессионального суждения
<i>Учет затрат на производство</i>		
Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости	Методы учета затрат: 1) простой (попроцессный); 2) поперечный; 3) позаказный; 4) нормативный	Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 [4]; отраслевые методические рекомендации (инструкции) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)
Оценка незавершенного производства	Порядок бухгалтерского учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации. В массовом и серийном производствах незавершенное производство может отражаться: 1) по фактической производственной себестоимости; 2) по нормативной (плановой) производственной себестоимости; 3) по прямым статьям затрат; 4) по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов	Инструкция по бухгалтерскому учету запасов № 133 (п. 108) [5]
Порядок закрытия счета 25 «Общепроизводственные затраты» и списания расходов общепроизводственного назначения по объектам учета затрат	Порядок отнесения общепроизводственных затрат к: 1) переменным; 2) условно-постоянным. В качестве базы распределения общепроизводственных затрат, подлежащих распределению, могут быть: 1) расходы на оплату труда производственных рабочих; 2) сумма прямых расходов; 3) прямые материальные затраты; 4) иные базы распределения. Затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», являющиеся условно-постоянными затратами, могут списываться в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета № 50 (п. 27) [6]; Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 (п. 9—11) [4]; отраслевые методические рекомендации (инструкции) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Окончание таблицы 1

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Нормативный правовой акт, служащий источником обоснования учетной политики и применения профессионального суждения
Учет общехозяйственных затрат	Определяется порядок аналитического учета общехозяйственных затрат	Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета № 50 (п. 28) [6]; Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 (п. 10) [4]
Списание части затрат, относящихся к производству отчетного периода со счета 97 «Расходы будущих периодов»	Предусматривается порядок списания по каждому виду расходов. Списание части затрат, относящихся к производству отчетного периода, со счета 97 «Расходы будущих периодов» осуществляется следующим образом. По каждому виду расходов определяется сумма, подлежащая списанию со счета. Для этого устанавливается база для распределения расходов будущих периодов на конкретные объекты учета затрат. При этом необходимо учитывать степень действительного использования данного объекта по соответствующей учетной группе, если это оказывается невозможным, то затраты распределяют пропорционально условным показателям	Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета № 50 (п. 76) [6]
<i>Учет готовой продукции</i>		
Применение учетных цен для аналитического учета готовой продукции	В качестве учетных цен могут применяться: отпускные цены; плановая себестоимость; нормативная себестоимость	Инструкция по бухгалтерскому учету запасов № 133 (п. 112, 113) [5]
<i>Учет расходов на реализацию продукции</i>		
Порядок закрытия счета 44 «Расходы на реализацию» и списания расходов на себестоимость реализованной продукции	Определяется порядок аналитического учета расходов на реализацию. Указывается способ распределения расходов на реализацию. Расходы на реализацию могут списываться на себестоимость реализованной продукции следующими способами: в полном объеме; с распределением между различными видами реализованной продукции. Распределяются указанные расходы на основании данных о количестве, объеме, фактической себестоимости реализованной продукции	Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета № 50 (п. 35) [6]; Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 (п. 12) [4]

Выбор допустимого законодательством варианта учета будет оказывать влияние на уровень расходов отчетного периода.

Так, использование того или иного метода учета затрат в организации должно быть обусловлено технологическими особенностями производственного процесса и возможностью оптимального учета затрат в отчетных периодах.

Предусмотренная Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета № 50 возможность списания учтенных на счете 25 «Общепроизводственные затраты» условно-постоянных затрат в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» обуславливает необходимость деления общепроизводственных затрат на переменные и условно-постоянные. Определенный организацией вариант списания расходов общепроизводственного назначения по объектам учета затрат будет влиять на уровень расходов отчетного периода, что, в свою очередь, увеличивает или уменьшает финансовый результат, рентабельность.

Указанные выше примеры подтверждают необходимость выбора способов учета из предлагаемых законодательством вариантов с учетом их комплексного рассмотрения, последствий применения того или иного способа учета, специфики деятельности организации, финансового положения.

Кроме возможности выбора из совокупности способов и приемов бухгалтерского учета организации имеют возможность в случае отсутствия предписанного способа или приема применять иные положения по бухгалтерскому учету в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов. Следовательно, организация в данном случае самостоятельно разрабатывает соответствующий способ или прием, руководствуясь основополагающими законодательными нормами с применением профессионального суждения.

Заключение. Учитывая вышесказанное, можно рассматривать учетную политику как один из инструментов управления организацией, так как целью учетной политики является воздействие на эффективность финансового положения организации в рамках действующих законодательных положений. Также учетная политика является мощным инструментом для достижения правдивости, достоверности, объективности бухгалтерского учета, получения надежной и открытой информации для оценки производственной деятельности организации, ее финансового состояния и перспектив развития.

Практическое использование конкретных способов и приемов учета будет способствовать совершенствованию управленческого учета и внутреннего контроля организаций в выработке и обосновании управленческих решений, повышению их эффективности, что в конечном итоге должно оказать позитивное влияние на финансовые результаты, уровень риска и инвестиционную привлекательность организаций.

Список цитируемых источников

1. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. проф. М. И. Кутера. — Минск : Новое знание, 2016. — 679 с.
2. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 : с изм. и доп. от 4 июня 2015 г. № 268-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 04.06.2015. — 2/2266.
3. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 16 июня 2016 г. № 48 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2016. — 8/31059.
4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва Финансов Респ. Беларусь, 30 сентября 2011 г., № 102 : в ред. постановления М-ва Финансов Респ. Беларусь, 31.12.2013 г., № 96 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 2012. — 8/24697.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившим силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 нояб. 2010 г. № 133 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 27 апр. 2011 г. № 25 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2011. — № 14. — 8/23181.
6. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2014 г. № 46 : с изм. и доп. от 22 дек. 2018 г. № 74 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — 29.12.2018. — 8/33714.