

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования  
БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ  
СЕЛЬКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

Материалы II Международной  
научно-практической конференции,  
посвященной 175-летию УО «Белорусская государственная  
сельскохозяйственная академия»

Горки, 23–24 апреля 2015 г.

Горки  
БГСХА  
2017

УДК 657  
ББК 65.052  
Б94

Редакционная коллегия:

Е. Л. Путникова (гл. редактор), В. Н. Дедкова (отв. редактор),  
Л. К. Кивуля (отв. секретарь)

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой  
бухгалтерского учета в отраслях АПК Е. Л. Путникова;  
кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры  
бухгалтерского учета в отраслях АПК С. В. Гудков

**Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономи-**  
Б94 **ки** : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., посвящ.  
175-летию УО «Белорусская государственная сельскохозяй-  
ственная академия» / редкол. : Е. Л. Путникова (гл. ред.)  
[и др.]. – Горки : БГСХА, 2017. – 300 с.  
ISBN 978-985-467-635-7.

Приведены доклады участников II Международной научно-практической конференции, посвященной 175-летию УО БГСХА, проходившей 23–24 апреля 2015 г., в которых отражены современное состояние бухгалтерского учета в организациях АПК, а также проблемы современной экономики в контексте международных стандартов финансовой отчетности.

УДК 657  
ББК 65.052

ISBN 978-985-467-635-7

© УО «Белорусская государственная  
сельскохозяйственная академия», 2017

## **ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ**

УДК [631.162:657.22]:378.147.88

### **ПРАКТИЧЕСКОЕ ОБУЧЕНИЕ – ОДНА ИЗ ГЛАВНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ КАЧЕСТВЕННОГО ОБРАЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ**

**Антанькова А. В.,** *ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Система высшего образования в государстве представляет собой важнейший инновационный потенциал развития экономики и повышения ее конкурентоспособности в мире.

В настоящее время экономика государства предъявляет новые требования к подготовке кадров, способных не только проводить исследования, но и внедрять их результаты в производство. Обучение профессии бухгалтера должно быть направлено на подготовку профессионалов, которые смогут не только изучать рынок, но и определять перспективы использования новых высоких технологий. Объективная потребность инновационного развития Республики Беларусь определила необходимость подготовки производственной элиты.

Модернизация высшей школы, переход на двухступенчатую систему подготовки кадров, особенности второй ступени образования актуализируют проблему его качества.

Исключительно важное значение в системе подготовки высококвалифицированных специалистов по бухгалтерскому учету как на первой, так и на второй ступени получения образования имеет практическое обучение на предприятиях и в организациях АПК, которое не только является составной частью учебно-воспитательного процесса, но и служит наиболее ответственным периодом профессиональной и трудовой подготовки будущих специалистов в системе практико-ориентированного обучения. Ведь именно во время прохождения практики осуществляются формирование глубоких профессиональных знаний, всестороннее ознакомление будущего специалиста с организацией бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности организации, приобретение навыков работы в коллективе.

Современные студенты сельскохозяйственных вузов – вчерашние школьники, которые о будущей специальности имеют весьма неопределенное представление. Большинство из них – городская молодежь,

которая не имеет представления о сельскохозяйственном производстве. Поэтому практическое обучение студентов следует организовать таким образом, чтобы после окончания вуза выпускник смог быстро адаптироваться на производстве и приобретенные за время учебы теоретические знания в полном объеме применить на практике.

На первом этапе практического обучения во время прохождения ознакомительной практики очень важно ознакомить студентов с предприятиями как таковыми, желательно разных форм собственности и видов деятельности, с их многофункциональной организационной структурой, основными документами, регламентирующими порядок организации бухгалтерского учета, контроля и анализа на них.

Второй этап практического обучения предусматривает изучение студентами на конкретном предприятии технологии производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также их документального оформления. Для качественного прохождения такой практики очень важно выбрать хорошую базу практики с высоким уровнем организации учетной работы. Решение данного вопроса деканат обычно возлагает на студентов, предлагая им самим подобрать предприятие для прохождения практики. Такой подход к решению вопроса организации практики на производстве, на наш взгляд, является не совсем правильным, так как самому студенту это сделать очень сложно в силу целого ряда объективных и субъективных причин.

По нашему мнению, в подборе базовых предприятий и организаций для прохождения практики студентами должен быть заинтересован вуз, который призван обеспечить высокий уровень профессиональной подготовки специалиста, а также районные управления сельского хозяйства и продовольствия, которые располагают сведениями о предприятиях и организациях с хорошо отлаженной системой ведения бухгалтерского учета и высокоразвитой технологией производства, высоким уровнем квалификации учетных работников; информацией о потребности в кадрах; должны быть заинтересованы в подборе высококвалифицированных специалистов по бухгалтерскому учету, а следовательно, оказывать максимальную помощь в становлении таких специалистов.

Помогло бы в решении данной проблемы создание в вузе банка базовых предприятий для прохождения практик, но для этого должна быть решена проблема финансирования расходов на проживание студентов на месте прохождения практики.

Для того чтобы важная часть работы при прохождении учетно-технологической практики не выполнялась методом экскурсии, за студентами на местах прохождения практики должны быть закреплены опытные специалисты. Ведь только владея знаниями технологического процесса, будущий специалист сможет вести надлежащий учет и контроль. В связи с этим целесообразно было бы разработать и утвердить на законодательном уровне Положение о руководителе практики студентов от организации, где были бы изложены права, обязанности и ответственность руководителя практики, а также формы его поощрения.

Повышению эффективности прохождения учетно-аналитической и преддипломной практик будет способствовать направление студентов на закрепленные за ними базы практики с зачислением на оплачиваемые должности. Частично решить эту проблему было бы возможным, если бы график ухода в отпуск работников бухгалтерии базового предприятия совпадал с периодом прохождения практики студентами. Особенно важен такой подход к организации указанных практик для студентов, обучающихся по системе НИСПО, которые уже имеют опыт прохождения практики на производстве и диплом о среднем специальном образовании. Использование их только в роли практикантов без предоставления должности недопустимо, да и экономически не выгодно.

Предварительное распределение студентов целесообразно проводить до их отъезда на преддипломную практику с той целью, чтобы последнюю преддипломную практику они прошли на тех предприятиях, где им предстоит работать. Такой подход к организации практики будет выгоден обеим сторонам. Руководители предприятий получат возможность познакомиться с будущим специалистом и присмотреться к нему в работе, оценить уровень его теоретической подготовки и оказать соответствующую помощь в приобретении практических навыков, что будет способствовать быстрой адаптации молодого специалиста, придя на работу. Студент-практикант, в свою очередь, будет заинтересован в проявлении своих теоретических знаний, умений и навыков, чтобы привлечь внимание руководства предприятия к себе, что поможет ему в будущем в продвижении по карьерной лестнице.

На завершающем этапе практического обучения студент приступает к выполнению дипломной работы и получает возможность ее выполнения по заявке предприятия с рекомендацией элементов своих

исследований к внедрению в производство. Руководство предприятия должно быть заинтересовано в предоставлении для проведения научных исследований практического материала.

Для того чтобы обучение на второй ступени высшего образования было востребовано потенциальными потребителями на рынке образовательных услуг, а диплом магистра работодателями воспринимался бы как дополнительный плюс при приеме на работу и продвижении по служебной лестнице, содержание учебных планов должно быть более наполненным с точки зрения профессиональной подготовки и особое внимание в них должно быть отведено практическому обучению магистров на передовых предприятиях страны на должности главного бухгалтера с целью приобретения практических навыков управления коллективом, а также в ведущих научных центрах страны для выполнения и внедрения в производство своих научных исследований.

Таким образом, высокий уровень организации практического обучения – залог качественного образования специалистов по бухгалтерскому учету на всех ступенях их профессиональной подготовки.

УДК 657.2

## **ВАРИАНТЫ УЧЕТА НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ**

**Блашкевич Л. В.**, канд. экон. наук, доцент

**Кузюр Н. В.**, канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Практически в любом сельскохозяйственном предприятии существуют расходы, которые в момент их возникновения невозможно отнести на конкретный объект учета затрат, так как они относятся к нескольким объектам сразу или в целом ко всему предприятию. Их называют расходами по организации производства и управлению.

Для их учета Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрено два счета – 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Перечень расходов, относимых к общепроизводственным расходам, строго не определен. Сюда относят затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды аппарата управления отраслей и подразделений, амортизацию основных средств отраслевого назначения, затраты на мероприятия по охране труда и технике безопасности,

расходы на транспортное обслуживание работ и другие расходы, связанные с обслуживанием отраслей основного производства. К счету 25 «Общепроизводственные расходы» для сельскохозяйственных предприятий предусмотрено открытие трех субсчетов:

25-1 «Растениеводство»;

25-2 «Животноводство»;

25-3 «Промышленные производства».

Как показывают исследования, из указанных субсчетов практически все сельскохозяйственные предприятия в рабочем плане счетов предусматривают только первый и второй. На наш взгляд, это вполне оправдано, так как если предприятие и имеет промышленные производства, то они настолько разнообразны, что, как правило, не возникают общие затраты, которые требуют распределения между отдельными видами промышленных производств.

В аналитическом разрезе рекомендуется выделять общепроизводственные расходы и расходы подразделений (бригадные, фермские, цеховые). По нашему мнению, такое разделение затрат целесообразно только в том случае, если производственный учет и основного производства ведут в разрезе подразделений (центров затрат, центров ответственности). При распределении общих расходов подразделений их относят только на объекты учета затрат подразделения. Общепроизводственные расходы распределяют на все объекты данной отрасли.

Есть еще один небольшой нюанс в учете расходов подразделений, да и в целом отраслей. Есть расходы, которые считаются расходами по управлению, однако, если их можно отнести непосредственно на конкретный объект учета затрат, то их нецелесообразно учитывать в составе общепроизводственных расходов. Например, зарплата с отчислениями на социальные нужды бригадира, в бригаде которого выращивают одну культуру. В данном случае такие расходы являются прямыми и их следует учитывать в составе других прямых расходов на соответствующем аналитическом счете основного производства.

Что касается распределения общепроизводственных расходов, то базу их распределения выбирает предприятие, определяя ее в учетной политике. Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях указанные расходы распределяются по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением

в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты.

В соответствии с методическими рекомендациями предлагается также при необходимости для целей управления и иных потребностей данного предприятия общепроизводственные расходы распределять комбинированным способом в следующем порядке:

а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в соответствующей отрасли;

б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. Перечень данных расходов довольно многообразен и не определен никакими нормативными документами. В то же время, как показывают исследования, некоторые предприятия Брянской области относят на этот счет расходы, которые должны учитываться на других счетах. Например, ОАО «Учхоз «Коккино» Выгоничского района в составе общехозяйственных расходов учитывает представительские расходы, хотя они, согласно Методическим рекомендациям по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, должны учитываться в составе расходов на продажу. В колхозе «Серп и Молот» Суражского района на счет 26 «Общехозяйственные расходы» относят проценты по кредитам, хотя данный вид расходов необходимо относить на счет 91 «Прочие доходы и расходы» согласно ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам».

При распределении (списании) общехозяйственных расходов существуют два варианта.

При *первом* общехозяйственные расходы распределяют на основное производство – растениеводство, животноводство, промышленные производства (за минусом общехозяйственных расходов, списываемых в установленном порядке на капвложения и продажу вспомогательных производств). Базой распределения является общая сумма основных затрат соответствующих отраслей (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян в растениеводстве; кормов в животноводстве; сырья, материалов и полуфабрикатов в промышленных производствах. Допускается также комбинированный способ распределения указанных расходов по ана-

логии с распределением общепроизводственных расходов. Данная база распределения предложена в отраслевых Методических рекомендациях по учету затрат. Но организации могут в учетной политике предусмотреть и другую базу распределения.

При *втором варианте* действующим планом счетов, исходя из требований МСФО, организациям разрешено относить общехозяйственные расходы непосредственно на себестоимость продаж. В этом случае организация признает управленческие расходы как прочие расходы и отражает их в Отчете о финансовых результатах (форма № 2 бухгалтерской отчетности) по окончании отчетного периода.

При принятии такого способа списания общехозяйственных расходов их следует распределить по аналитическим счетам продаж соответствующих видов продукции пропорционально выручке, полученной от их продажи в течение отчетного периода, и не включать в производственную себестоимость продукции, работ, услуг. При этом на счетах производств происходит формирование сокращенной (неполной) производственной себестоимости. Использование такого порядка списания общехозяйственных расходов целесообразно на предприятиях, где большая номенклатура производств. Применение такого варианта списания упростит процесс по распределению данных расходов.

Способ списания общехозяйственных расходов (на счета учета затрат или на счет продаж) организация устанавливает при формировании учетной политики. Там же устанавливается периодичность их списания (ежемесячно или ежеквартально).

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 6 окт. 2008 г. № 107н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

2. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом М-ва с. х-ва Рос. Федерации от 6 июня 2003 г. № 792 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

УДК 345.67

## **ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ХЛЕБОПЕКАРНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ В ЧАСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

**Горло В. И.**, *канд. экон. наук, доцент*

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Рациональная организация учета производственных запасов в организациях хлебопекарной промышленности невозможна без учетной политики соответствующего уровня. Однако в настоящее время на практике сложилась ситуация, когда организации сталкиваются с проблемой отсутствия методики учета производственных запасов, которая учитывала бы все особенности конкретной отрасли. Не являются исключением и хлебопекарные организации. Анализ действующей практики показал, что в учете производственных запасов не полностью устранены серьезные недостатки.

В хлебопекарных организациях Брянской области не всегда учитываются требования, предъявляемые и к формированию учетной политики, а от качества составленного документа зависит достоверность бухгалтерского учета. Поэтому правильное формирование учетной политики приобретает исключительно важное значение в организации и выполнении учетных функций. С помощью учетной политики осуществляются наблюдение, учет и контроль за производственными запасами.

Данные учетной политики используются для принятия управленческих решений, поэтому насколько оперативно и качественно будут отражены производственные операции, настолько принятое решение будет приближено к оптимальному решению.

Исследовав порядок формирования учетной политики в хлебопекарных организациях Брянской области, можно констатировать, что вопросы организации и методологии учета операций предусматривают только минимум информации для ведения учета производственных запасов. Недостаточно разработана методика применения управленческого учета в хлебопекарных организациях по управлению производственными запасами, эффективностью результатов работы и его максимальной консолидацией с бухгалтерским учетом, что требует дополнительного исследования.

Содержание учетной политики хозяйствующего субъекта должно определять возможные варианты учета тех или иных операций, по которым предусмотрены альтернативные решения в рамках системы нормативного регулирования учета производственных запасов. Очевидно, что организациями неполно раскрыта учетная политика в части учета производственных запасов.

Анализ учетной политики хлебопекарных организаций Брянской области показал, что большинство хлебопекарных организаций для учета производственных запасов применяют счет 10 «Материалы» без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (за исключением ОАО «Брянскхлебпром», ГУП «Брянский хлебокомбинат № 1», ЗАО «Стародубский хлебокомбинат»). Производственные запасы списываются на затраты хлебопекарного производства в оценке по средней себестоимости.

Обобщенные данные о наличии и движении запасов систематизируются в бухгалтерии хлебопекарных организаций на счетах синтетического учета. Порядок синтетического учета поступления и движения материалов в организации регламентируется тремя основными документами: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Планом счетов и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н), которые являются универсальными межотраслевыми.

Нам представляется целесообразной разработка единых форм документов по учету производственных запасов. В этих документах следует включить все объекты основного и вспомогательного производства под соответствующими кодами, которые бы указывали направление использования производственных запасов.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Банк, С. В. Управленческий учет материальных запасов / С. В. Банк // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 14. – С. 54–57.
2. Давыдова, О. В. Составляющие стоимости приобретенных материалов / О. В. Давыдова // Автономные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – № 10.
3. Кулаева, Н. А. Оценка материально-производственных запасов / Н. А. Кулаева // Бухгалтерия в вопросах и ответах. – 2007. – № 9.

УДК 345.67

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА**

**Горло В. И.**, канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Без достоверной и объективной информации о затратах и себестоимости продукции невозможно эффективно управлять такой сложной и сезонной отраслью производства сельского хозяйства, как растениеводство.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, принятая им структура управления, правовая форма и т. п. Принимая учетную политику, предприятие определяет, какие счета включить в рабочий план счетов и какие субсчета необходимо открыть к этим счетам.

Производственный учет является составной частью системы управленческого учета. Причиной его выделения служат его специфические задачи:

- калькулирование себестоимости продукции;
- управление производственными затратами.

В экономической литературе часто встречается отождествление понятий «управленческий» и «производственный» учет. Исторически сложилось, что производственный учет является предшественником управленческого учета. Основная цель производственного учета – определение затрат на производство. Объектами производственного учета являются учет издержек по видам, по местам их возникновения, центрам затрат и центрам ответственности. Производственный учет дает информацию для расчета себестоимости единицы продукции, приходящейся на нее прибыли, а также уровня рентабельности.

Поскольку процесс производства продукции является основополагающим для ведения эффективного управленческого учета и планирования движения всех ресурсов предприятия на всех стадиях финансового цикла, т. е. смысл в изучении методического обеспечения той части управленческого учета, которая непосредственно отражает производственный процесс, т. е. производственного учета.

В последнее время отечественные менеджеры и руководители организаций проявляют значительный интерес к управленческому учету,

стремятся выделить в контуре управления новую информационную систему, способствующую повышению рентабельности производства.

Существуют две проблемы учета затрат и исчисления себестоимости: первая – переориентирование отечественной теории и накопленного в этой области практического опыта на решение новых задач, стоящих перед управлением коммерческих организаций в условиях рынка; вторая – создание нетрадиционных систем получения информации о затратах и их окупаемости, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Без достоверной и объективной информации о затратах и себестоимости продукции невозможно эффективно управлять такой сложной и сезонной отраслью производства сельского хозяйства, как растениеводство.

Производственный учет, как часть управленческого учета и как самостоятельная учетная система, формирующая информацию о производственном процессе, исторически развивался исходя из объективных потребностей производства и управления.

В настоящее время на сельскохозяйственных предприятиях учет затрат и выход продукции растениеводства ведутся на счете 20 «Основное производство» и субсчетах «Растениеводство» по объектам учета.

Однако накопления на одних и тех же счетах аналитического учета различных по своим признакам затрат делает учет сложным, затрудняет получение оперативной информации для управления производством. Практически исключена возможность контроля и анализа затрат непосредственно в момент их производства, по местам их возникновения и самое главное – по этапам выполнения работ (вспашка, предпосевная обработка почвы, посев, уход и т. д.).

При формировании себестоимости продукции растениеводства следует учитывать следующие особенности. Продукция растениеводства может быть использована как непосредственно после заготовки (скошенная трава или собранные корнеплоды) для откорма животных или кормления продуктивного и рабочего скота, так и после переработки (сено, сенаж, силос и т. п.) или осуществления дополнительных расходов, связанных с хранением (плоды и овощи). Суммарные фактические затраты определить можно в любой момент, но себестоимость единицы зависит от урожайности. Отпуск продукции растениеводства может производиться в любой момент времени. Поэтому возникает необходимость оценки единицы продукции в каждый момент времени.

В производственных условиях для управления деятельностью организации и ее сегментами необходима информация, которая позволит оперативно реагировать на отклонения от плановых бюджетных показателей.

Учет затрат в разрезе центров ответственности (бригад, опытных участков) должен стать средством повышения оперативности информации как первичного, так и бухгалтерского учета для управления производством, иначе применение данной постановки учета просто не имеет смысла. Достичь этого можно путем усовершенствования учетной документации, документооборота, регистров бухгалтерского учета и порядка постановки учета затрат.

В связи с этим предполагаем применять разработанные документы и регистры по учету и контролю над затратами на производство продукции растениеводства, которые могут быть использованы также в других отраслях сельского хозяйства.

Технологические и организационные особенности производства в растениеводстве, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы, в основу которой положены соответствующие методы.

При этом под *методом производственного учета* следует понимать совокупность способов и приемов его построения, обеспечивающих формирование информации о фактических затратах для управления производством и последующего обоснованного калькулирования себестоимости продукции.

Необходимо обратить внимание на следующее: в целях организации системы управления затратами через механизм их бюджетирования нужно создать в плодородческой организации сквозную систему из функциональных смет по элементам затрат внутри каждого центра ответственности.

Издержки производства призваны обеспечить производственную деятельность предприятия, а затраты производства способствуют расширенному воспроизводству.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Белов, Н. Г. Развитие производственного учета в сельском хозяйстве / Н. Г. Белов // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 1. – С. 4–11.

2. Назарова, В. В. Необходимость и пути совершенствования учета затрат в системе управления предприятиями сферы АПК / В. В. Назарова // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 3. – С. 28–30.

3. Парасоцкая, Н. Н. Сфера управленческого контроля за издержками производства / Н. Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. – 2010. – № 7. – С. 7–9.

4. Федотова, С. В. Управленческий учет затрат по видам и центрам деятельности / С. В. Федотова // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 16. – С. 61–64.

УДК 356/90

## **РАЗРАБОТКА ГРАФИКА ДОКУМЕНТООБОРОТА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

**Гринь М. Г.**, *канд. экон. наук*

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

В процессе хозяйственной деятельности на предприятиях происходит множество хозяйственных операций, которые формируются документами. Обобщение сведений, содержащихся в документах, производится в учетных регистрах, являющихся важнейшим средством ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и т. д.

В каждом предприятии должен быть график документооборота.

При этом независимо от особенностей деятельности улучшение документооборота позволяет оптимизировать учетный процесс, дает возможность снизить затраты на содержание учетного аппарата, избежать ошибок в учетной и отчетной информации.

Управление движением бухгалтерской документации включает установление порядка обработки документов, для чего разрабатывается график документооборота, который представляет собой документ, устанавливающий порядок (сроки, очередность) обработки учетной документации в зависимости от количества и объема бухгалтерской информации. График документооборота обусловлен выполнением требований нормативных правовых документов, регулирующих бухгалтерскую деятельность, и информационными потребностями внутренних и внешних пользователей. Кроме того, он предназначен для снижения трудоемкости обработки учетных документов, повышения организационной культуры работников, роста эффективности работы бухгалтерии.

Разработкой графика документооборота по действующему Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете, установленному положением Министерства финансов СССР от 29 июня 1983 г. № 105 по согласованию с ЦСУ СССР, руководит глав-

ный бухгалтер организации с привлечением к работе сотрудников бухгалтерии.

График документооборота разрабатывается на основе:

- 1) полного перечня учетных документов, которые исполняются в бухгалтерии;
- 2) перечня исполнителей соответствующей документации;
- 3) сроков исполнения документов;
- 4) типовых технологий их обработки.

При разработке графика необходимо учитывать следующие требования:

- график должен предусматривать рациональный документооборот, т. е. оптимальное число подразделений и исполнителей, участвующих в прохождении каждого первичного документа;
- срок нахождения документа в каждом подразделении должен быть минимальным;
- движение документов должно быть направлено на усиление информационной функции бухгалтерского учета;
- выполнение графика должно способствовать внедрению эффективных средств и способов учета.

График разрабатывается с учетом организационно-технологических особенностей хозяйственной деятельности организации: видов обычной деятельности в соответствии с учредительными документами; размера организации; технологических особенностей производства продукции; выполнения работ, оказания услуг; структуры управления; видов прочей деятельности; состава объектов бухгалтерского учета; специфики продаж и др.

Составленный график документооборота утверждается руководителем организации, а выписки из него передаются соответствующим исполнителям для применения в практической работе. По графику документооборота они заполняют и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности. Главный бухгалтер организует контроль за его соблюдением, а ответственность за своевременное и качественное оформление документов несут должностные лица, составившие и подписавшие эти документы.

После того как график документооборота составлен, руководитель организации должен его утвердить. График можно оформить в виде приложения к приказу об учетной политике. Однако, на наш взгляд, это нерационально. Дело в том, что учетная политика может обновляться ежегодно. А график так часто не меняется и может действовать

несколько лет до тех пор, пока не устаревает или не утратит силу. А при необходимости в него можно вносить изменения. В связи с этим полагаем, что график удобнее утвердить отдельным приказом.

Работе по составлению графика документооборота должна предшествовать разработка табеля и альбома форм документов бухгалтерской службы.

В процессе составления графика документооборота необходимо уточнить состав форм бухгалтерской документации и их содержание:

- излишних и дублирующих форм учетной документации;
- устаревших форм документов, не соответствующих требованиям компьютеризации учетных данных;
- форм, требующих корректировки (дополнения реквизитами или сокращения их количества, объединения с другими документами и др.);
- форм документов, необходимых для разработки.

После подписания проекта формируются действующий табель и альбом форм бухгалтерской документации, утверждаемые руководителем организации.

Утверждение табеля и альбома форм учетных документов является основанием для применения их в практической деятельности и использования альбома в качестве приложения к приказу руководителя об учетной политике организации.

Работники должны соблюдать установленные в графике сроки составления и передачи документов в бухгалтерию. Такую обязанность следует закрепить в должностных инструкциях и в приказе об утверждении графика.

Контролировать соблюдение сроков, указанных в графике, можно с помощью журнала поступления документов в бухгалтерию.

Обнаружив нарушение графика, руководитель может лишить работника премии, сделать ему замечание или вынести выговор, о чем составляется приказ. Но следует помнить, что дисциплинарное взыскание можно применить не позднее одного месяца со дня обнаружения и не позднее шести месяцев со дня совершения проступка (ст. 193 ТК РФ). Прежде чем назначать работнику взыскание, нужно затребовать с него письменное объяснение.

*Нюансы, требующие особого внимания.* График документооборота нужен, чтобы контролировать работу сотрудников. А именно отслеживать, вовремя ли они составляют и передают в бухгалтерию первичные документы. Фактические даты передачи документов можно фиксировать в специальном журнале.

Разрабатывая график, объединяют документы, перечисляемые в нем, по какому-либо принципу. Например, документы можно разнести по хозяйственным операциям, возможным в организации, либо составить отдельные графики для каждого отдела компании.

За отсутствие графика документооборота не штрафуют, поскольку это внутренний документ организации, оформляемый для того, чтобы организовать и контролировать работу между подразделениями.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 02.11.2013 г.) // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2013.
2. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: утв. приказом М-ва финансов России от 6 окт. 2008 г. № 106н (в ред. от 18.12.2012 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.
3. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете: утв. М-вом финансов СССР 29 июня 1983 г. № 105 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: banczakonov.com.
4. Поленова, С. Н. Условия рационализации документооборота в бухгалтерии / С. Н. Поленова // Бухгалтер и закон. – 2014. – № 1.

УДК 657.1:631.115

### **ОБЪЕКТИВНОСТЬ ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО АГРОБИЗНЕСА**

**Гудков С. В.**, канд. экон. наук, доцент

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Завершающим этапом учета деятельности микроорганизации, крестьянского (фермерского) хозяйства является определение его конечного финансового результата. Проведенное исследование показывает, что в настоящее время в отечественной научной мысли не сформировалось единого мнения о том, как объективно в бухгалтерском учете субъектов малого агробизнеса определять их конечный финансовый результат деятельности. Большинство авторов предлагают определять финансовый результат на основании Книги учета доходов и расходов. Другие же ученые рекомендуют определять финансовый результат на основании данных Ведомости финансовых результатов, в которой его определяют общей суммой в целом по хозяйству и в том числе от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, от ее пере-

работки, от выполнения работ на сторону, оказания услуг и от другой несельскохозяйственной деятельности.

На основании данных проведенного исследования установлено, что конечный финансовый результат деятельности микроорганизации, крестьянского (фермерского) хозяйства при форме учета без применения счетов бухгалтерского учета целесообразно определять с помощью метода «затраты – выпуск». Основой этого метода является то, что конечный финансовый результат можно определить по формуле

$$P = B - Z + O,$$

где P – финансовый результат деятельности микроорганизации АПК;

B – выручка от реализации продукции (работ, услуг) и другие доходы;

Z – затраты материальных и финансовых ресурсов;

O – изменение стоимости остатков материальных ценностей, животных и незавершенного производства на начало и конец отчетного периода.

Следует отметить, что при форме учета без применения счетов бухгалтерского учета предполагается, что все поступающие в хозяйство производственные запасы сразу потребляются. Поэтому сразу же при их поступлении они списываются в расход как затраты. Так как в действительности списанные в расход материальные ресурсы могут быть полностью не израсходованы, то в конце года на их стоимость корректируются затраты отчетного периода. Также, затраты еще следует откорректировать и на изменение стоимости незавершенного производства на начало и конец отчетного периода.

Таким образом, финансовый результат, полученный путем вычитания скорректированных затрат из полученных доходов, будет фактическим результатом данного года. Продукция и материалы собственного производства (семена, корма, подстилка и прочая продукция), израсходованные на производственные цели, в затраты на производство продукции на протяжении года не списываются, а включаются в затраты в конце года на основании данных инвентаризации. Поэтому для определения фактических расходов на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг за отчетный год фермеру будет необходимо провести инвентаризацию материальных ценностей, животных и незавершенного производства на конец отчетного периода. К незавершенному производству в микроорганизациях АПК, крестьянских (фермерских) хозяйствах следует относить в растениеводстве:

работы по основной обработке почвы, внесению органических удобрений, посеву многолетних трав, озимых зерновых, поверхностному улучшению земель (гипсование, известкование), а также стоимость не выкопанных на конец года семян и саженцев и т. п.; а в животноводстве – стоимость меда, оставленного в ульях для подкормки пчел, мальков в выростных прудах, а также яиц, заложенных в инкубаторе после 11 декабря. На основании данных инвентаризации фермеру необходимо составить Расчет изменения стоимости материальных ценностей и незавершенного производства (таблица).

**Изменение стоимости материальных ценностей, животных и незавершенного производства крестьянского (фермерского) хозяйства за 2013 год**

Наименование материалов, продукции и незавершенного производства	Единица измерения	Наличие на начало года		Наличие на конец года		Изменение стоимости (+, -), тыс. руб.
		кол-во	стоимость, тыс. руб.	кол-во	стоимость, тыс. руб.	
Материальные ценности:						
аммиачная селитра	т	0,8	480	0	0	-480
суперфосфат	т	0,4	420	1,0	1350	930
дизельное топливо	л	500	1250	1700	5440	4190
ячмень	ц	320	7520	290	7975	455
пшеница	ц	270	7344	415	12948	5604
блоки газосиликатные	м <sup>3</sup>	5	900	7	1270	370
Итого...	х	х	17914	х	28983	11069
Незавершенное производство:						
озимая пшеница	га	9	850	5	560	-290
Итого...	х	х	850	х	560	-290
Животные:						
Итого...	х	х	-	х	-	-
Всего	х	х	18764	х	29543	10779

При увеличении стоимости продукции, материалов, животных и незавершенного производства на конец года по сравнению с их стоимостью на начало года на сумму превышения сокращаются расходы за год микроорганизации. В случае уменьшения их стоимости на конец года расходы микроорганизации увеличиваются на эту сумму. Однако определение фактических затрат на производство и реальных финансовых результатов хозяйства во многом будет зависеть от методики оценки незавершенного производства и остатков производственных

запасов. Остатки материальных ценностей на конец каждого года должны быть оценены по единой методике, которую фермер определяет самостоятельно из двух возможных вариантов. Их оценка может быть произведена по действующим рыночным ценам на дату составления бухгалтерской отчетности или по цене приобретения производственных запасов. Считаем целесообразным производить оценку остатков производственных запасов по фактической себестоимости их приобретения (для покупных материальных ценностей) или же по минимальным закупочным ценам (для продукции собственного производства), а продукцию собственного производства отрасли растениеводства, по которой цены не установлены, – по минимальным закупочным ценам на овес исходя из кормового достоинства оцениваемой продукции.

Таким образом, определение конечного финансового результата по методу «затраты – выпуск» осуществляется с учетом корректировки в конце года расходов хозяйства на изменение стоимости остатков материальных ценностей, незавершенного производства, готовой продукции и животных. Для выполнения таких расчетов необходима соответствующая бухгалтерская информация, которая не содержится в регистрах учета и ведомостях по определению конечного финансового результата, предлагаемых разными авторами. В связи с этим мы рекомендуем форму Ведомости финансовых результатов, которая полностью обеспечивает информацией, необходимой для расчета финансовых результатов деятельности микроорганизации. Данную ведомость необходимо заполнять в конце отчетного года. Основанием для ее составления служат данные Книги учета доходов и расходов, а также данные инвентаризации, на основании которой производился расчет изменения стоимости производственных запасов за отчетный период.

Использование в практической деятельности субъектов малого агробизнеса предложенной методики определения финансового результата позволит объективно оценить итог их деятельности, провести комплексный финансовый анализ, а также принимать оптимальные управленческие решения, что будет способствовать повышению эффективности их функционирования.

УДК 657.47

## **СРАВНЕНИЕ СУЩНОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА**

**Гудкова Е. А.**, *канд. экон. наук, доцент*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Для принятия эффективных и обоснованных решений в условиях рынка с интенсивной конкуренцией менеджмент современных компаний использует огромный арсенал методов управления. Интерес к контроллингу, как к одному из новых направлений информационно-экономического развития предприятия, обуславливается появлением многочисленной переводной литературы по вопросам финансов, учета, ценообразования и др.

При этом существует неоднозначность трактовок, характеризующих внутреннее содержание этого понятия, но практически никто не отрицает, что это новая концепция управления, порожденная практикой современного менеджмента.

В основе этой новой концепции системного управления лежит стремление к обеспечению успешного функционирования организаций в долгосрочной перспективе.

Иногда «контроллинг» ассоциируется со словом «контроль», но это отличное и даже противоположное по смыслу понятие.

Контроль направлен в прошлое, на выяснение времени ошибок и просчетов, а контроллинг – на будущее для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных единиц.

Основопологающим элементом контроллинга можно считать управленческий учет. Понятия контроллинга и управленческого учета кажутся идентичными. Но необходимо отметить, что контроллинг – более широкое понятие, чем управленческий учет. Управленческий учет можно рассматривать как один из элементов системы контроллинга на предприятии, наряду с планированием, анализом, контролем, мониторингом.

В условиях рыночной экономики эффективное управление деятельностью можно обеспечить только на основе своевременно предоставленной объективной информации. Эту информацию высшему менеджменту предоставляет управленческий учет, который является информационной базой, позволяющей принимать правильные управленческие решения. Степень информационного обеспечения высшего ме-

неджмента определяется способностью системы управленческого учета предоставить информацию об управлении затратами, себестоимости, бюджетировании и др.

Целью управленческого учета является обеспечение руководства необходимой оперативной информацией для принятия краткосрочных и долгосрочных решений.

Информация, собранная в системе управленческого учета группируется, идентифицируется, изучается в целях выявления доли каждого центра ответственности и достоверного отражения этих результатов в получении прибыли по предприятию в целом. Под *эффективностью производственной деятельности* понимается соотношение фактических и нормативных затрат и результатов от произведенных расходов.

Сущность управленческого учета заключается в том, что его можно рассматривать как информационно-контрольную систему предприятия, которая характеризуется такими признаками, как: непрерывность во времени; направленность на конечный результат деятельности центров ответственности; полнота информационного обеспечения принятия управленческих решений; воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях; координация направлений будущего развития предприятия; систематический и проблемный учет.

Бухгалтерский учет выступает не только средством обработки и группировки первичной и промежуточной информации, содержащейся в документах, но и выступает в роли регулятора управленческой политики предприятия. Появились дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих управленческие решения, в целях планирования, прогнозирования и контроля. Внедрение системы контроллинга может обеспечить повышение эффективности производства путем бюджетирования затрат, их анализа, а также контроля за деятельностью структурных подразделений.

Таким образом, контроллинг – это система экономического управления предприятием, направленная на выполнение оперативных и стратегических целей и достижение заданных результатов, реализующая синтез элементов учета, анализа, контроля и планирования.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алибеков, Ш. И. Контроллинг: учеб. пособие / Ш. И. Алибеков, А. Х. Ибрагимова; под ред. Ш. И. Алибекова. – Кизляр: КФ ФГБОУ ВПО «СПбГЭУ», 2013. – 132 с.
2. Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг: учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 213 с.

3. Контроллинг: учебник / А. М. Карминский [и др.]; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 336 с.

4. Теория и методология управления затратами в сельскохозяйственных организациях Беларуси / Ю. Н. Селюков [и др.]. – Минск: Ин-т системных исследований в АПК НАН Беларуси, 2010. – 92 с.

УДК 657.633.5

## **ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ С ФИЛИАЛЬНОЙ СТРУКТУРОЙ**

**Гусарова Т. В.**, ассистент, магистр экон. наук

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В силу того, что в филиалах задействованы крупные финансовые и товарно-материальные ценности, осуществлять управление такими подразделениями становится все сложнее. Исходя из этого, необходимым условием эффективного управления организациями с филиальной структурой является создание налаженной системы, ведущая роль в которой отводится контролю.

Следует отметить, что разные авторы трактуют контроль по-разному: как действие, механизм, процесс, систему, функцию, элемент и т. д. Разнообразие определений понятия «контроль» объясняется тем, что представители различных научных направлений анализируют данный феномен через призму собственных интересов.

В рамках изучаемой темы исследования необходимо рассматривать контроль с точки зрения управления. Контроль как органичную часть системы управления изучил А. Файоль, который определил, что контроль в организации заключается в проверке (предметов, людей, действий) на соответствие с утвержденными планами, инструкциями и принципами, а целью контроля является выявление и исправление слабых мест и ошибок и недопущение их повторения. В свою очередь, Е. А. Кочергин понимает контроль как завершающую стадию управленческого процесса.

Проанализировав мнения ученых относительно сущности контроля, мы пришли к выводу, что контроль напрямую связан и неотделим от управленческой деятельности.

По нашему мнению, для контроля за деятельностью филиалов головная организация должна создать эффективную систему внутреннего контроля, основанную на разработке своих особенных подходов к организации и ведению бухгалтерского учета.

Внедрение системы внутреннего контроля позволит обеспечить надежность финансовой информации, а также снизить риски принятия ошибочных решений. Построение системы внутреннего контроля предполагает определение наиболее существенных рисков, разработку регламентных процедур, а также корректирующие действия, которые позволят исправить ситуацию.

По нашему мнению, процесс создания системы внутреннего контроля можно представить в виде последовательных этапов:

1. Принятие решения о внедрении системы контроля.
2. Организация службы внутреннего контроля.
3. Разработка и адаптация инструментов контроля.
4. Вживание контроля в текущую деятельность организации.
5. Занятие прочных позиций контроля в системе управления организацией.

Рассмотрим более подробно данные этапы.

Решение о внедрении системы контроля в организации с территориально обособленными подразделениями может быть принято только на уровне головной организации.

Так, А. М. Карминский выделяет следующие причины принятия такого решения: ухудшение в сравнении с подобными организациями экономических показателей; появление новых или изменение целей в сложившихся условиях функционирования; отсутствие согласования целей; устаревшие методы планирования, калькуляции и анализа, не удовлетворяющие менеджменту организации; отсутствие методик учета и анализа, несоответствие требованиям как основы для отслеживания деятельности и принятия управленческих решений; дублирование или отсутствие некоторых функций, наличие конфликтных ситуаций при их выполнении.

По нашему мнению, дополнительно к основным причинам внедрения системы контроля в организациях с филиальной структурой можно отнести: регулярное отклонение результатов деятельности филиалов от принятой организацией стратегии; чрезмерное отвлечение денежных средств организации на функциональную поддержку деятельности филиалов; снижение управляемости филиалами; низкий уровень ответственности, квалификации и мотивации персонала филиалов; несвоевременное получение информации о текущей деятельности и положении филиалов (расчеты, наличие финансовых ресурсов); слабая финансовая дисциплина филиалов.

Второй этап – организация службы внутреннего контроля. На данном этапе принимается одна из возможных альтернатив:

1) создание самостоятельной службы внутреннего контроля в организации;

2) передача или распределение функций контроля одному или нескольким структурным подразделениям организации.

По нашему мнению, при организации службы внутреннего контроля в организациях с филиальной структурой необходимо создавать службы контроля как в головной организации, так и в филиалах.

После решения всех вопросов, связанных с организацией службы внутреннего контроля необходимо разработать и адаптировать инструменты контроля – третий этап.

Инструменты контроля разнообразны. В качестве критериев классификации инструментов контроля в организациях с филиальной структурой можно выделить следующие: направление функционирования организации – функциональное назначение контроля распространяется на такие ключевые сферы управления, как финансы, маркетинг, инвестиционная деятельность, обеспеченность ресурсами, персонал; объем полномочий подразделения – объем полномочий, выполняемых функций и степень ответственности головной организации и территориально удаленных филиалов различен; практическая значимость для выработки рекомендаций для управленческих решений. Рассмотренная классификация инструментария контроля по вышеназванным критериям облегчит выбор необходимого набора инструментов контроля для конкретных целей.

Четвертый этап – вживание контроля в текущую деятельность организации. Данный этап предполагает демонстрацию первых результатов работы менеджеров. Важнейшим сигналом «вживания» внутреннего контроля должны послужить понятность и необходимость представления результатов работы менеджеров (разработка информационной системы организации, аналитичность подготавливаемой информации, четкость и обоснованность рекомендаций и т. д.).

Пятый этап – занятие прочных позиций.

Данный этап характеризуется значительными улучшениями результатов работы организации по всем направлениям деятельности.

Таким образом, исходя из особенностей процессов управления организацией с филиальной структурой, мы пришли к выводу о том, что из-за особенностей территориального распределения организации, для

эффективного управления таким экономическим субъектом необходима система внутреннего контроля.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Евдокимова, А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: практ. пособие / А. В. Евдокимова, И. Н. Пашкина. – М.: Дашков и К<sup>о</sup>, 2009. – 204 с.
2. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2011. – 576 с.
3. Карминский, А. М. Внедрение контроллинга в организацию: этапы и типичные ошибки» [Электронный ресурс] / А. М. Карминский. – Режим доступа: [http://www.iteam.ru/publications/finances/section\\_50/article\\_4090/](http://www.iteam.ru/publications/finances/section_50/article_4090/). – Дата доступа: 12.02.2015.
4. Кочергин, Е. А. Контроль как функция управления / Е. А. Кочергин. – М.: Знание, 1988.
5. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2025.
6. Управление – это наука и искусство / А. Файоль [и др.]. – М.: Республика, 1992. – 351 с.

УДК 629.4.084.13:657(1-856)

### **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

*Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», Горки, Республика Беларусь

Жесткая конкуренция, неустойчивое финансовое состояние субъектов хозяйствования различных форм собственности предполагают множество рисков для предприятий, поэтому предъявление повышенных требований к информационной системе является оправданным. В этих условиях существенность, полезность, своевременность, вариантность и закрытость внутренней информации должны служить эффективному использованию достигнутого экономического потенциала, рациональному управлению имуществом, обязательствами организации, обеспечить ей стабильное развитие и долговременное функционирование на рынке. Планирование деятельности предприятий и координация действий структурных подразделений, выработка вариантов альтернативного использования биологических и других ресурсов, обоснование и принятие управленческих решений стратегического и тактического характера представляют собой сложную задачу для ее руководителей. Лишь в гибкой системе бухгалтерского учета возможны осуществление поиска путей эффективного использования и

управления ресурсами, контроля за качеством и объемом выпуска продукции, определение и сопоставление достигнутых финансовых результатов с затратами по видам производимой продукции и структурным подразделениям, оценка экономической эффективности производственно-коммерческой деятельности организации.

Установление системы бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей для конкретного зарубежного предприятия определяется в зависимости от характера производства, объема запасов и скорости их оборота. Одной из главных функций учета товарно-материальных ценностей на зарубежных предприятиях является обеспечение необходимой информацией должностных лиц для деятельности по поддержанию оптимального уровня запасов.

Главной целью управления запасами является определение и сохранение оптимального уровня капиталовложений во все виды запасов – от сырья до готовой продукции. Определение и поддержание оптимального уровня запасов позволяет установить тот оптимальный уровень последних, при котором определяется время заказа, а также количество необходимых материалов.

Первоначальным направлением деятельности по повышению качества учета и контроля материалов являются проверка состояния и количественная оценка его качества, дающие наглядное представление об уровне качества составных элементов, этапов и всего исследуемого процесса. Следовательно, на первой стадии получают полную информацию о качестве процесса учета и контроля материалов. Эта информация служит основой для проведения второй стадии цикла – анализа качества учета и контроля материалов, при котором выявляются полностью или частично несоблюдаемые составные элементы, влияющие на невыполнение регламентированного уровня качества. Рациональной организацией учета материалов способствуют принятые в Республике Беларусь нормативные акты: Инструкция по бухгалтерскому учету запасов от 12 ноября 2010 г. № 133; Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов от 24 января 2008 г. № 4 (в ред. от 30.09.2011 г. № 43); Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета от 29 июня 2011 г. № 50.

Принятие новых нормативных документов и ведение учета материалов в соответствии с ними способствуют повышению достоверности отчетности организации, действенности учета и контроля в обеспечении рационального и экономного использования материальных ресурсов.

Однако два последних десятилетия отмечены усилением внимания к проблеме международной унификации бухгалтерского учета. В международной практике учет запасов регламентирован МСБУ-МСФО-2 «Запасы», в котором раскрываются вопросы признания запасов в качестве активов о затратах, которые должны включаться в оценку запасов, какие способы учета применяются для учета движения запасов и в какой оценке должны отражаться запасы.

Согласно МСФО-2 основным методом оценки запасов является себестоимость, куда входят цена приобретения, затраты на доставку, страховка, или по возможной чистой цене продажи. Последнее – это предполагаемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за вычетом затрат на выполнение работ и возможных коммерческих расходов, связанных с реализацией. Для оценки запасов в соответствии с МСБУ-2 при их выбытии могут применяться следующие методы: прямой идентификации, средневзвешенной стоимости, метод ФИФО. Аналогичные методы используются и в Республике Беларусь при отпуске их в производство.

Практическое применение методов прямой идентификации, средневзвешенной цены, ФИФО на зарубежных предприятиях осуществляется в рамках двух различных систем списания на затраты стоимости потребленных товарно-материальных ценностей. Это может быть либо система непрерывного (постоянного) списания, либо система периодического списания использованных товарно-материальных ценностей.

Основу обеих систем списания составляет известная формула учета движения товарно-материальных ценностей: остаток на начало плюс приход минус расход.

Первый метод основан на подробном отражении на счетах всей номенклатуры поступивших и выбывших запасов или израсходованных сырья и материалов. В течение отчетного периода создается информация о наличии и движении определенных запасов и себестоимости их реализации. При этом методе используются счета «Себестоимость реализации», «Запасы товаров».

Однако данный метод учета применим для учета дорогостоящих предметов, которые быстро не реализуются. Данную систему непрерывного учета могут применять торговцы автомобилями, производственным оборудованием и ювелирными изделиями. Для большинства компаний метод непрерывного учета непрактичен из-за наличия в запасах большого числа малоценных предметов. Поэтому они чаще ис-

пользуют периодический метод учета запасов, преимуществом которого являются простота и невысокая трудоемкость учета.

Данный метод в основном используют в финансовом учете. В этом случае необходимо открывать счета «Запасы», «Закупки товаров», «Себестоимость реализованных товаров». Последняя определяется путем сложения начального сальдо по счету «Запасы товаров» и дебетового оборота по счету «Закупки» за вычетом конечного сальдо по счету «Запасы товаров», устанавливаемого по данным инвентаризации.

На себестоимость реализованных за учетный период товаров составляются бухгалтерские записи по дебету счета «Себестоимость реализованных товаров» и кредиту счета «Закупки» на сумму кредитового оборота по счету «Закупки» и дебету счета «Себестоимость реализованных товаров» и кредиту счета «Запасы товаров» на сумму кредитового оборота по счету «Запасы товаров».

Основными недостатками периодического учета запасов являются отсутствие детализированного количественно-суммового учета запасов в номенклатуре, невозможность отслеживать себестоимость расходов и продаж. Он может применяться на предприятиях малого и среднего бизнеса, в оптовой и розничной торговле, в сфере услуг и на промышленных предприятиях, выпускающих однородную продукцию, при незначительной номенклатуре используемых материалов (сырья).

Описанные способы ведения учета запасов носят рекомендательный характер и не имеют статуса международных нормативных документов. В каждой стране бухгалтерский учет ведется в соответствии с национальным законодательством.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д. А. Панков. – 2-е изд. – Минск: Новое знание, 2003. – 251 с.

УДК 345.67

## **АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В РАЗНЫХ СИСТЕМАХ УЧЕТА**

**Кузюр Н. В.**, канд. экон. наук, доцент

**Блашкевич Л. В.**, канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
с. Кокино, Брянская обл., Россия

Бухгалтерский учет хозяйствующего субъекта – важнейшее звено формирования его экономической политики, инструмент бизнеса, один из главных механизмов управления. Он способствует совершенствованию оперативного и долгосрочного планирования, а также формированию информационной базы для анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования ее финансового результата.

В системе хозяйственного учета выделяют оперативный, статистический и бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет включает в себя подсистемы финансового и управленческого учета. Как самостоятельный вид учета выделен в настоящее время и налоговый учет. Бухгалтерский учет в любом экономическом субъекте должен осуществляться по определенным правилам в рамках общих принципов, а также максимально удовлетворять интересы различных групп пользователей экономической информацией вообще и учетной в частности. Такая возможность организации бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового) закрепляется через механизм учетной политики. Так как принципы и правила ведения финансового, управленческого и налогового учетов могут существенно отличаться друг от друга, то каждый экономический субъект может разрабатывать: учетную политику для целей бухгалтерского финансового учета; учетную политику для целей управленческого учета; учетную политику для целей налогового учета.

Учетная политика является частью системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, а именно важнейшим документом четвертого уровня этой системы. Она вполне может восполнить пробелы, существующие в нормативных документах, и в дальнейшем выступить в качестве весомого доказательства при решении спорных ситуаций, особенно в суде.

Согласно ПБУ 1/2008 учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов

хозяйственной жизни. Учетная политика, с точки зрения ФЗ № 402-ФЗ, – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом (п. 1 ст. 8 ФЗ № 402-ФЗ). Законом о бухгалтерском учете установлены основные правила для формирования этого документа:

- учетная политика должна самостоятельно формироваться экономическим субъектом на основании действующего законодательства, федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета;

- при формировании учетной политики применительно к конкретному объекту бухгалтерского учета способ ведения такого учета следует выбирать из способов, которые допущены в федеральных стандартах;

- если для конкретного объекта способ ведения бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен, то экономический субъект имеет право разработать его самостоятельно, исходя из норм действующего законодательства, федеральных и отраслевых стандартов.

В Налоговом кодексе Российской Федерации также неоднократно упоминается о необходимости разработки учетной политики для целей налогообложения, однако официального определения этого термина в налоговом законодательстве не содержится. Однако немаловажна ее роль и в целях налогообложения. Так как положения учетной политики также могут повлиять и на величину формируемой налогооблагаемой прибыли.

В учетной политике для целей налогового учета в зависимости от применяемой системы налогообложения могут рассматриваться следующие основные вопросы: метод признания доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль; метод определения стоимости материально-производственных запасов; метод начисления амортизации основных средств и нематериальных активов; возможность формирования резервов.

Ряд положений, рассматриваемых в учетных политиках, составленных для целей финансового и налогового видов учета, являются одновременно прерогативой управленческого учета (выбор валюты учета, методов оценки оборотных и внеоборотных активов, порядка их списания, методов начисления и списания резервов). Однако ряд вопросов свойственен лишь управленческому учету, в связи с чем они должны отражаться только в учетной политике в системе управленческого учета. К ним, в частности, относятся:

- перечень и классификация центров ответственности;

- формы внутренней отчетности, способствующие управлению затратами, продажами, дебиторской задолженностью;
- выделение контролируемых и неконтролируемых статей отчетности центров ответственности, персонализация документов внутренней отчетности;
- установление финансовых и нефинансовых критериев оценки деятельности центров ответственности;
- определение статей калькуляции, выбор методов учета затрат и калькулирования для отдельных центров финансовой ответственности;
- процедура распределения косвенных затрат между отдельными видами продукции (работ, услуг);
- формирование трансфертного ценообразования и др.

В то же время учетная политика в системе управленческого учета должна обеспечить подготовку не только более детализированной информации (по местам возникновения затрат и доходов, центрам ответственности и т. д.), но и нефинансовых данных (например, сведения о времени простоя и ремонта оборудования, уровне квалификации персонала и т. д.).

Формирование учетной политики в системе управленческого учета представляет собой многоэтапный процесс. Каждый из указанных этапов имеет свои особенности.

В практической деятельности экономических субъектов, таким образом, могут иметь место три учетные политики: учетная политика для целей бухгалтерского финансового учета, бухгалтерского управленческого учета и налогового учета. Или же приказ об учетной политике может содержать три раздела (для каждой системы учета).

Таким образом, в конечном счете грамотно составленная учетная политика должна быть инструментом оптимизации не только учетного процесса, но также и налогообложения, и результатов деятельности экономического субъекта.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть 1) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 г. с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016 г.) // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2016.
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2011.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 6 окт. 2008 г. № 106н (в ред. от 27.04.2012 г. № 55н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

УДК 631.16:658.27

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**Куруленко Т. А., ст. преподаватель**

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В последние годы проведена и в настоящее время проводится большая работа по реформированию национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО). Именно МСФО позволяют «перевести» современный белорусский бухгалтерский учет на язык, понятный иностранным инвесторам. Они являются также хорошей помощью для руководителей белорусских предприятий в принятии правильных управленческих решений. МСФО дают право бухгалтеру в выборе вариантов отражения в бухгалтерском учете хозяйственной операции, в зависимости от ее экономической сути, а не конкретной законодательной инструкции, в которой все «жизненные нюансы» не пропишешь. Ярким примером такого подхода является действующий с 2013 года новый порядок бухгалтерского учета основных средств в соответствии с требованиями МСФО.

Многие вопросы учета этих долгосрочных активов, а также его совершенствования являются актуальными и довольно активно обсуждаются на страницах экономических журналов. В частности, одним из таких вопросов является порядок отражения на счетах бухгалтерского учета некоторых хозяйственных операций по приобретению основных средств.

В главе 2 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26, оговорен порядок бухгалтерского учета поступления основных средств. Так, стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством), 91 «Прочие доходы и расходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством) [1].

Согласно Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министер-

ства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» предназначен для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов. Однако в данном случае организация никаких вложений не производит, так как основные средства были получены безвозмездно. Следовательно, операции по безвозмездному поступлению основных средств следует отражать по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством) или 91 «Прочие доходы и расходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством). Если полученные безвозмездно основные средства требуют определенных вложений до введения их в эксплуатацию, то на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» нужно учитывать только реальные вложения и присоединять их к стоимости поступивших безвозмездно основных средств [2].

Таким же образом, без использования счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», следует учитывать основные средства, внесенные в счет вклада в уставный фонд организации.

Следовательно, по нашему мнению, нельзя полностью согласиться с изложенной в Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств методикой учета безвозмездного поступления в организацию этих активов, а также основных средств, внесенных в счет вклада в уставный фонд организации с использованием счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Так как в вышеуказанных случаях организация не производит никаких вложений, то использование счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» необоснованно приведет к увеличению оборотов по этому счету и к искажению данных по произведенным организацией вложениям в долгосрочные активы, что имеет большое значение при планировании и составлении отчетности.

В случае безвозмездного получения основных средств, а также при учете основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставный фонд организации, счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» следует использовать тогда, когда полученные основные средства требуют определенных вложений до введения их в эксплуатацию. На счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» нужно учитывать только реальные вложения и присоединять их к стоимости основных

средств, поступивших безвозмездно или внесенных учредителями в счет вклада в уставный фонд.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апр. 2012 г. № 26 // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.business-info.by>. – Дата доступа: 12.02.2015.

2. Снитко, К. Бухгалтерский учет отдельных вопросов долгосрочных активов / К. Снитко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2014. – № 8. – С. 31–34.

УДК 658.1

### **ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РАСХОДОВ НА ПОДГОТОВКУ И ОСВОЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВА ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ**

*Путникова Е. Л., канд. экон. наук, доцент*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

Предприятия, занимающиеся переработкой сельскохозяйственной продукции, в составе калькуляционных статей затрат учитывают такую статью, как «Расходы на подготовку и освоение производства». Данная статья включает в себя:

- расходы на освоение производства новых видов продукции, включая затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- расходы на освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

Ранее указанные расходы учитывались на отдельном счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем списывались в себестоимость отдельных видов продукции по установленным нормам, рассчитанным на единицу продукции исходя из общей суммы таких расходов, длительности периода их погашения и объема выпуска в этом периоде, т. е. от осуществления расходов будущих периодов до начала их списания.

Начиная с января 2013 года и до настоящего времени, согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденным по-

становлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (далее – Инструкция № 50), перечень расходов на подготовку и освоение производства исключен из расходов будущих периодов и отнесение таких затрат перерабатывающими предприятиями может осуществляться на основании норм Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 (далее – Инструкция № 102). Согласно пп. 32 и 33 Инструкции № 102 расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены.

Расходы, относящиеся к отчетному периоду, не допускается включать в расходы будущих периодов, отражаемые на счете 97 «Расходы будущих периодов». Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, то указанные расходы признаются в бухгалтерском учете путем их соответствующего распределения между отчетными периодами.

Рассматривая мнения некоторых авторов [1], следует отметить, что они полагают в связи с отнесением пусковых и начальных расходов к расходам по текущей деятельности и невозможностью их соотнесения с доходами определенного отчетного периода отражать их в учете следующим образом.

*В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, учитывать такие расходы на субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».* Однако мы считаем указанные расходы учитывать все же на счете 97 «Расходы будущих периодов», исходя из следующих соображений. Перечень и характеристика расходов на подготовку и освоение производства устанавливаются в отраслевых инструкциях (методических рекомендациях, указаниях) министерств и ведомств.

Так, согласно подп. 14.7 п. 14 Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденных приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 31 декабря 2010 г. № 881 (далее – Методические рекомендации № 881), к затратам

на подготовку и освоение производства относятся затраты на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые затраты), затраты на подготовку и освоение новых видов продукции и технологии, за исключением затрат, финансируемых из иных источников.

Указанные затраты включают:

- проверку готовности новых предприятий, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования, а также без пробного выпуска продукции в случае, если выпуск продукции технологически не предусмотрен;

- затраты на подготовку и освоение производства продукции, новых технологических процессов;

- затраты на содержание группы технического надзора, если затраты на ее содержание не предусмотрены в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

Не относятся к затратам на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковым затратам) и возмещаются за счет средств, направленных на финансирование капитальных вложений:

затраты на индивидуальное опробование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа;

затраты на шефмонтаж, осуществляемый заводами – поставщиками оборудования или по их поручению специализированными предприятиями;

затраты на содержание дирекции строящегося предприятия, а при ее отсутствии – группы технического надзора, затраты на содержание которой предусматриваются в сводных сметных расчетах стоимости строительства, а также затраты, связанные с приемкой новых предприятий и объектов в эксплуатацию;

затраты по подготовке кадров для работы на вновь вводимом в действие предприятии.

Затраты на подготовку и освоение выпуска продукции, предназначенной для массового и серийного производства, относятся на себестоимость в порядке, установленном учетной политикой организации.

Затраты, производимые до начала осуществления деятельности организации, по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые) включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг с

момента начала осуществления деятельности, производства, работы цехов и агрегатов.

Поэтому фактические затраты на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые затраты) относятся в дебет счета 97 и списываются на счета учета затрат не ранее чем со дня начала осуществления деятельности предприятия или эксплуатации производств (цехов, агрегатов).

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Дюньдикова, Л. Три, два, один – пуск! Учтем расходы до начала осуществления деятельности и запуска нового производства / Л. Дюньдикова // Главная книга.by. – 2014. – № 17. – С. 22–28.

2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012. – № 8/24697.

3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2011. – № 8/24548.

УДК 336.279

### **КАК ИЗБЕЖАТЬ НЕПЛАТЕЖЕЙ ДЕБИТОРОВ**

**Сидоренкова А. Г., Рубаник А. Н., ст. преподаватели**

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В современных условиях развития рыночных отношений в АПК первостепенное значение имеет соблюдение расчетно-платежной дисциплины. В условиях нестабильности рынка субъекты предпринимательской деятельности нередко несвоевременно исполняют договорные обязательства. Поэтому у предприятий, заключающих договоры на крупные суммы с условием отсрочки платежа, возникает вопрос: как реально определить надежность контрагента, чтобы избежать неплатежей.

Работа по предупреждению неплатежей дебиторов должна начинаться не тогда, когда возникла задолженность, а еще на стадии ведения переговоров с контрагентом и заключения договора.

В первую очередь, перед заключением договора необходимо убедиться в платежеспособности контрагента. В частности, одним из ин-

дикаторов неплатежеспособности контрагента являются предъявленные к нему судебные иски. В связи с этим необходимо получить информацию о том, предъявлялись ли к контрагенту иски о взыскании долга. Большое количество судебных дел свидетельствует о высоких рисках сотрудничества с такой организацией.

До заключения договора необходимо проверить наличие у контрагента имущества в собственности. Шансы на положительное судебное решение невелики в связи с отсутствием у должника имущества, на которое можно наложить взыскание.

Полезно проверить до заключения договора историю создания организации-контрагента, продолжительность ее деятельности на рынке и полномочия руководителя. Также необходимо удостовериться в том, что лицо, которое должно подписывать договор со стороны организации-контрагента, имеет полномочия на обсуждение договора и его подписание.

При подготовке проекта договора необходимо обратить внимание на его условия. К сожалению, во многих случаях берут за основу типовый договор поставки и вставляют в него наименование организации-контрагента. Поэтому следует подходить индивидуально к каждому договору и к каждому контрагенту.

Необходимо предусмотреть разумный размер штрафных санкций. В соответствии со статьей 311 Гражданского кодекса Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-3 (ГК) неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законодательством сумма, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, которую должник обязан уплатить кредитору.

В зависимости от соотношения права кредитора на взыскание неустойки и права на возмещение убытков законодательство позволяет выделить четыре вида неустойки: зачетная, исключительная, штрафная, альтернативная (статьи 311, 365, 371 ГК).

При применении *зачетной неустойки* убытки возмещаются в части, непокрытой неустойкой (т. е. неустойка идет в зачет возмещения убытков).

*Исключительная неустойка* дает право взыскивать только неустойку и не дает права на взыскание убытков независимо от их размера.

*Штрафная неустойка* дает возможность кредитору взыскивать как неустойку, так и убытки в полном объеме сверх неустойки.

*Альтернативная неустойка* дает возможность кредитору взыскивать неустойку или убытки.

В соответствии со статьей 364 Гражданского кодекса должник обязан возместить убытки, причиненные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства, которое должник обязан уплатить кредитору. Убытки включают в себя реальный ущерб и упущенную выгоду.

*Реальный ущерб* представляет собой расходы, которые произведены или будут произведены для восстановления нарушенного права, утрату или повреждение имущества.

*Упущенная выгода* – недополученные доходы, которые могли быть получены при обычных условиях гражданского оборота, если бы право кредитора не было нарушено.

Размер убытков необходимо доказать, что не всегда просто. Кредитор вправе предъявить требование о возмещении ущерба, не доказывая факт и размер убытков, при неисполнении денежного обязательства, если иное право не предусмотрено законодательством или договором. Следует обратить внимание на статью 366 Гражданского кодекса, которая предусматривает ответственность за неисполнение денежного обязательства независимо от оснований его возникновения.

В связи с вышеизложенным рекомендуем предусмотреть в договоре пункт, в соответствии с которым пеня начисляется при условии просрочки оплаты товара более чем, например, 30 дней (при этом пеня начисляется с момента, когда товар должен быть оплачен в соответствии с условиями договора). Также в договоре целесообразно предусмотреть повышенный размер пени, если просрочка платежа составит более 60 дней.

В период действия договора необходимо:

- проверить наличие подписанных оригиналов документов, подтверждающих поставку товара;
- проверить, получил ли контрагент все документы по сделке, необходимые для оплаты;
- проверить, включена ли сумма, предъявленная к оплате, в график платежей по договору;
- пока срок оплаты не наступил, и не возникла конфликтная ситуация, получить от должника документ, подтверждающий задолженность (акт сверки или гарантийное письмо).

Наличие акта сверки или гарантийного письма, претензии, направленной должнику, в последующем может помочь взыскать долг как через суд, так и в несудебном порядке.

Рекомендуем предусмотреть в договоре срок рассмотрения претензий, например, 10 дней с момента ее получения. В противном случае будет применяться общий срок, установленный законодательством, – один месяц со дня получения претензии.

При взыскании долга в судебном порядке можно воспользоваться процедурой приказного производства. Приказное производство – упрощенная процедура взыскания долга в судебном порядке при отсутствии спора между сторонами с минимальными временными и материальными затратами.

В числе преимуществ приказного производства можно выделить следующие:

- сокращенные сроки рассмотрения дела;
- фиксированный небольшой размер госпошлины;
- взыскание с должника госпошлины;
- уплаченная госпошлина подлежит возврату кредитору в случае отказа в вынесении определения о судебном приказе или отмене определения о судебном приказе;
- рассмотрение дела осуществляется без вызова сторон.

Подача кредитором заявления о банкротстве должника также является одним из способов возврата долга и может стимулировать должника вернуть деньги. В случаях, определенных Законом Республики Беларусь от 13 июля 2012 г. № 415-З «Об экономической несостоятельности (банкротстве)», заявление о банкротстве должника должно быть подано в суд не позднее одного месяца от возникновения основания для соответствующего заявления. Неподача должником заявления в определенных законом случаях и в срок влечет субсидиарную ответственность виновных лиц, полномочных принимать или принимающих решение о подаче заявления должника по платежным обязательствам.

Исходя из вышеизложенного, для того чтобы избежать неплатежей дебиторов, необходимо: определить надежность контрагента, индивидуально подходить к каждому договору при определении его условий, с учетом требований законодательства, с целью предупреждения несвоевременной уплаты долга и возникновения убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств должником.

УДК 657.4

## **АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЗАКРЫТИЯ СЧЕТА 20-2 «ЖИВОТНОВОДСТВО» НА МАТЕРИАЛАХ СПК «РАБОЧИЙ»**

**Тимошенко Н. А.**, канд. экон. наук, ст. преподаватель  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Управленческий учет – это процесс в рамках организации, который обеспечивает аппарат информацией, используемой для планирования, собственного управления и контроля за деятельностью предприятия.

Информация, используемая в управленческом учете, – это итоговая информация. Для понимания этой информации необходимы определенные значения о происхождении первичной информации, но не более того, что необходимо для понимания итоговых результатов.

Наглядно прослеживается этот путь в постатейном учете издержек обращения. Аналитический учет дает детальную характеристику расходов по статьям, что необходимо для оперативного руководства и контроля, а также осуществления мероприятий по сокращению издержек обращения, усилению режима экономики и повышению рентабельности.

Синтетический учет обеспечивает только контроль за общей суммой расходов. Он не отвечает требованиям оперативного контроля и управления расходами в торговой сети с учетом целесообразности и производственной необходимости произведенных затрат. Поэтому наряду с синтетическим организуется аналитический учет издержек обращения в номенклатуре производственных расходов по отдельным статьям.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

Затраты и выход продукции отрасли животноводства учитывают на операционном калькуляционном счете 20-2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты на получение продукции, а по кредиту – выход продукции.

По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание основного стада, которую берут из Книги учета затрат животноводства,

исключают стоимость побочной продукции, которую также берут из Книги. Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции – молоко и приплод. Затраты между этими сопряженными видами продукции распределяют по следующей схеме: 90 % относят на молоко и 10 % на приплод. Себестоимость 1 ц молока исчисляют путем деления суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением отнесенных на него затрат на полученное количество голов приплода.

Согласно приведенной методике определим себестоимость 1 ц молока и 1 гол. приплода в СПК «Рабочий»:

$12603000 - 341000 = 12262000$  руб. – затраты на основную продукцию;

$12262000 \cdot 0,9 = 11035800$  руб. – затраты на молоко;

$12262000 \cdot 0,1 = 1226200$  руб. – затраты на приплод;

себестоимость 1 ц молока =  $11035800 \text{ руб.} / 11807 \text{ ц} = 934,6828$  руб.;

себестоимость 1 гол. приплода =  $1226200 \text{ руб.} / 441 \text{ гол.} = 2780,4989$  руб.

Таким образом, на основании произведенных расчетов мы видим, что себестоимость 1 ц молока составляет 934 руб. 70 коп., а себестоимость 1 гол. приплода – 2780 руб. 5 коп.

В СПК «Рабочий» в конце года закрытие счета 20-2 «Животноводство» не производят, что является грубейшим нарушением учетного процесса, поэтому целесообразным будет рассмотрение порядка закрытия счета 20-2 «Животноводство» аналитического счета «Основное стадо».

По дебету аналитического счета «Основное стадо КРС» к моменту его закрытия уже отражены все фактические затраты. По кредиту данного счета к концу года отражена вся основная продукция в оценке плановой себестоимости. Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету составляет сумму отклонений фактических затрат от плановой себестоимости полученной продукции.

Д-т	20-2 «Основное стадо»	К-т
12 603 000	341000 – стоимость навоза $11807 \text{ ц} \cdot 1057,70 \text{ руб.} = 12488263,90$ – плановая себестоимость молока $441 \text{ гол.} \cdot 2993,32 \text{ руб.} = 1320054,20$ – плановая себестоимость приплода	
Об 12603000		Об 14149318,10

Калькуляционная разница – 1546318,10.

Найдем калькуляционную разницу на:

а) 1 ц молока:  $934,6828 - 1057,70 = -123,0172$ ;

б) 1 гол. приплода:  $2780,4989 - 2993,32 = -212,8211$ .

Найдем калькуляционную разницу всего:

а) молока:  $-123,0172 \cdot 11807 = -1452464,0804$ ;

б) приплода:  $-212,8211 \cdot 441 = \underline{-93854,1051}$ .  
–1546318,10

Следующим этапом является списание отклонений. Что касается отклонений по себестоимости приплода, то их полностью относят на счет 11 «Животные на выращивании и откорме»:

Д-т 11 – К-т 20-2 – 93854,11 руб. – списана калькуляционная разница по приплоду методом «красное сторно».

Отклонения по себестоимости молока распределяют в соответствии с направлением использования продукции:

Д-т 20-2 – К-т 20-2 – 211188,26 руб. – списана калькуляционная разница по молоку, израсходованному на выпойку телят, методом «красное сторно».

Д-т 90 – К-т 20-2 – 1110554,04 руб. списана калькуляционная разница по проданному молоку, методом «красное сторно».

Д-т 43 – К-т 20-2 – 130721,78 руб. списана калькуляционная разница по оставшейся продукции методом «красное сторно».

Таким образом, после списания калькуляционных разниц аналитический счет «Основное стадо» закрывается.

Также следует калькуляцию себестоимости продукции каждой группы скота оформить в виде калькуляционного листа. Его содержание позволяет видеть состав себестоимости по комплексным статьям затрат в целом и на единицу продукции как в обобщающем денежном измерителе, так и в натуральных измерителях затрат (человеко-часах по затратам труда; весовых показателей по затратам предметов труда; условных показателей расхода кормов – кормовых единицах; условных показателей производственного потребления средств труда – коне-днях, тонна-километрах, условно-эталонных гектарах и т. д.).

Содержание и построение калькуляционного листа соответствует требованиям составления отчетности о затратах на производство и является важным информационным средством управления процессом формирования себестоимости.

Рационально построенный калькуляционный лист организует работу по составлению калькуляции, сокращает время на эту работу,

устраняет возможность ошибок при составлении калькуляции и позволяет разграничить работу по калькулированию себестоимости продукции между несколькими работниками.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве: утв. приказом М-ва с. х-ва Рос. Федерации от 2 фев. 2004 г. № 73 // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2004.

2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом М-ва с. х-ва Рос. Федерации от 6 июня 2003 г. № 792 // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2003.

УДК 657.6

### **ХАРАКТЕРНЫЕ ОСОБЕННОСТИ МОШЕННИЧЕСТВА НА ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**Черникова Е. Г., ст. преподаватель**

ГВУЗ «Донецкий национальный технический университет»,  
г. Красноармейск, Украина

Случаи корпоративного мошенничества крайне негативно влияют на финансовое положение отечественных промышленных предприятий и подрывают доверие ко всей их учетной информации. О том, что мошенничество является проблемой большинства украинских предприятий и вообще неотъемлемой частью любого бизнеса, свидетельствуют ежегодные отчеты по вопросам мошенничества таких известных аудиторских компаний, как: Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Целью данного исследования является выявление характерных особенностей корпоративного мошенничества на отечественных промышленных предприятиях, отличных от зарубежной практики.

Традиционное толкование термина «корпоративное мошенничество», принятое в экономической научной литературе, предусматривает рассмотрение таких его составных частей, как искажение финансовой отчетности, присвоение активов и коррупция (ACFE), что не в полной мере соответствует определению мошенничества в нормах Уголовного кодекса Украины [1].

В настоящее время в Уголовном кодексе Украины содержится перечень более чем из пятидесяти статей по преступлениям в экономической сфере, а именно: 14 статей касательно преступлений против соб-

ственности (ст. 185–198); 37 статей относительно преступлений в сфере хозяйственной деятельности (ст. 190–235); 7 статей касательно преступлений в сфере служебной и профессиональной деятельности (ст. 364–370) [1]. Так, органами внутренних дел Украины зарегистрировано в 2014 году 327359 уголовных правонарушений, из них:

1. Преступления против собственности – 310559: 1) кража государственной и частной собственности (ст. 185) – 208547; 2) мошенничество (ст. 190) – 41814; 3) присвоение, растрата имущества или завладение им путем злоупотребления служебным положением (ст. 191) – 9977.

2. Преступления в сфере хозяйственной деятельности – 4813: 1) противоправное завладение имуществом предприятия, учреждения, организации (ст. 206-2) – 13; 2) умышленное нарушение требований законодательства о предотвращении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем (ст. 209-1) – 1; 3) мошенничество с финансовыми ресурсами (ст. 222) – 345.

3. Преступления в сфере служебной и профессиональной деятельности – 11987 [2].

Однако несмотря на существенность этих данных размер скрытой преступности в Украине на 90 % больше, чем все фактически выявленные и раскрытые преступления такого рода [3].

В международной практике корпоративное мошенничество, в большинстве случаев, заключается в завышении выручки и прочих доходов в отчетности, а также в создании специальных компаний для сокрытия долгов и перенесения на них всех финансовых рисков. Это может достигаться разными способами: мошенничество с отгрузкой товаров и готовой продукции; фиктивные продажи; преждевременное признание выручки и прочих доходов; отсроченное признание расходов; безосновательная фиксация расходов в конкретных периодах; одноразовое списание расходов; сокрытие долгов с использованием «учета за балансом».

При этом, исходя из украинской практики противодействия мошенничеству, можно отметить значительное превалирование выявления случаев расхищения активов над выявлением случаев искажения финансовой отчетности и коррупции [4]. Так, большинство предприятий «страдает» именно от отсутствия регламентации использования, перемещения и учета материальных ресурсов, нормирования их отходов и непроизводственных потерь, а не только из-за недостаточности жесткого контроля [5]. Поэтому надо проанализировать, на каких, именно этапах производственного цикла и благодаря каким именно

недостаткам в учете и контроле могут возникнуть и функционировать «мошеннические схемы».

*Во-первых*, манипуляции с ценами при закупках сырья и материалов (схема «откатов»). Махинации с ценами на сырье могут иметь место, когда отдел закупок нарочно, однако необоснованно, отдает предпочтение конкретному поставщику, причем или сырье будет поставляться не самого высокого качества, или на невыгодных для предприятия условиях. Даже такой действенный и эффективный метод борьбы с «откатами», как конкурс (тендер), оказывается бессильным, потому что только узаконивает махинацию с ценами наличием конкурентного листа и соответствующего принятого решения руководства о выборе поставщика. Аналогично строится схема мошенничества при реализации готовой продукции с необоснованно высокими скидками соответствующим покупателям.

*Во-вторых*, прием сырья с искажением показателей качества. Контроль качества и количества может осуществляться путем взвешивания и проведения лабораторных анализов, однако на практике эта стадия является первым этапом возможных злоупотреблений и возникновения непроизводительных потерь. В мошенничестве участвуют поставщик менее качественного сырья, чем в сопроводительной документации, и рабочий предприятия, оформляющий прием сырья не по реальным качественным показателям, а по показателям качества из сопроводительной документации.

*В-третьих*, нормирование расходов. Казалось бы, внедрение частной собственности должно искоренить мошенничество и привести к максимально эффективному руководству владельцем предприятия, однако вместо этого можно увидеть сплошную ликвидацию ранее существовавшей системы нормирования, контроля и учета расходов товарно-материальных ресурсов на большинстве украинских промышленных предприятиях. В то же время до сих пор сохранились неизменными «советские» нормы потерь сырья и отходов, несмотря на новейшие технологии транспортировки и производства.

*В-четвертых*, выпуск неучтенной в учете готовой продукции (неучтенное производство). Производство неучтенной продукции, как правило, становится возможным из-за завышения технологических норм расхода сырья на производство готовой продукции на всех стадиях производственного цикла. Такой выпуск может осуществляться с помощью следующих махинаций: 1) использование в подсчетах «теоретического веса» вместо фактического; 2) «нелегальное производ-

ство» – оформление документально не всей произведенной готовой продукции; 3) «фиктивный брак» – оформление части готовой продукции в качестве брака.

*В-пятых*, вывод прибыли мошенническими путями (встроенный, «карманный») бизнес).

Подводя итог изложенному, следует отметить, что только глубокое знание специфики отечественных отраслей промышленности в сочетании с использованием международного опыта, а также внедрением передовых компьютерных технологий позволит сформировать эффективную комплексную систему противодействия корпоративному мошенничеству, которая будет соответствовать требованиям руководства и собственников современных промышленных предприятий.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Кримінальний кодекс України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
2. Генеральна прокуратура України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gp.gov.ua/ua/stat.html>.
3. Литвак, О. Латентна злочинність: деякі аспекти / О. Литвак // Право України. – 2003. – № 1. – С. 63–64.
4. Ефимов, С. Эффективность противодействия корпоративному мошенничеству / С. Ефимов // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 7. – С. 59–63.
5. Елисеев, С. В. Экономическая безопасность [Електрон. ресурс] / С. В. Елисеев. – Режим доступу: <http://www.rosim.ru/Attachment.aspx?Id=23664>.

УДК 336.2:657:303

### **ПРИМЕНЕНИЕ МСФО В РАЗЛИЧНЫХ СТРАНАХ**

**Шаповалова М. Н., ассистент, магистр экон. наук**

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой единый комплект стандартов и сопровождающих документов, устанавливающих требования к содержанию и подготовке финансовой отчетности организаций.

Разные страны по-разному подходят к включению требований МСФО в состав национального законодательства. Наблюдаются следующие варианты:

- включение текстов МСФО в состав национального законодательства без каких-либо изъятий или изменений;

- включение текстов МСФО в состав национального законодательства с поправками;
- приближение национальных стандартов к требованиям МСФО (конвергенция) [1].

*Применение МСФО в Европе.* В целях реализации Стратегии подготовки финансовой отчетности, принятой Европейской комиссией (ЕК) в июне 2000 года, в 2002 году ЕС одобрено Положение о МСФО (IAS Regulation). В соответствии с данным Положением все компании из стран ЕС, зарегистрированные на биржах (около 8000 компаний), должны соблюдать требования МСФО при подготовке консолидированной финансовой отчетности начиная с 2005 года.

Требования о применении МСФО распространяются на 28 участников Евросоюза и три страны Европейской экономической зоны. МСФО также применяются большинством крупных компаний Швейцарии (которая не входит ни в ЕС, ни в ЕЭЗ). Эмитенты из стран, не входящих в ЕС, чьи акции торгуются на регулируемых рынках ЕС, должны готовить финансовую отчетность либо:

- по МСФО, принятым в ЕС;
- МСФО, выпущенным КМСФО;
- стандартам, признанным ЕК эквивалентными МСФО.

Почти все страны ЕС разрешают непубличным компаниям использовать МСФО для подготовки консолидированной отчетности и некоторые страны ЕС – для подготовки отдельной отчетности.

*Применение МСФО в США.* С ноября 2007 года США предоставляет иностранным компаниям право использовать для подготовки финансовой отчетности МСФО, выпущенные КМСФО, без объяснения отличий. Кроме того, рассматривался вопрос о возможности составления финансовой отчетности по МСФО американскими эмитентами и о том, как МСФО могли бы быть интегрированы в США. Было выпущено несколько консультационных документов, включая концепцию (август 2007 года) и дорожную карту по переходу к применению МСФО (ноябрь 2008 года).

Были выпущены исследования «Возможный подход к интеграции» (май 2011 года), «Сравнение бухгалтерского учета США и МСФО» и «Анализ практики применения МСФО» (ноябрь 2011 года). В июле 2012 года был выпущен финальный отчет технического персонала «План работ по рассмотрению интеграции МСФО в систему финансовой отчетности американских эмитентов».

*Применение МСФО в Канаде.* Компании, представляющие финансовую отчетность в Канаде в составе отчетов эмитента или проспектов эмиссии, обязаны составлять финансовую отчетность либо:

- а) в соответствии с канадскими правилами и принципами бухгалтерского учета, применяемыми к публичным компаниям;
- б) в соответствии с МСФО.

Канадские компании, ценные бумаги которых торгуются в США, могут составлять отчетность в соответствии с правилами и принципами бухгалтерского учета США. Некоммерческие предприятия и пенсионные программы освобождены от перехода на МСФО.

*Применение МСФО в Южной Америке.* Практически все страны Южной Америки требуют или разрешают применение МСФО в качестве основы для подготовки финансовой отчетности (или находятся в процессе внедрения таких требований).

В Аргентине МСФО приняты для всех компаний (кроме банков и страховых компаний, которые продолжают применять национальные стандарты) с 2012 года.

В Бразилии МСФО приняты для всех публичных компаний и банков начиная с 2010 года.

В Чили переход на МСФО для публичных компаний был завершен в 2012 году.

Все публичные компании Мексики начали использование МСФО в 2012 году (кроме банков и страховых компаний, которые продолжают работать в соответствии с мексиканскими стандартами).

Подготовка отчетности по МСФО обязательна в ряде других стран Латинской Америки и Карибского бассейна.

*Применение МСФО в Японии.* Комитетом по стандартам финансовой отчетности Японии и КМСФО проведена совместная работа по конвергенции в соответствии с Меморандумом о взаимопонимании, заключенным в августе 2007 года (Токийское соглашение).

В июне 2011 года КМСФО и КСФО Японии сделали совместное заявление о достигнутом и приняли решение продолжить конвергенцию. МСФО в Японии применяют около 20 из 3600 публичных компаний (в основном это компании с высокой рыночной капитализацией и международными операциями). Кроме того, в июне 2013 года Комитетом по стандартам финансовой отчетности Японии выпущены рекомендации, направленные на дальнейшее расширение добровольного применения МСФО в Японии, среди которых смягчение требований, дающих право на добровольное использование МСФО.

*Применение МСФО в странах Азиатско-Тихоокеанского региона.* Страны Азиатско-Тихоокеанского региона используют различные способы конвергенции национальных принципов бухгалтерского учета с МСФО.

Монголия требует применения МСФО всеми компаниями, зарегистрированными на местной бирже. Все национальные стандарты практически дословно повторяют текст МСФО. Данный подход используется в Австралии, Гонконге, Корее (с 2011 года), Малайзии, Новой Зеландии и Шри-Ланке (с 2011 года).

Филиппины и Сингапур дословно приняли большинство стандартов МСФО, но внесли в некоторые из них существенные изменения. Некоторые национальные стандарты практически дословно воспроизводят МСФО.

В Индии, Малайзии, Пакистане и Таиланде отдельные МСФО были приняты как национальные стандарты почти без изменений. При этом остальные национальные стандарты содержат существенные расхождения с МСФО.

В феврале 2006 года в Китае были приняты стандарты бухгалтерского учета Китая, которые за некоторыми исключениями соответствуют МСФО.

В мае 2009 года Финансовая наблюдательная комиссия Тайваня объявила проектный план в отношении перехода к применению МСФО в два этапа начиная с 2013 года. Некоторым компаниям разрешено досрочное применение МСФО с 2012 года.

В разной степени МСФО используются в Индонезии и Вьетнаме. Некоторые компании, зарегистрированные на местных биржах, могут использовать МСФО.

В Гонконге (для компаний, ведущих деятельность в Гонконге, но зарегистрированных в другой стране), Лаосе и Мьянме разрешено использование МСФО для некоторых компаний, чьи акции торгуются на местном фондовом рынке [2].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. МСФО в различных странах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://rokovovich.org>. – Дата доступа: 17.02.2015.
2. Применение МСФО (2013) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msfz.minfin.gov.ua>. – Дата доступа: 23.02.2015.

## **Секция 1. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК**

УДК 336.764.1(476.2)

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В УСЛОВИЯХ АВТОМАТИЗАЦИИ В КСУП «им. ВОЛОДАРСКОГО» ГОМЕЛЬСКОЙ ОБЛАСТИ**

*Агеенко К. В., студентка*

*Научный руководитель Шаповалова М. Н., ассистент, магистр экон. наук*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В нынешних условиях автоматизация ведения учета способствует значительному облегчению труда бухгалтеров. Поэтому одним из путей совершенствования учета является совершенствование формы ведения бухгалтерского учета, т. е. замена ее более универсальной.

Существует множество разнообразных программ для облегчения работы бухгалтера. Основное большинство всех организаций используют программный продукт фирмы «1С», который предназначен для автоматизации различных видов деятельности.

Актуальность темы заключается в том, что в условиях рыночной экономики необходимо своевременно, точно и эффективно вести учет денежных средств, а это возможно с использованием данной программы.

В настоящее время «1С : Бухгалтерия» версии 7.7 является, по сути, одной из функциональных компонент технологической платформы «1С : Предприятие». Программа имеет современный внешний вид, разделы главного меню интуитивно понятны даже неопытному пользователю: в отдельные группы скомпонованы справочники, документы, отчеты и журналы документов, что дает возможность удобно и быстро работать с ними. В программе имеется список корректных проводок, что уменьшает вероятность ошибки при корреспонденции счетов. Каждый бухгалтер может иметь свой пользовательский интерфейс, свои пункты меню и панели инструментов в зависимости от обслуживаемого им участка бухгалтерского учета, права доступа к данным, хранящимся в системе. Без его личного пароля пользователя никто не сможет получить доступ к программе и учетным данным, хранящимся в информационной базе.

Программа позволяет вести валютный учет. Для этого предусмотрены ведение справочника видов валют и курсов по ним, история курсов валют, что непосредственно облегчает работу с приходными и расходными кассовыми ордерами по валютным операциям. Программа самостоятельно переводит сумму иностранной валюты в эквивалент в белорусских рублях. Любой сформированный отчет может быть распечатан на принтере или же сохранен в файле различных форм, в том числе в формате самого популярного процессора Excel. Автоматизация учета кассовых операций предполагает: составление всех форм первичных документов по движению наличных денег, ведение кассовой книги, составление журнала-ордера по счету 50 «Касса», ведение валютного учета.

В КСУП «им. Володарского» не налажен автоматизированный учет и вычислительная техника не позволяет работать продуктивно, как хотелось бы. Стоит предложить использовать в организации данную программу, так как это не только облегчит работу бухгалтеров, но и позволит найти арифметические ошибки в учете и отчетности. При этом аналитический учет по счету 50 «Касса» будет строиться по двум видам субконто, а движение наличных денежных средств будет обслуживаться электронными документами, которые можно обработать в журналах документов «Касса рублевая» и «Касса валютная». Учет кассовых операций будет осуществляться вводом таких первичных документов, как приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, передача денег между кассами и выплата из кассы. При оформлении кассовых ордеров система автоматически контролирует уникальность номера документа, правильность ввода дат, наличие в полях ввода и правильность введенных кодов счетов. После контроля правильности оформления кассиром первичных документов главный бухгалтер сможет пометить соответствующие записи журналов. В результате автоматизированной обработки информации по учету кассовых операций можно будет получить следующие необходимые документы:

- Анализ карточки счета 50 «Касса»;
- Карточка счета 50 «Касса»;
- Оборотно-сальдовая ведомость по счету 50 «Касса»;
- Журнал-ордер по счету 50 «Касса».

Таким образом, основная цель совершенствования учета кассовых операций в КСУП «Им. Володарского» Гомельской области – автоматизированная форма учета, которая позволит своевременно и точно вести учет, исключить вероятность ошибок.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкции о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь: утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 29 марта 2011 г. № 107 (в ред. постановления Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 31.03.2014 г. № 199) // Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
2. Прохорова, Т. В. Автоматизированная обработка информации в бухгалтерском учете: учеб. пособие / Т. В. Прохорова, Т. Г. Ускевич. – Минск: БГЭУ, 2013. – 407 с.

УДК 657(091)

### **ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

**Аликсевич Е. М., студентка**

*Научный руководитель Антанькова А. В., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерский учет – важный элемент финансово-экономических отношений в человеческом обществе. В сфере действия предприятия любой формы собственности он выступает как:

- звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством предприятия и его трудовым коллективом;
- специальный финансовый язык, с помощью которого отражаются сущность и специфика хозяйственной деятельности.

В целом бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы коммерческого предприятия, предсказуемость ее финансового результата.

Бухгалтерский учет как система регистрации, контроля и анализа хозяйственной деятельности людей зародилась несколько тысячелетий тому назад. Он развивался и совершенствовался одновременно с развитием человеческого общества.

За 5 тыс. лет до появления системы двойной записи в Междуречье процветали Ассирийская, Вавилонская и Шумерская цивилизации, чьи коммерческие документы являются древнейшими. Процветало сельское хозяйство, а в городах и прилегающих районах Междуречья развивалась индустрия услуг и производство.

В ту эпоху (до 500 г. до н. э.) Шумер был теократическим государством и его правители от имени богов распоряжались большей частью земель и скота. Это стимулировало ведение учета.

Законы Хаммурапи, принятые в Вавилоне во II–III в. до н. э., в частности, требовали, чтобы торговый агент, продавая товар по поручению владельца, представлял последнему справку о цене сделки. В противном случае их договор автоматически расторгался. Обе стороны вели учет большинства сделок.

Заключая сделку, стороны, как правило, обращались к одному из писцов у ворот города и излагали ему суть договора. Писец брал кусок специально заготовленной свежей глины, которой придавалась форма таблицы соответствующего размера (в зависимости от сделки), и остро заточенной деревянной палочкой писал на ней имена сторон контракта, наименование товара, суммы, обязательства сторон и иные обстоятельства дела.

Стороны «подписывали» таблицу, прикладывая свои печати. Эту «подпись» носили на шее в виде каменного амулета с выгравированным знаком владельца. Часто печать содержала имя и религиозные символы владельца, например изображения и имена богов, которым он молился.

Роль бухгалтера в Междуречье исполнял писец. Он не только занимался учетом, но и обеспечивал соблюдение подробных требований закона к заключаемой сделке. В храмах, дворцах и частных фирмах трудились сотни писцов. Эта профессия считалась престижной.

В древнем Китае учет являлся основным средством оценки эффективности правительственных программ и честности чиновников, которые их выполняли. В период правления династии Чжао (1122–256 гг. до н. э.) возникла и развилась система бухучета, которая просуществовала вплоть до заимствования двойной записи (до XIX в.).

В I в. до н. э. император Ай-Ди провел реформу учета, пытаясь воспрепятствовать процессу разорения мелких собственников. Функции бухгалтера стал выполнять государственный чиновник, которого назначали на должность по итогам системы государственных экзаменов, независимо от происхождения. Отчетность вели в двух экземплярах и ежегодно сдавали на хранение в центральный архив. Существовала практика внезапных ревизий и перекрестных проверок.

В Греции уже в V веке до н. э. общественный контроль за государственными денежными ресурсами обеспечивали «независимые бухгалтеры». Члены Народного Собрания Афин распоряжались финансами, контролировали общественные доходы и расходы. Их работу проверяли десять бухгалтеров, которых назначало Собрание.

В Древнем Риме государственный и банковский учет возник из записей, которые по традиции вели главы семей. Доходы и расходы дома ежедневно записывались в «черновик», а итоговые суммы ежемесячно переносились в главную книгу – «Свод доходов и расходов». Такой учет был необходим, потому что гражданам приходилось регулярно подавать сведения о своем имуществе и обязательствах.

В начале Средневековья традиции римской бухгалтерии продолжали сохраняться. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовали концепция римского права и возникновение торгового (хозяйственного) права.

Во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды. Они вырабатывали определенные требования к записям: хронологический порядок записей, отсутствие пропусков в бухгалтерских книгах между записями, каждая операция подтверждается документально и т. д.

В эпоху Возрождения простые отметки римлян уже не удовлетворяли новых потребностей торговли: в банках появляются и изучаются новые формы счетов, к записям стали применяться новые комбинации.

Переходом к новому этапу учета послужило возникновение двойной (дебетово-кредитовой) записи. Научная разработка закона двойной записи хозяйственных операций и разных способов его применения возникла в Средние века.

В 1494 г. систему двойной записи описал ученый-математик, францисканский монах Лука Пачоли в одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Позднее система получит название «староитальянской».

В настоящее время достоверно известно, что первая книга, в которой описывалась система двойной записи, – книга Бенедетто Котрульи «О торговле и совершенном купце», написанная от руки в 1458 г., но напечатанная только в 1573 г. Поэтому книга Луки Пачоли признается всеми историками науки как первая печатная работа, давшая толчок развитию новой системы бухгалтерского учета.

Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс. Система счетов простой бухгалтерии дополнилась счетами собственных средств, а материальные счета получили денежную оценку, вследствие чего все факты хозяйственной жизни стали отражаться дважды. Появление операционных счетов, которые в

условной форме фиксировали изменения и движения средств, позволило установить систематическое наблюдение за такими величинами, как капитал и прибыль. Счета дали бухгалтерам возможность перейти от простого денежного учета к учету всех объектов и операций в денежном выражении.

Таким образом, к системе бухгалтерского учета предъявляются повышенные требования в связи с ориентацией на международные стандарты учета и отчетности и более широкое использование положительного отечественного и зарубежного опыта, на обработку бухгалтерской информации с применением различных средств вычислительной техники. Решение этих проблем связано с дальнейшим развитием теоретических и методологических положений бухгалтерского учета.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Электронная энциклопедия «Википедия» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org>. – Дата доступа: 01.03.2015.
2. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Кутер. – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
3. История возникновения и развития учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.aup.ru/books/m194/1\\_1.htm](http://www.aup.ru/books/m194/1_1.htm). – Дата доступа: 01.03.2015.

УДК 631.158:658.5

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

**Байрамов Б. К.**, *студент*

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Проблема эффективного управления затратами приобретает в настоящее время особую актуальность. Чтобы рассмотреть альтернативные варианты развития предприятия, оценить их эффективность в зависимости от изменения объема производства продукции, ее цены, оплаты труда и других факторов, необходим детальный анализ содержания затрат, их состава, структуры.

Совершенствование учета затрат на продукцию в сельскохозяйственных организациях выдвигает новые требования при организации бухгалтерского учета. В условиях рыночной экономики учет затрат на производство должен обеспечить получение своевременной и досто-

верной информации, необходимой для оперативного руководства сложным производственным процессом.

Для принятия управленческих решений стратегия управления текущими затратами сводится к определению: суммарных текущих затрат, которые необходимы для выпуска определенного объема продукции; запаса финансовой прочности; сроков окупаемости текущих затрат предприятия; оптимального соотношения между постоянными и переменными затратами [3].

Основным признаком в науке, технике, технологиях, производстве, организации и управлении производством любой страны является высокая конкурентоспособность выпускаемой продукции. Главный способ ее повышения по ценовому фактору – снижение затрат на производство, т. е. себестоимость продукции.

Целью точного учета затрат на производство является своевременное, полное и достоверное определение фактических расходов на производство продукции и их реализация в разрезе структурных подразделений организации, исчисление фактической себестоимости продукции по видам, а также контроль за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

На наш взгляд, затраты следует группировать по учетно-расчетным признакам. Данная группировка будет характеризовать организационную и структурную принадлежность и предусматривать деление затрат по месту их возникновения, отношению к объему производства, способу отнесения на соответствующий объект их учета, по отношению к калькуляционному периоду, по сфере их возникновения и степени охвата планом.

Себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу [1].

Под *затратами* как учетно-экономической категорией нужно понимать выплаты в денежной форме, связанные с приобретением ресурсов (материальных, нематериальных, трудовых, финансовых), которые потребляются в ходе текущей финансовой и инвестиционной деятельности организации и аккумулируются в отчетном периоде в виде активов либо в виде расходов.

В настоящее время нет единого мнения по вопросу группировки затрат или издержек, необходимых для исчисления себестоимости продукции.

Выделяют следующие элементы затрат:

- материальные затраты (стоимость сырья, материалов);
- затраты на оплату труда (основная и дополнительная оплата труда работников);
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация (начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам);
- прочие затраты (налоги, арендная плата, страховые платежи).

Кроме вышеперечисленных элементов затрат выделяют также работы и услуги сторонних организаций. Также затраты можно подразделить на постоянные, переменные и смешанные. Во-первых, это помогает решать задачу максимизации темпов прироста прибыли за счет относительного сокращения тех или иных затрат; во-вторых, при такой классификации можно определять «запас финансовой прочности» предприятия на случай различных затруднений; в-третьих, – устанавливать реальную экономию или перерасход средств в производстве продукции.

Учет затрат должен быть построен так, чтобы каждая статья расходов дала возможность судить об экономической целесообразности работы подразделений организации и отдельных процессов производства, при этом должна обеспечиваться информация об уровне отдельных видов расходов, их значимости в управлении производством.

Все затраты, образующие себестоимость продукции, не одинаковы не только по своему составу, но и по значению и в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции, другие – с управлением и обслуживанием производства, а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, по действующему законодательству включаются в издержки производства. Часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, – косвенно [4].

В практике работы предприятий Республики Беларусь в основном применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции. Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета – системы учета «директ-костинг» (учет по сокращенной себестоимости и определение маржинального дохода).

Система учета «директ-костинг» требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия.

Главное преимущество разделения затрат состоит в том, что решаются такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы производства продукции и ее реализации;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;
- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др. [2].

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Клычкова, Г. С. Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях / Г. С. Клычкова, А. Р. Закирова // Экономика с.-х. и перераб. предприятий. – 2010. – № 33. – С. 30–31.
2. Кулько, З. Н. Некоторые аспекты организации учета затрат на производство // З. Н. Кулько, А. В. Антанькова // Актуальные проблемы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси. – Горки, 2009. – С. 103–104.
3. Смолякова, О. М. Современные направления формирования системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции / О. М. Смолякова // Учет, анализ и финансы в организациях АПК. – Горки, 2010. – С. 119–121.
4. Тимонович, Е. Н. Проблемы снижения себестоимости продукции в Республике Беларусь / Е. Н. Тимонович, Т. В. Зглой // Научный поиск молодежи XXI века. – Горки, 2013. – Ч. 5. – С. 182–184.

УДК 339.187.62:631.145

### **ЛИЗИНГ КАК СРЕДСТВО ТЕХНИЧЕСКОГО ПЕРЕОСНАЩЕНИЯ В АПК**

**Беляев И. И., студент**

*Научный руководитель Антанькова А. В., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,

г. Горки, Республика Беларусь

Центральной проблемой современной белорусской экономики является определенная нехватка инвестиционных (финансовых) ресурсов

в некоторых секторах национальной экономики. Их недостаточность явно ощущается в сфере агропромышленного комплекса. Нехватка инвестиций обусловила быстрое старение основных производственных средств, износ их активной части. Очевидно, что продолжая работать на более чем на половину устаревших, изношенных средствах производства, технологическая и техническая отсталость Беларуси от развитых стран мира будет только увеличиваться [1].

В сложившейся обстановке предприятия своими силами не могут быстро изменить ситуацию. Ведь в настоящее время имеется множество предприятий сферы АПК, финансовым результатом от хозяйственно-финансовой деятельности которых является убыток. Таким образом, у убыточных предприятий просто нет достаточного количества финансовых средств для технического перевооружения. Существенно помочь им в этом не в силах ни средства владельцев свободного капитала, ни дотации государства, ни банковские кредиты, ни иностранные инвестиции из-за нестабильности экономики.

Таким образом, приобретение средств производства для сферы АПК, в том числе и обслуживающих организаций РО «Белагросервис», стало малодоступным, и образующийся дефицит средств производства повышает нагрузку на каждый функционирующий агрегат. Это обстоятельство вынуждает сокращать посевные площади, удлинять сроки уборки в сельскохозяйственной сфере, что нарушает оптимальные сроки проведения сельскохозяйственных работ и ведет к потерям урожая, уменьшению объемов производства и ухудшению качества сельскохозяйственной продукции. В обслуживающих организациях устаревшее оборудование приводит к продлению сроков проведения ремонта, а также к значительным материальным и финансовым затратам, которые увеличивают себестоимость продукции и выполненных работ.

Таким образом, организации АПК не в состоянии в полной мере выполнять главную цель хозяйствующего субъекта в условиях рынка – получение максимальной прибыли при наименьших затратах [2].

Очевидно, что традиционные источники инвестиций не в силах обеспечить быстрое обновление основных производственных средств, поэтому одним из перспективных методов повышения обеспеченности агропромышленного производства техникой и оборудованием, а также средством их обновления является лизинг.

Лизинг (долгосрочная аренда) – это особая форма финансирования предприятия, при которой потребители получают машины и оборудование с отсрочкой платежа за них. Лизинговые операции являются в

настоящее время неотъемлемой частью экономики большинства развитых стран.

Лизинг в Республику Беларусь пришел в 1991 году вместе с первыми рыночными изменениями. Он развивался как инициатива «снизу» и в первое время не имел государственной поддержки. Уже к 1993 году лизинг как вид экономической деятельности стал настолько заметен, что появилась необходимость в разработке правил его ведения. В качестве объекта лизинга могут выступать долгосрочные активы и отдельные элементы нематериальных активов. В роли лизингодателя могут выступать лизинговые компании, банки, финансовые компании и субъекты хозяйствования. Лизинговая деятельность в Республике Беларусь в настоящее время направлена, в большей мере, на развитие и оптимизацию крупного бизнеса, а также малого и среднего бизнеса, который стремится к росту и расширению своих масштабов хозяйственной деятельности [1].

Лизинг представляет собой специфическую форму привлечения инвестиций путем аренды имущества и является альтернативой банковскому кредитованию. Под общим названием «лизинг» обычно понимается лизинг, хайринг и рейтинг, т. е. соответственно долгосрочная, среднесрочная и краткосрочная аренда машин и оборудования.

Производственная функция лизинга заключается в оперативном и гибком решении лизингополучателем своих производственных задач посредством временного использования в производстве современного оборудования и технологий без отвлечения значительных финансовых ресурсов, а не приобретением машин и оборудования в собственность.

Преимущества лизинга в сравнении с покупкой машин и оборудования на средства, полученные займы в результате обычной кредитной операции, для пользователя заключаются в следующем:

- возможность будущего переоснащения производства;

- возможность проведения ускоренной амортизации машин и оборудования, а затем его покупки по низкой остаточной стоимости;

- приобретение арендатором инвестируемого товара с финансированием;

- выбор срока действия и вида контракта с учетом потребностей арендатора;

- предоставление арендатору на выгодных условиях 100%-ного финансирования с привлечением средств со стороны;

- учет арендной платы по статьям текущих расходов;

- простота калькуляции;

расширение возможностей предприятия в получении кредитов;  
небольшой первоначальный взнос за приобретенное оборудование;  
начало начисления арендных платежей после запуска оборудования;  
ния;

высвобождение финансовых средств для других инвестиций, гибкое финансирование;

повышение гибкости производственных программ;

организация снабжения запасными частями;

получение налоговых льгот;

комплексность лизинговых услуг и ряд других преимуществ [2].

Для развития лизинга на территории Республики Беларусь и стимулирования инвестиций в сферу АПК, повышения конкурентоспособности отечественной продукции и оказываемых услуг, по нашему мнению, необходимо внедрять систему мер государственной поддержки лизинговой деятельности: предоставлять налоговые и инвестиционные льготы; снизить ставку налога на прибыль, полученную лизингодателями от реализации договоров по лизингу со сроком действия три и более лет; стимулировать предоставление банками кредитов лизинговым компаниям, которые заключают длительные договоры; также продолжить совершенствование законодательства в данной сфере экономических отношений. В конечном счете потери от осуществления данных программ будут окупаться: внедрением новых прогрессивных технологий в реальный сектор экономики; ростом объемов производства качественных товаров, работ, услуг, в том числе заменяющих импортную продукцию; переоборудованием сферы АПК, прежде всего сферы переработки сельскохозяйственной продукции; эффективным функционированием предприятий после окончания договора лизинга и, следовательно, увеличением налоговых поступлений в бюджет.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Машков, А. Лизинг как средство технического перевооружения АПК / Белорусская цифровая библиотека [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.library.by>. – Дата доступа: 16.03.2015.

2. Материально-техническая база АПК и ее использование: организация материально-технического обеспечения на условиях долгосрочной аренды / Баранович. гос. ун-т [Электронный ресурс]. – 2013. – Режим доступа: <http://bargu.by/3045-materialno-tehnicheskaya-baza-apk-i-ee-ispolzovanie.html>. – Дата доступа: 16.03.2015.

УДК 343.148.5

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**Боброва Т. П.**, студентка

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в соответствии с общепринятыми принципами, которые разработаны национальными, межнациональными и профессиональными международными организациями. Роль учета основных средств особенно возрастает в условиях воздействия на хозяйственную деятельность инфляционных процессов. Особое внимание на современном этапе развития экономики, на наш взгляд, следует уделять вопросам переоценки основных средств.

Основной целью переоценки основных средств в учете является определение их восстановительной стоимости, обусловленной необходимостью формирования источника воспроизводства основных средств, исходя из потребностей и уровня цен на подобные объекты применительно к условиям рынка на данный момент времени, достоверностью определения показателей себестоимости, прибыли и коэффициентов, характеризующих эффективность использования основных средств.

Изменение стоимости активов хозяйствующих субъектов, учет которых является одной из задач современного бухгалтерского учета, обусловлено инфляционными процессами и другими атрибутами рыночной экономики.

Согласно пункту 31 Международного стандарта финансовой отчетности 16 «Основные средства»: «Объект основных средств, справедливая стоимость которого поддается достоверной оценке, подлежит учету по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценки должны производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату».

В Республике Беларусь обязательная переоценка основных средств проводится с 1992 года. Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 01 марта 2010 г. № 100 «О некоторых вопросах переоценки

основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» закреплены следующие методы переоценки: прямой оценки; индексный; пересчета валютной стоимости.

Мы считаем, что предприятия всегда стоят перед трудной проблемой выбора такого метода переоценки, который, с одной стороны, позволил бы получить минимальную стоимость основных фондов с целью снижения налогооблагаемой базы при расчете налога на имущество предприятия. С другой стороны, когда ощущается острый дефицит оборотного капитала и значительное налоговое давление, предприятия могут быть заинтересованы в увеличении стоимости основных фондов.

Некоторые исследователи предлагают корректировать коэффициент переоценки с учетом не только обесценения денег. Так, В. Е. Ванкевич предлагает в целях устранения этого недостатка корректировать коэффициент для переоценки основных фондов с учетом срока службы объектов:

$$K_{\text{пер}} = 1 + \frac{1}{Cp_{\phi}},$$

где  $K_{\text{пер}}$  – коэффициент переоценки конкретного объекта или группы основных фондов;

$Cp_{\phi}$  – фактический срок службы.

О. В. Ефимовой предложена методика корректировки коэффициента переоценки с учетом степени начисленной амортизации:

$$I_1 = (I-1) - ((I-1)A) = 1,$$

где  $I_1$  – коэффициент переоценки объекта основных средств с учетом процента начисленной амортизации;

$I$  – коэффициент переоценки основных средств, установленный Министерством статистики и анализа Республики Беларусь;

$A$  – индекс начисленной амортизации объекта основных средств на момент переоценки.

Проанализировав мнения различных авторов, следует отметить, что мы являемся сторонниками необходимости переоценки, однако говорить о добровольном характере переоценки пока рано. На наш взгляд, необходимо проводить ежегодную переоценку и более простым, индексным методом. Предлагаем коэффициент, зависящий не только от фактического срока службы, но и от сроков полезного использования:

$$K_{\text{пер}} = 1 + \frac{\sqrt{C_{\text{СПИ}} - C_{\text{ф}}}}{C_{\text{СПИ}}},$$

где  $K_{\text{пер}}$  – коэффициент переоценки;

$C_{\text{СПИ}}$  – срок полезного использования, выбранный организацией, лет;

$C_{\text{ф}}$  – фактический срок службы, лет.

В результате переоценки сумма актива увеличивается. В соответствии с пунктом 39 МСФО 16: «...это увеличение должно отражаться непосредственно в капитале под заголовком «прирост от переоценки». Однако это увеличение подлежит признанию в отчете о прибыли или убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в отчете о прибыли или убытке». Если балансовая стоимость актива уменьшилась в результате переоценки, то, согласно пункту 40 МСФО 16, уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал под заголовком «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива».

Следует отметить, что в Республике Беларусь предусматривается списание остаточной стоимости пришедших в негодность и неиспользуемых объектов основных средств в дебет счета 83 «Добавочный фонд». В случаях, когда добавочный фонд в организации отсутствует или его величины на конец отчетного года после переоценки основных средств, проводимой в соответствии с законодательством, недостаточно для погашения остаточной стоимости списываемого объекта, сумма перерасхода добавочного фонда восстанавливается сторнировочной записью в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Мы поддерживаем критику этого положения С. Л. Коротаевым [1], который высказывает мнение: «... что добавочный фонд не может быть отрицательным, что это не какая-то абстрактная величина, а величина, характеризующая прирост стоимости имущества, что он не может, как это имеет место в нашей республике, направляться на покрытие убытков организации, на покрытие убытков по выбывающим объектам основных средств, в полной мере задействоваться при безвозмездной передаче имущества в пределах одного собственника и т. д.».

Однако в то же время мы предлагаем отражать операции по переоценке основных средств не на счете 83 «Добавочный фонд», а на сче-

те 85 «Результаты переоценки внеоборотных активов» субсчет 1 «Результаты переоценки основных средств», а на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» переносить лишь сумму переоценки, которая реализована, т. е. при выбытии объекта основных средств, что соответствует пункту 41 МСФО 16.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Коротаев, С. Л. Международные аспекты и национальные особенности отражения в учете переоценки основных средств / С. Л. Коротаев // Бухгалтерский учет и анализ. – 2010. – № 3. – С. 3–10.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2008. – 1100 с.
3. О некоторых вопросах переоценки основных средств, не законченных строительством объектов и неустановленного оборудования: Указ Президента Респ. Беларусь, 1 марта 2010 г., № 100 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010.

УДК 345.67

### **РОЛЬ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОДУКЦИИ ПТИЦЕВОДСТВА В ЗАО «ПОБЕДА-АГРО» ДЯТЬКОВСКОГО РАЙОНА**

**Грохотов А. С., студент**

*Научный руководитель Кузюр Н. В., канд. экон. наук, доцент*  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Птицеводство – важнейшая составная часть сельского хозяйства, обеспечивающая население такими высокопитательными диетическими продуктами, как яйцо и мясо. Побочная продукция и перо используются в легкой промышленности. Птичий помет по удобрительным качествам в 3–4 раза превосходит конский навоз. Птица отличается высокой скороспелостью: в возрасте 5 месяцев куры начинают нестись. У цыплят в возрасте 65–70 дней увеличивается живая масса более чем в 30 раз [1].

Правильный и систематизированный учет затрат, а также их анализ позволяют снизить их стоимость, не допустить перерасхода ресурсов, что, в свою очередь, влияет на себестоимость продукции. При грамотном подходе к учету затрат снижаются издержки производства и уменьшается себестоимость готовой продукции, что сказывается на размере будущей прибыли [2].

Объектом научного исследования послужило предприятие ЗАО «Победа-Агро», с. Слободище Дятьковского района Брянской области.

Основано оно в 1962 г. как птицефабрика «Победа». Входит в состав Холдинговой компании «Белый фрегат».

Птицефабрика имеет следующее структурно-территориальное строение: цех «Б», в том числе птичники, кормоцех; цех «А», в том числе птичники, инкубатор № 2, кормоцех; цех «В», в том числе птичники; обособленное подразделение птицеферма «Дунаевская»; цех инкубации; цех уоя и переработки птицы; транспортный цех; газовая котельная, водозаборные сооружения, очистные, сеть трубопроводов, линий электропередач, дороги с твердым покрытием.

Основная выпускаемая продукция – мясо бройлеров; побочная – инкубационное и товарное яйцо, мясокостная мука.

На исследуемом предприятии для учета животных на выращивании и откорме предназначен активный счет 11 «Животные на выращивании и откорме». К нему открыты следующие субсчета:

- 11.01 «Бройлерное стадо»;
- 11.07 «Молодняк, переданный по договорам»;
- 11.10 «Бройлерное отделение № 1»;
- 11.20 «Бройлерное отделение № 2»;
- 11.30 – ОП «Дунаевская» [3].

Себестоимость продукции является одним из важнейших экономических показателей деятельности сельскохозяйственного предприятия. В то же время себестоимость – один из основных факторов, определяющих прибыль и рентабельность. Под *себестоимостью* понимаются затраты предприятия в стоимостной форме на производство и реализацию продукции.

Для сравнения совокупных затрат хозяйства целесообразно количество всех видов сельскохозяйственной продукции отчетного года оценить по фактической себестоимости единицы продукции предшествующих лет, а также по плановой и фактической себестоимости отчетного года [4].

Затраты и выход продукции отрасли птицеводства учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство» субсчет 20-2 «Животноводство».

Наибольшая себестоимость совокупной продукции была в 2013 г., наименьшая – в 2012 г. Себестоимость совокупной продукции в 2014 г. по сравнению с себестоимостью совокупной продукции в 2013 г. сократилась на 2,4 %. Это обусловлено сокращением себестоимости 1 ц прироста живой массы птицы.

Любое предприятие должно стремиться к снижению себестоимости продукции, увеличивая тем самым рентабельность производства и повышая свою конкурентоспособность.

Чтобы изыскать резервы снижения себестоимости, нужно знать ее структуру, т. е. долю отдельных элементов или статей в общей сумме затрат.

Наибольший удельный вес среди статей затрат в 2014 г. имеют: статьи «Корма» – 77 % и «Прочие затраты» – 14 %; наименьший – «Нефтепродукты» – менее 1 %, «Электроэнергия», «Оплата труда», «Содержание основных средств» – по 3 %.

Следовательно, одним из наиболее перспективных путей снижения себестоимости продукции будет удешевление кормов, что возможно при увеличении доли собственных кормов и сокращении доли покупных.

Предполагается, что в ближайшем будущем на предприятии «Победа-Агро» будут засеиваться поля с целью расширения собственной кормовой базы. При увеличении доли собственных кормов в структуре всех кормов на 15 п. п. доля покупных сократится с 96,8 до 81,8 % (таблица).

**Затраты кормов на производство мяса бройлеров на предприятии ЗАО «Победа-Агро» в 2014 г.**

Виды кормов	Затраты кормов фактические		Затраты кормов предполагаемые		Отклонение в стоимости кормов +, – тыс. руб.
	Стоимость, тыс. руб.	Уд. вес, %	Стоимость, тыс. руб.	Уд. вес, %	
Собственные	15375	3,2	27400	18,2	+12025
Покупные	461295	96,8	432995	81,8	-28300
Затраты кормов, всего	476670	77,0	460395	76,3	-16275
Затраты всего на производство продукции	619299	100,0	603024	100,0	-16275

Затраты по всем кормам в структуре всех затрат уменьшатся с 77,0 до 76,3 %. Расширение собственной кормовой базы по самым минимальным подсчетам дало бы снижение затрат на производство мяса бройлеров на 16275 тыс. руб. и повлияло бы на рост финансовых результатов исследуемого предприятия. Также следует не забывать, что снизить себестоимость можно за счет увеличения продуктивности

птицы. Продуктивность, в свою очередь, зависит от кормовой базы и рациона кормления.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. <http://ptichki.net/stati/4702-ptitsevodstvo>.
2. Грищенко, О. В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Электронный ресурс] / О. В. Грищенко. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m67/6.htm>.
3. <http://puteshestvie32.ru/content/pobeda-agro->.
4. Чирков, Е. П. Методические положения разработки комплексной программы создания и развития кормопроизводства в регионе / Е. П. Чирков, Н. А. Ларетин // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2013. – № 8. – С. 35.

УДК 657.471.65:631.173

### **СИСТЕМЫ «СТАНДАРТ-КОСТ» И «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ АГРОСЕРВИСНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

*Денисевич Д. Н., студент*

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь*

В управленческом учете для обеспечения наибольшей оперативности и аналитичности данных учета в целях своевременного и быстрого принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию процесса производства применяется ряд специализированных систем учета исчисления себестоимости, в том числе системы «стандарт-кост» и «директ-костинг».

*Система «стандарт-кост»* базируется на разработке стандартов на главные виды затрат (затраты труда, материалов, накладные расходы и др.) на основе прогрессивных норм, учитывающих последние достижения техники и технологии. В соответствии с этими стандартами ведется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с отдельным учетом отклонений от стандартов. Тем самым создаются возможности для активного управления процессом производства и воздействия на затраты с целью снижения в случаях, когда они превышают стандарты. Система «стандарт-кост» в нашей стране получила в свое время широкое распространение в промышленности под названием «нормативный метод учета затрат». Применялась она и в некоторых предприятиях АПК, основанных на использовании постоянной

технологии производства: птицефабрики, комплексы по откорму скота и др. При применении системы «стандарт-кост», как и обычных систем учета фактических затрат, обеспечиваются полный учет затрат и калькулирование полной себестоимости.

*Система «директ-костинг»* основана на учете и калькулировании неполной, ограниченной себестоимости. В данном случае себестоимость включает затраты прямые или переменные. Система «директ-костинг» калькулируется на основе производственных расходов, связанных с выполнением работ, оказанием услуг, даже если они в отдельных случаях носят косвенный характер. Несмотря на различную полноту включения в себестоимость разных видов расходов, общим в данном случае является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической природе составляют часть текущих издержек, не включаются в себестоимость, а возмещаются единой суммой из выручки. В этом состоит основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости (система учета переменных затрат, или «директ-костинг»). Разница между выручкой от продажи и неполной себестоимостью, исчисленной по системе «директ-костинг», образует маржинальный доход. Применяя систему «директ-костинг», систему учета сумм покрытия или маржинального дохода, можно оперативно вскрывать взаимосвязь между объемом производства, затратами (себестоимостью), выручкой, прибылью, маржинальным доходом и можно отслеживать и графическим путем, и аналитическим. При графическом анализе строится так называемый график точки критического объема производства, такого его объема, при котором выручка от продажи продукции равна ее полной себестоимости. Из этого определения точки критического объема производства (К) выводится формула ее расчета:

$$K = Z_{\text{поп}} + \text{МДИ1Д},$$

где  $Z_{\text{поп}}$  – величина условно-постоянных затрат в составе текущих издержек производства отчетного периода;

МДИ1Д – величина маржинального дохода на единицу выполненных работ, оказанных услуг.

Для обеспечения необходимых аналитических расчетов ведут раздельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по видам работ и услуг. Система «директ-костинг» нацеливает руководителей предприятия на постоянный контроль за изменениями маржинального дохода (сумм покрытия) как по предпри-

ятию в целом, так и по отдельным видам работ и услуг. Она позволяет постоянно видеть изделия с большей рентабельностью, чтобы в перспективе переходить на их выпуск, так как при данной системе разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается, а четко вскрывается в результате отнесения условно-постоянных косвенных расходов на финансовый результат, минуя себестоимость. За счет сокращения статей затрат упрощаются их нормирование, учет и контроль. Немаловажно при этом и то, что улучшаются учет и контроль также условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный период учитывается и определяется в отчетности отдельно и всегда можно видеть их влияние на величину прибыли предприятия. Имея данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинального дохода) по видам работ и услуг на предприятии, можно решать такие важные управленческие задачи, как целесообразность принятия дополнительного заказа по более низким ценам, определение оптимального размера работ и услуг для продажи и т. п. В условиях применения системы «директ-костинг» меняются не только подходы к расчетам себестоимости работ и услуг, но и к финансовым результатам, поскольку помимо традиционного показателя финансовых результатов прибыли добавляется не менее важный показатель маржинального дохода.

УДК 636.085.4:336.1

## **ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ КОРМОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ МСФО**

*Дерушова В. Л., студентка*

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Организациям, занимающимся производством продукции животноводство, необходимо иметь в достаточном количестве различные виды кормов, которые они покупают или производят самостоятельно. Учет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) таких активов, как корма собственного производства, имеет свои особенности. В балансе сельскохозяйственных организаций стоимость кормов отражается в составе материально-производственных запасов.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Бела-

реть от 12 ноября 2010 г. № 133, а также Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, утвержденным приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 августа 2007 г. № 363, запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Оценка запасов, произведенных самой организацией, определяется исходя из суммы фактических затрат на их производство путем формирования информации о себестоимости соответствующих видов продукции растениеводства. В настоящее время сельскохозяйственные организации в течение отчетного года произведенные корма принимают к учету в оценке по нормативно-прогнозной себестоимости, а в конце года определяют фактическую себестоимость, исходя из которой осуществляют корректировку стоимости кормов, израсходованных в течение года и оставшихся на конец года.

По МСФО для оценки кормов, полученных в результате биотрансформации биологических активов, в момент сбора сельскохозяйственной продукции применяется МСБУ(IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Сельскохозяйственная деятельность в контексте МСБУ (IAS) 41 – это управление биотрансформацией растений и животных (называемых обобщенно «биологические активы») с целью продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т. е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем или будущем.

В сельскохозяйственной деятельности изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. В соответствии с МСБУ 41 сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов, в момент ее сбора должна оцениваться по справедливой стоимости, за вычетом расчетных сбытовых расходов. К ним относят: сборы регулирующих органов, комиссионные брокерам, дилерам и товарных бирж, налоги на передачу собственности, пошлины и др. Также следует отметить, что стоимость полученной продукции в момент ее сбора является доходом организации и подлежит учету при определении чистой прибыли.

В дальнейшем согласно МСФО после сбора сельскохозяйственной продукции для ее оценки должен применяться МСБУ (IAS) 2 «Запасы», а справедливая стоимость, установленная на момент сбора, является ее себестоимостью. Запасы, в том числе и корма, в соответствии с МСБУ-2 должны оцениваться в учете и отчетности по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по возможной чистой цене продажи.

Возможная чистая цена продажи – это предполагаемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за вычетом затрат на выполнение работ и возможных коммерческих расходов, связанных с реализацией.

При списании кормов в производство и другом выбытии организации могут использовать следующие методы оценки: метод прямой идентификации, средневзвешенной стоимости, метод ФИФО.

Определение справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО предполагает наличие активного рынка. Активный рынок – это рынок, на котором соблюдаются все следующие условия: товары являются однородными; обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели; имеется доступность цен для общественности. Именно на активном рынке формируются так называемые рыночные цены как отражение «реальных» стоимостных оценок текущей ценности соответствующих объектов. Ориентация на рыночные цены при составлении отчетности рассматривается как альтернатива использованию оценок по себестоимости.

Все производимые сельскохозяйственными предприятиями корма, как правило, используются для удовлетворения собственных производственных потребностей. Поэтому рынка таких активов, как силос и сенаж, сено, практически не существует. В этой связи при составлении отчетности в соответствии с требованиями МСФО возникает проблема оценки таких кормов.

На наш взгляд, выходом из данного положения является оценка кормов на основе их питательности исходя из содержания кормовых единиц в центнере продукции, а для определения справедливой стоимости кормов можно использовать справедливую стоимость зерна как эталонную единицу для определения питательности корма.

УДК 356/90

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В АПК**

**Евтюшина А. В.**, студентка

*Научный руководитель* **Казиминова Т. А.**, канд. экон. наук, доцент  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Развитие экономической сферы деятельности государства способствует возникновению большого числа предприятий и организаций. При этом, в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, между ними возникают различного рода экономические отношения в виде, например, купли-продажи товаров, оказания услуг, выполнения работ и т. п. Несомненно, все данные операции сопровождаются обязательствами по расчетам за полученные материальные ценности, потребленные работы и услуги перед другими организациями и физическими лицами; возникают задолженности других организаций и физических лиц по расчетам за реализованные им товары, продукцию (работы, услуги) и т. п. При этом вполне вероятно возникновение дебиторской задолженности, оказывающей существенное влияние на результативность и эффективность деятельности.

В динамике показатели, характеризующие экономическую деятельность организации, увеличиваются. Например, выручка в 2013 г. на 26,5 % превысила показатель 2012 г., прибыль от продаж возросла на 57,2 %. Наряду с этим имеет место увеличение затрат на производство при относительно постоянной структуре затрат и незначительном росте их окупаемости.

Показатели финансового состояния организации ООО «Агропродукт» улучшились в связи с ростом платежеспособности, финансовой устойчивости и рентабельности. Коэффициент общей платежеспособности достиг нормативного значения и на 0,8 превысил в 2013 г. значение 2012 г.

Система бухгалтерского учета в ООО «Агропродукт» в целом находится на высоком уровне: в организации имеются необходимые документы, компьютерные программы, позволяющие ускорить и упростить процесс ведения учета, соответствующее техническое оснащение бухгалтерии.

Формирование дебиторской задолженности осуществляется на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Бухгалтерский учет в организации

ведется с применением программы «1С : Бухгалтерия», поэтому движение документов по данным счетам несколько упрощено.

Состояние учета оказывает влияние на наличие и уровень дебиторской задолженности, которая должна находиться под управлением и контролем со стороны учетных служб. На протяжении анализируемого периода наблюдается увеличение объема дебиторской задолженности. Что касается структуры, то по данным 2011 и 2013 гг., наибольший удельный вес занимает задолженность покупателей и заказчиков. В 2012 и 2013 гг. имеются авансы выданные, причем в 2012 г. именно на них приходилось больше половины дебиторской задолженности. Возникновение авансов объясняется тем, что у ООО «Агропродукт» появились новые контрагенты, у которых предприятие закупает необходимую технику, запчасти, удобрения, семена на условиях предоплаты.

При более детальном рассмотрении очевидно, что наибольший удельный вес в структуре дебиторов ООО «Агропродукт» занимают организации «Делос» (47,6 %), «Сахар» (41,3 %) и «Залегощ-Агро» (9,7 %). Причина в том, что с данными организациями у ООО «Агропродукт» заключено много договоров на поставки продукции и оказание услуг.

Расчет реального состояния дебиторской задолженности показывает, что предприятие недополучит 1311 тыс. рублей дебиторской задолженности в связи с длительностью обесценения иммобилизации ее из оборота (1,63 % от общей ее суммы). Это не является прямым указанием на необходимость создания резерва на данную сумму, а отражает реальные потери организацией денежных средств от недополучения дебиторской задолженности. Данный вывод говорит о необходимости более жесткого контроля за расчетами с покупателями.

Анализ управления дебиторской задолженностью свидетельствует о длительном периоде ее оборачиваемости. Несмотря на это, операционный цикл сократился, но все равно остается чрезмерно высоким. Большой временной промежуток между приобретением необходимого для осуществления экономической деятельности сырья и материалов и получением выручки является фактором, снижающим рентабельность ООО «Агропродукт». Длительность финансового цикла за анализируемый период также снизилась. Тем не менее величина данного показателя сигнализирует о возникновении дефицита средств вследствие большого временного разрыва между периодом погашения дебиторской задолженности перед ООО «Агропродукт» и наступлением сроков расчетов организации с собственными кредиторами. Отсюда вытекает

необходимость привлечения заемных средств со стороны, что увеличивает расходы организации.

При сопоставлении дебиторской и кредиторской задолженностей выявлен рост кредиторской задолженности. Данное явление закономерно, так как ранее нами был отмечен факт образования дефицита денежных средств в организации. Объем дебиторской задолженности несколько уменьшился, но по-прежнему остается высоким и явно превышает размер кредиторской задолженности. Это является свидетельством того, что ООО «Агропродукт» могло бы погасить свои обязательства перед партнерами за счет собственных средств, если бы они не были отвлечены из оборота организации. Поэтому необходимость оптимизации дебиторской задолженности очевидна.

В целях совершенствования учета и управления дебиторской задолженности в ООО «Агропродукт» нами предлагается:

- осуществление переименования ряда субсчетов по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в зависимости от совершаемых на них операций;

- применение Карточки счета в целях повышения детализации сведений для счета 76 в целом, а не только по отдельному субсчету;

- использование организацией системы скидок, предоставляемых поставщиками;

- разработка системы скидок для покупателей, что позволит ускорить расчеты, а также привлечь новых клиентов;

- внедрение вексельной формы расчетов и электронных платежей;

- установка программы «Банк-Клиент»;

- построение таблиц-графиков погашения дебиторской задолженности в разрезе контрагентов;

- применение факторинга.

Внедрение в деятельность ООО «Агропродукт» рассмотренных предложений позволит качественно улучшить систему учета дебиторской задолженности и осуществлять грамотный контроль ее возникновения, величины и погашения.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Камышанов, П. И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / П. И. Камышанов, А. П. Камышанов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Омега-Л, 2008. – 589 с.

2. Сысоева, И. А. Дебиторская и кредиторская задолженность / И. А. Сысоева // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 17–27.

УДК 339.1

## **ПРАКТИКА УЧЕТА ПРОДАЖ НА МАТЕРИАЛАХ ОАО «УЧХОЗ «КОКИНО» ВЫГОНИЧСКОГО РАЙОНА**

**Жемердей Е. В., студентка**

*Научный руководитель* **Блашкевич Л. В., канд. экон. наук, доцент**  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Сельскохозяйственные предприятия основную массу произведенной продукции продают. Кроме того, они реализуют на сторону работы, услуги своих вспомогательных, промышленных и прочих производств. Продажей завершается кругооборот средств предприятия. В процессе реализации предприятию возмещаются в денежной форме средства, затраченные на производство и сбыт продукции.

Объектом исследования является ОАО «Учхоз «Кокино» Выгоничского района Брянской области. Предприятие специализируется на молочно-мясном скотоводстве с развитым производством зерна. Основной целью его деятельности являются удовлетворение общественных потребностей в результатах деятельности и получение прибыли.

В данном предприятии учет реализации продукции, работ, услуг ведут на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, сопоставляющий, по дебету отражают плановую себестоимость проданной продукции, работ, услуг, по кредиту – выручку. В конце года плановая себестоимость по дебету счета доводится до фактической путем отнесения калькуляционных разниц – суммы экономии сторнируются, суммы перерасхода проводятся дополнительной записью в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счетов учета продукции или затрат на производство. Если дебетовый оборот больше кредитового, то предприятие получило убыток; если кредитовый больше дебетового, то предприятие получило прибыль. Выявленный на счете 90 «Продажи» финансовый результат относят на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом в анализируемом предприятии составляется бухгалтерская справка произвольной формы, не отражающая данные в разрезе объектов учета.

Счет 44 «Расходы на продажу» на предприятии не используется и не включен в рабочий план счетов, так как его применение не считается обязательным из-за незначительного объема коммерческих расходов. Поэтому все затраты по реализации продукции относят сразу на себестоимость продаж.

В ОАО «Учхоз «Кокино» к счету 90 «Продажи» открыты следующие субсчета, которые рабочим планом счетов не предусмотрены:

- 1) учет реализации продукции растениеводства;
- 2) учет реализации продукции животноводства;
- 3) учет реализации прочей продукции.

Аналитический учет по счету 90 ведут по направлениям продаж и видам продукции в отдельных ведомостях в разрезе субсчетов: по продукции растениеводства – в Ведомости по реализации продукции растениеводства; по продукции животноводства – в Ведомости по реализации продукции животноводства; по прочей продукции – в Ведомости по реализации прочей продукции. Ведомости ведутся на бланках приспособленной формы. Обороты по дебету и кредиту счета 90 «Продажи» показаны в разрезе корреспондирующих счетов. Кредитовый оборот из ведомостей переносят в журнал-ордер, который также ведут на бланках приспособленной формы. В нем отражается кредитовый оборот в целом по счету в разрезе корреспондирующих счетов. Данные из журнала-ордера переносят в Главную книгу.

Рассмотрим хозяйственные операции по счету 90 «Продажи» в ОАО «Учхоз «Кокино» (таблица).

**Хозяйственные операции по счету 90 «Продажи»  
в ОАО «Учхоз «Кокино» за февраль 2015 г.**

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Отражена выдача зерна в счет арендной платы за аренду земельных паев	2400	25/1	90
Поступила выручка в кассу от продажи продукции, работ и услуг	468795	50	90
Начислена задолженность покупателям за проданную продукцию	4671230	62	90
Произведен расчет с работниками в виде натуроплаты	5404	70	90
Отражена выручка от реализации блюд столовой	8095	76	90
Списаны на продажу семена	1452	90	10/8
Списана на продажу готовая продукция растениеводства	46114	90	43/1
Отражена фактическая себестоимость услуг вспомогательных производств, выполненных на сторону	43611	90	23
Списаны на продажу животные	1264791	90	11
Начислена зарплата с отчислениями на социальные нужды работникам, занятым продажей молока	22276 3610	90 90	70 69

В качестве совершенствования учета продаж в анализируемом предприятии считаем целесообразным предложить следующее.

1. В рабочем плане счетов к счету 90 «Продажи» открыть субсчета по отраслевому признаку:

- а) 90-1 «Продукция растениеводства»;
- б) 90-2 «Продукция животноводства»;
- в) 90-3 «Продукция промышленности и подсобных производств»;
- г) 90-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»;
- д) 90-5 «Прибыль (убыток) от продаж».

2. Для аналитического учета продаж использовать Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг сельхозпредприятий ф. № 62-АПК, в которой будут отражаться итоговые данные за месяц и с начала года по продаже продукции, работ и услуг с группировкой по направлениям реализации, видам продаваемой продукции, работ, услуг и субсчетам, установленным к счету 90 «Продажи».

3. Для синтетического учета процесса реализации продукции (работ и услуг) применять журнал-ордер ф. № 11-АПК, который в части счета 90 «Продажи» заполняется на основании ведомости ф. № 62-АПК. Он предназначен для отражения кредитовых оборотов счета учета реализации и взаимосвязанных с ними счетов с разбивкой оборотов по дебету корреспондирующих счетов.

4. В ОАО «Учхоз «Кокино» имеется хорошая оснащенность вычислительной техникой, но она не используется в полном объеме, так как данный штат бухгалтеров не в полной мере владеют навыками работы на ПЭВМ. Поэтому руководству предприятия необходимо повышать квалификацию работников бухгалтерии. Это позволит быстро перейти к комплексной автоматизации учета на базе программы «1С : Бухгалтерия», составной частью которой будет и учет продаж.

Применение указанных предложений в работе ОАО «Учхоз «Кокино» позволит улучшить качество и достоверность учета, поднять данный участок учета на более высокий, качественный уровень и повысить его аналитичность.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

3. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях: утв. приказом М-ва с. х-ва и прод. Рос. Федерации от 31 янв. 2003 г. № 28 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

4. Об утверждении Методических рекомендаций по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций: утв. приказом М-ва с. х-ва и прод. Рос. Федерации от 13 июня 2001 г. № 654 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: minfin.ru.

УДК 657.421:006.032

## **ОСНОВНЫЕ ПРАВИЛА ПРИЗНАНИЯ, ОЦЕНКИ И ОТРАЖЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

**Жернасек И. А., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Для осуществления хозяйственной деятельности предприятия Республики Беларусь используют различные виды основных средств. Для учета и отражения в отчетности стоимости основных средств должны соблюдаться правила их признания и оценки, которые регулируются многими нормативными актами, основными из которых являются: Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26; постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161, согласно которому установлены группы и нормативные сроки службы основных средств; Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133; Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6; Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37.

Инструкция № 26, которая вступила в силу с 1 января 2013 г., стала очередным шагом к сближению национального бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Согласно п. 4 Инструкции № 26 к бухгалтерскому учету, в качестве основных средств принимаются активы, имеющие материально-

вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий их признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Согласно Постановлению № 161 все основные средства объединены в девять групп. В соответствии с данной классификацией к основным средствам могут относиться инструмент, инвентарь и хозяйственные принадлежности. Но данный перечень имущества может учитываться и как материально-производственные запасы, т. е. материалы, поэтому необходимо использовать не только Постановление № 161, но и Инструкцию № 133. Кроме этого в своей учетной политике организация может предусмотреть дополнительные условия признания, например стоимостный критерий в размере, установленном самой организацией.

По требованиям МСФО организации при определении того, что составляет отдельный объект основных средств, критерии признания должны применяться с учетом конкретных обстоятельств и специфики финансово-хозяйственной деятельности и руководствоваться МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», который является основным международным стандартом, регулирующим порядок учета основных средств.

В соответствии с национальными нормативными актами к основным средствам в Республике Беларусь относятся такие виды основных средств, как многолетние насаждения, рабочий и продуктивный скот. Если сравнивать с МСФО, то данные активы к основным средствам не относятся, а учитываются как биологические активы. При признании в учете, оценке и отражении в отчетности биологических активов организации используют МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Согласно МСБУ 41 биологический актив – это живущее животное или растение.

Основные средства организаций Республики Беларусь учитываются по первоначальной или переоцененной стоимости. Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая: стоимость приобретения основных средств; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты по страхованию при доставке; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

МСФО не противоречат отнесению на увеличение стоимости основных средств процентов по кредитам и займам. В соответствии с МСБУ 23 «Затраты по займам» предприятие должно признавать затраты по займам, в том числе и проценты по кредитам и займам, в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены. Однако затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, должны быть капитализированы в составе себестоимости этого актива.

Под квалифицируемым активом (qualifying asset) понимается актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени. При этом квалифицируемым активом могут выступать: запасы; основные средства; нематериальные активы; инвестиционное имущество.

В настоящее время организациям Республики Беларусь разрешено проценты по кредитам и займам относить на увеличение стоимости основных средств или на расходы текущего отчетного периода. При этом организации, руководствуясь многими нормативными актами, в том числе и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16 декабря 2014 г. № 82, имеют право изменять стоимость основных средств на сумму процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение (создание) основных средств, начисленным после принятия основных средств к бухгалтерскому учету.

Данный порядок изменения стоимости основных средств противоречит требованиям МСФО. Так, МСБУ 16 предусмотрено, что капитализация затрат по кредитам и займам, полученным на приобретение средств, должна прекращаться, когда завершены практически все ра-

боты, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже. Объект обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение.

При оценке многолетних насаждений, рабочего и продуктивного скота в Республике Беларусь должны применяться нормы Инструкции № 26. Однако в соответствии с требованиями МСБУ 41 в момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен измеряться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно измерить. В таком случае этот биологический актив должен измеряться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

В соответствии с МСФО справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена от продажи актива, или которая была бы уплачена за передачу обязательства, в обычной операции между участниками рынка на дату оценки.

В связи с тем, что в Республике Беларусь активно проводится работа по переходу на МСФО, необходимо отметить, что в нормативных актах следует предусмотреть те положения, которые содержатся в международных стандартах в отношении оценки многолетних насаждений, рабочего и продуктивного скота, а также порядка учета затрат процентов по кредитам и займам. Действующий порядок, по нашему мнению, значительно искажает действительные финансовые результаты деятельности организаций Республики Беларусь.

УДК 631.162:657.22

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ**

**Журов Р. Ю.**, студент

*Научный руководитель* **Куруленко Т. А.**, ст. преподаватель

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В процессе своей хозяйственной деятельности у организаций возникают расчеты с покупателями и заказчиками. Информация о расчетах с покупателями и заказчиками за реализованные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, а также по полученным авансам и предварительной оплате отражается на счете 62 «Расчеты с

покупателями и заказчиками». Типовым планом счетов к данному счету не предусмотрены субсчета, как это было ранее, в типовом плане счетов, действовавшем до 2012 года. Однако мы считаем, что для того, чтобы информация о расчетах с покупателями и заказчиками была более точной и подробной, к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» целесообразно было бы предусмотреть субсчета. Мы предлагаем в рабочем плане счетов, прилагаемом к учетной политике организации, предусмотреть следующие субсчета:

62-1 «Внеплановые поступления денежных средств» – на этом субсчете отражаются неожиданные, безнадежные поступления денежных средств от покупателей и заказчиков, просроченная задолженность покупателей;

62-2 «Расчеты плановыми платежами» – отражаются ожидаемые поступления от покупателей и заказчиков в течение определенного периода времени (например, от молокозаводов);

62-3 «Авансы полученные» – отражаются расчеты по полученным авансам под поставку продукции либо под выполнение работ от покупателей.

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету или по каждому покупателю и заказчику, каждому кредитору и т. д. При этом аналитический учет должен обеспечить получение информации о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками субсчетами: «Внеплановые поступления денежных средств», «Расчеты плановыми платежами», «Авансы полученные». Кроме того, у предприятий может быть просроченная дебиторская задолженность, погашение которой нереально (в случае банкротства, ликвидации организации-должника и в других случаях). Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором (а если срок не установлен – в течение необходимого для этого времени), и не обеспечена соответствующими гарантиями. Сельскохозяйственные организации списывают такую задолженность на прочие расходы по текущей деятельности, что отражается бухгалтерской записью: дебет субсчета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Мы считаем, что для списания просроченной, нереальной к возмещению дебиторской задолженности целесообразно создавать резерв по сомнительным долгам. Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться

на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за финансовым состоянием должника и появлением возможности ее взыскания. При поступлении задолженности, ранее списанной как безнадежная к получению, дебетуются счета учета денежных средств и кредитуются счет 90-10. Одновременно на указанную сумму кредитуются забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Списание не востребовавшей дебиторской задолженности может производиться за счет созданного резерва, учет которого ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам», предназначенном для обобщения информации о создании и использовании сумм резервов по сомнительным долгам. Создание резерва по сомнительным долгам отражается следующей бухгалтерской записью: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». Зачет созданного ранее резерва отражается следующей бухгалтерской записью: дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Резервы по сомнительным долгам создаются на основе результатов проведенной организацией в конце квартала или отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности.

Создание резерва по сомнительным долгам возможно при обязательном выполнении следующих условий:

- если истек установленный договором срок погашения покупателем, заказчиком обязательств;
- обязательства не обеспечены гарантиями;
- учетной политикой организации предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам;
- проведен анализ возможности и вероятности погашения долга по каждому отдельному должнику.

Мы считаем целесообразным создание резерва по сомнительным долгам на тех предприятиях, на которых имеются большие суммы дебиторской задолженности покупателей, причем срок этой задолженности давний (более 3 лет).

УДК 657:006.032(476)

## **ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Захарчук Е. В., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Согласно ст. 14 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», организации для отражения финансового положения, результатов своей хозяйственной деятельности должны составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность. Отчетным периодом для годовой отчетности является календарный год – с 1 января по 31 декабря, для промежуточной отчетности – период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

Годовая и промежуточная отчетности (за исключением месячной) коммерческих организаций состоят: из бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; отчета об изменении собственного капитала; отчета о движении денежных средств; отчета об использовании целевого финансирования; примечаний к бухгалтерской отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Бухгалтерская отчетность должна составляться по формам, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности».

На территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов вводятся в действие международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Если организации составляют и публикуют промежуточную финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО, то они должны руководствоваться МСБУ (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Стандартом не

установлено, какие именно организации должны представлять промежуточную отчетность. Однако в стандарте указано на то, что при составлении промежуточной отчетности необходимо использовать ту же самую учетную политику, что и при составлении годовой финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСФО представляет собой либо полную финансовую отчетность организации, либо сокращенный вариант финансовой отчетности за промежуточный период. Промежуточный период – это период короче полного финансового года (полугодие, квартал). Решение о представлении промежуточной финансовой отчетности принимается организацией самостоятельно.

Полный комплект финансовой отчетности составляется в соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и состоит из таких же отчетов, как и в Республике Беларусь.

Сокращенный вариант финансовой отчетности согласно МСБУ34 включает: сокращенный бухгалтерский баланс; сокращенный отчет о прибылях и убытках; сокращенный отчет об изменениях в капитале; сокращенный отчет о движении денежных средств; выборочные пояснения.

«Сокращенный» означает, что раскрытия и примечания в данной отчетности сокращены по сравнению с полной финансовой отчетностью. Отчеты промежуточной финансовой отчетности должны включать каждый заголовок и промежуточный итог, которые были включены в годовую финансовую отчетность, а также наиболее значимые раскрытия и пояснения к отчетности. Промежуточная финансовая отчетность должна быть консолидированной, если последний полный финансовый отчет был консолидированным. Отчетные периоды при составлении промежуточной финансовой отчетности зависят от целей составления отчетности.

Промежуточные отчеты включают промежуточную финансовую отчетность (сокращенную или полную) за следующие периоды:

- баланс на конец текущего промежуточного периода и сравнительный баланс на конец предшествующего финансового года;
- отчет о прибылях и убытках за текущий промежуточный период и данные за период с начала текущего финансового года до отчетной даты, а также сравнительные данные за сопоставимые промежуточные периоды (текущий и с начала года до отчетной даты) предшествующего финансового года;

- отчет об изменении собственного капитала с начала текущего финансового года до отчетной даты со сравнительным отчетом за сопоставимый период предшествующего финансового года;

- отчет о движении денежных средств за период с начала текущего финансового года до отчетной даты со сравнительными данными за сопоставимый период с начала года до отчетной даты непосредственно предшествующего финансового года.

В промежуточной отчетности должна быть раскрыта информация о наиболее значимых событиях и операциях, происшедших за промежуточный отчетный период.

Нормативными актами Республики Беларусь установлено обязательное применение установленных форм бухгалтерской отчетности всеми организациями, что противоречит требованиям МСФО. Кроме этого по МСФО месячная или квартальная отчетность должна включать весь комплект отчетов, что также не соответствует нормам Республики Беларусь. Поэтому, на наш взгляд, организациям Республики Беларусь нужно предоставить право выбора составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее содержания.

УДК 356/90

## **ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ЭКОНОМИЧЕСКИХ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ СУБЪЕКТАХ: ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИИ И МСФО**

**Ковзикова Ю. И.**, студентка

*Научный руководитель Кузюр Н. В.*, канд. экон. наук, доцент  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Готовая продукция – это конечный результат производственного цикла, предназначенный для продажи. Однако в сельском хозяйстве в силу его специфики готовая продукция может расходоваться и внутри хозяйства.

К готовой продукции сельского хозяйства относится продукция, полученная в результате осуществления производственного процесса в растениеводстве и животноводстве, а также продукция промышленных производств, если таковые существуют на сельскохозяйственном предприятии.

Для учета продукции собственного производства предусмотрен активный счет 43 «Готовая продукция». По дебету отражается поступление продукции, а по кредиту – ее выбытие.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» готовая продукция является частью МПЗ организации.

Готовую продукцию в сельском хозяйстве оценивают следующими способами:

1) по *фактической производственной себестоимости*. Этот способ может применяться на предприятиях индивидуального производства с ограниченной номенклатурой массового производства;

2) по *неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции*. Неполную себестоимость исчисляют по фактическим затратам без общехозяйственных расходов;

3) по *плановой (нормативной) производственной (полной или сокращенной) себестоимости*. Это обусловлено спецификой сельскохозяйственного производства. В течение года учет готовой продукции ведут в плановой оценке, а в конце года эту оценку доводят до фактической себестоимости, списывая или дописывая калькуляционные разницы.

Формирование себестоимости производится на счете 20 «Основное производство».

По дебету счета 20 отражаются фактические затраты, по кредиту – выход продукции в плановой оценке с корректировкой в конце года до фактической.

В международной практике учет готовой продукции регулируется МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Целью настоящего стандарта МСФО 41 является установление порядка учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности.

Настоящий стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции (т. е. продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Для ее последующего учета применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт.

Согласно МСФО 41 сельскохозяйственная продукция – это продукция, собранная с биологических активов компании.

Предприятию следует признать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только тогда, когда:

а) данное предприятие контролирует актив в результате прошлых событий;

б) существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с данным активом;

в) справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно оценить.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов компании, следует оценивать по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Определение справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции базируется на ценах активного рынка. Следовательно, цена активного рынка будет близка к реальной рыночной цене сельскохозяйственной продукции, биологического актива за вычетом сложившегося уровня сбытовых расходов (без учета транспортных расходов).

При отсутствии активного рынка компания для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеперечисленных показателей:

- цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

- рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом различий;

- отраслевые показатели, например стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса.

Согласно МСФО 41 предполагается использование двух возможных вариантов оценки: первый – по фактической себестоимости, второй – по справедливой стоимости. Ключевым моментом в стандарте является его ориентация на оценку биоактивов по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда эту стоимость определить невозможно.

Под *справедливой стоимостью* в МСФО 41 подразумевается сумма, на которую может быть обменян актив или в которой может быть исполнено обязательство в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

Справедливая стоимость актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, например, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на указанный рынок.

Таким образом, учет готовой продукции в сельском хозяйстве требует совершенствования всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, позволит адаптировать принципиальные аспекты МСФО 41 к российской практике.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2001.

2. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: учебник / Н. П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 592 с.

3. Леснова, Ю. В. МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Ю. В. Леснова // Корпоративная финансовая отчетность: междунар. стандарты. – 2013. – № 6. – С. 13.

УДК 631.162:657.471.66(476.4)

### **АВТОМАТИЗАЦИЯ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ – ОСНОВНОЕ НАПРАВЛЕНИЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА В ОАО «КРАСНОПОЛЬСКИЙ» МОГИЛЕВСКОЙ ОБЛАСТИ**

**Коноплева А. О., студентка**

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Реализация выпущенной продукции – конечная цель деятельности организации, заключительный этап кругооборота ее средств, по завершении которого определяются результаты хозяйствования, эффективность производства. Реализация отражает экономические связи между предприятием и государством, а также другими предприятиями и организациями. Для организаций выручка от реализованной продукции является главным источником средств для бесперебойной работы,

что требует систематического контроля над выпуском, отгрузкой и реализацией продукции, связанными с издержками и полученным финансовым результатом. Для эффективной деятельности предприятия крайне важно вести непрерывный учет производства продукции и ее реализации, а также иметь налаженную систему расчетов с покупателями. Важным фактором повышения качества бухгалтерской отчетности является совершенствование учетного процесса на предприятиях [1]. Использование средств автоматизации позволит организации получать информацию об остатках продукции, ее движении (реализации) в разрезе наименований и видов. В ОАО «Краснопольский» Могилевской области остро стоит проблема автоматизации бухгалтерского учета, большинство учетных участков, в том числе и учет реализации продукции, ведется вручную. Поэтому переход на автоматизированную форму учета позволит значительно повысить эффективность работы бухгалтерии и значительно уменьшит трудозатраты на обработку информации.

Правильный выбор программного продукта способствует более точному и своевременному учету выпуска продукции, ее отгрузки и реализации. Для наиболее эффективной работы бухгалтерии предлагаем в ОАО «Краснопольский» внедрить программу «1С : Предприятие 7.7», так как она является одной из самых распространенных на сегодняшний день программ для автоматизации бухгалтерского учета. Она является универсальной и предназначена для ведения синтетического и аналитического учета по различным разделам. Бухгалтер может сам вносить коррективы в план счетов, схемы проводок, перечень объектов аналитического учета, формы документов и регистров.

Эта программа рекомендована по нескольким причинам: продукты «1С» весьма распространены, хорошо методически проработаны; системы эксплуатируются на многих предприятиях, лучше отлажены, значит, в них меньше ошибок; программисты оперативно отслеживают изменения законодательства и вносят соответствующие изменения в программу, рассылают обновления. «1С : Предприятие 7.7» является открытой и доступной для внесения в нее любых изменений. В системе имеется возможность многократной работы с одним и тем же документом нескольких учетных работников, каждый из которых отвечает за определенную часть работы. Программа «1С : Предприятие 7.7» имеет гибкие возможности учета: ведение многоуровневого синтетического и аналитического учета применительно к особенностям предприятия; ведение количественного и валютного учета; изменение и

дополнение плана счетов, форм первичных документов; формирование и печать учетных регистров по синтетическому и аналитическому учету, первичных документов и всей необходимой отчетности; формирование отчетов с отбором по нескольким выбранным значениям справочников, документов, счетов; вывод отрицательных значений красным цветом; экспорт печатных форм в формат MS Excel и HTML.

Основой технологии ведения учета реализации продукции в программе «1С : Предприятие 7.7» выступает автоматизированное формирование первичных учетных документов (товарно-транспортных накладных) с одновременной автоматической регистрацией операций и составлением проводок. Это заметно сокращает время на выполнение, регистрацию операций и составление бухгалтерских записей. После расчета итогов программа формирует различные ведомости по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»: оборотно-сальдовую ведомость; карточку счета; карточку счета по одному объекту аналитического учета; анализ счета по заданному субконто; журнал-ордер; обороты счета [2].

Таким образом, основное направление совершенствования учета реализации продукции в ОАО «Краснопольский» – его автоматизация. С введением автоматизированного учета существенно сокращается вероятность ошибок, облегчается работа бухгалтера. Это позволяет руководству более оперативно и гибко реагировать на все изменения, что в итоге положительно влияет на результаты хозяйственно-экономической деятельности предприятия.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Козюк, Э. И. Мероприятия качественного ведения бухгалтерского учета реализации продукции предприятиями АПК / Э. И. Козюк, И. А. Шостко // материалы XII Междунар. студ. науч. конф., Гродно, 28–29 апреля 2011 г. – Гродно: Изд.-полиграф. отдел УО ГГАУ, 2011. – Ч. 1: Бухгалтерский учет. – С. 125–126.
2. Прохорова, Т. В. Автоматизированная обработка информации в бухгалтерском учете: учеб. пособие / Т. В. Прохорова, Т. Г. Ускевич. – Минск: БГЭУ, 2013. – 407 с.

УДК 345.67

## **УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ: СУЩНОСТЬ, ВИДЫ**

**Крохина Е., студентка**

*Научный руководитель Кузюр Н. В., канд. экон. наук, доцент*  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

Трудовое законодательство устанавливает достаточно жесткие правила, которые определяют случаи, размеры и порядок удержаний из заработной платы работников. Их следует знать и сотрудникам кадровых служб, и сотрудникам, ответственным за начисление и выплату заработной платы работникам.

Только в Трудовом кодексе Российской Федерации и иных федеральных законах (статья 137 Трудового кодекса Российской Федерации) установлены случаи удержаний из доходов работника. Таким образом, работодатель обязан руководствоваться трудовым законодательством. Эти случаи следующие: обязательные удержания из заработной платы; удержания из заработной платы по инициативе работодателя; удержания из заработной платы по инициативе работника.

При необходимости удержаний с работника одновременно по нескольким основаниям необходимо учитывать установленную законодательством очередность взысканий таких удержаний.

В первую очередь производятся обязательные удержания, предусмотренные действующим законодательством. Размер удержаний из заработной платы и иных видов доходов должника исчисляются исходя из суммы, оставшейся после удержания налогов. Таким образом, среди обязательных удержаний первыми удерживаются суммы налога на доходы физических лиц. Далее производятся удержания по исполнительным документам, а затем – удержания по инициативе администрации.

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, – 50 % заработной платы, причитающейся работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником, во всяком случае, должно быть сохранено 50 % заработной платы.

Ограничения, согласно статье 137 Трудового кодекса Российской Федерации, не распространяются на удержания из заработной платы: при отбывании исправительных работ; взыскании алиментов на несо-

вершеннолетних детей; возмещении вреда, причиненного здоровью другого лица, возмещении вреда лицам; понесшим ущерб в связи со смертью кормильца; возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70 %.

Порядок обязательных удержаний из заработной платы установлен соответствующими федеральными законами (например, в отношении НДФЛ – главой 23 НК РФ), а порядок «вычетов» из заработной платы по инициативе работодателя – Трудовым кодексом Российской Федерации.

Как уже отмечалось выше, удержание производится непосредственно работодателем и отражается в расчетных листках. Работодатель обязан при выплате заработной платы в письменной форме известить работника о размерах и основаниях удержаний (ст. 136 ТК РФ).

Перед принятием решения об осуществлении удержания из заработной платы работодателю необходимо установить следующие обстоятельства:

- при наличии причиненного работодателю ущерба – проведение проверки и определение точного размера причиненного ущерба, причину его возникновения, требование от работника представить письменное объяснение по факту причинения ущерба, а в случае отказа работника от представления указанного объяснения – составление акта (ст. 247 ТК РФ) с подписями не менее 2–3 свидетелей из числа присутствовавших. Таким образом, каждое из действий работодателя должно быть письменно оформлено из-за возможных споров с работником, вопросов проверяющих органов;

- важно не нарушить срок для оформления решения об удержании из заработной платы и, при необходимости, подтвердить согласие работника на это уменьшение заработной платы (ч. 3 ст. 137 ТК РФ), а также выполнить иные условия для уменьшения заработной платы, установленные Трудовым кодексом Российской Федерации и иными федеральными законами.

Поскольку удержание из заработной платы работника по инициативе работодателя – это право, а не обязанность работодателя, то сотруднику, подготавливающему для подписания руководителем проект данного решения, надо позаботиться о том, чтобы решение об удержании было принято уполномоченным лицом в установленный срок, оформлено работодателем и доведено работником кадровой службы, секретариата до сведения работника под личную подпись. Кроме того,

нужно зафиксировать основание для осуществления удержания в соответствующих документах, о чем было сказано выше. Оно не должно противоречить установленным правилам в Трудовом кодексе Российской Федерации и иных федеральных законах.

Работодатель может издать распоряжение об удержании только для взыскания причиненного ущерба, не превышающего среднего месячного заработка. Поскольку Государственным комитетом статистики России не утверждена унифицированная форма такого распоряжения, оно может быть составлено в произвольной форме. Работодатель должен ознакомить работника, из заработной платы которого производится удержание, с распоряжением под личную подпись.

В остальных случаях работодателю также целесообразно издавать распоряжение об удержании из заработной платы, поскольку оно позволяет:

- зафиксировать дату решения об удержании, что в случае спора с работником будет свидетельствовать о соблюдении месячного срока его принятия;
- письменно подтвердить обоснованность решения с указанием оснований для его принятия и установить порядок ознакомления с распоряжением.

В ходе исполнения решения о таком уменьшении заработной платы работника необходимо соблюдение ограничений, установленных Трудовым кодексом Российской Федерации и иными федеральными законами, для размеров таких удержаний.

Порядок удержания из заработной платы по инициативе самого работника требует заявления от самого работника с просьбой произвести соответствующие удержания.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: 30 дек. 2001 г., № 197-ФЗ: принят Гос. Думой 21 дек. 2001 г.: в действ. ред. Федер. закона от 04.11.2014 г. // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2014.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: ч. 1 [Электронный ресурс]: 31 июля 1998 г., № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: в действ. ред. Федер. закона от 04.10.2014 г. // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2014.
3. Об исполнительном производстве: Федер. закон, 21 июля 1997 г., № 119-ФЗ: в ред. Федер. закона от 26.06.2007 г. // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2007.
4. Зарплата. Практический журнал для бухгалтеров о расчете зарплаты [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.zarplata-online.ru/>.

УДК [631.162:657.22]

## **НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА**

**Кузнецова К. В., студентка**

*Научный руководитель Гусарова Т. В., ассистент, магистр экон.  
наук*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Произведенная в течение года в сельскохозяйственной организации продукция является валовой. Часть ее потребляется на внутренние нужды, а основная часть валовой сельскохозяйственной продукции реализуется.

Любая организация должна стремиться к повышению объемов реализации производимой продукции. Роль и значение реализации продукции заключаются в том, чтобы организация смогла возместить затраты по производству и реализации продукции, а также получить прибыль, которая является основным источником расширения, обновления и развития организации.

Экономическое содержание понятия «выручка от реализации продукции» неразрывно связано с понятиями «доходы» и «расходы». Основным нормативным документом, регламентирующим учет доходов и расходов организации в Республике Беларусь, является постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов». Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов используются следующие определения расходов и доходов организации по текущей деятельности: доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. *Расходы по текущей деятельности* представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде. *Текущая деятельность* представляет собой основную приносящую доход деятельность организации и прочую деятельность, не относящуюся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Следует отметить, что основную часть прибыли организация полу-

чает от реализации продукции животноводства. Для обобщения информации о доходах и расходах организации предназначен обобщающий счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». По своему экономическому содержанию этот счет относится к группе счетов по учету хозяйственных средств и их источников. Он используется не только для исчисления результата реализации продукции животноводства за отчетный месяц, но и для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

Для оформления операций по реализации продукции применяют товарно-транспортные и товарные накладные. Они бывают типовые и специализированные. Специализированные формы товарно-транспортных накладных отличаются от типовых особенностями информации, содержащейся в товарном разделе «Сведения о грузе», где отсутствуют реквизиты: сумма НДС, сумма с НДС и т. д.

Реализация молока оформляется товарно-транспортной накладной специализированной формы ТТН-1 (молоко). Этот документ можно усовершенствовать, убрав из него такие графы, как «Вид упаковки» и «Количество мест, штук», так как эти графы не заполняются.

При реализации животных (скота) выписывается товарно-транспортная накладная специализированной формы ТТН-1 (скот). Считаю целесообразным использовать приложение к ТТН-1 (скот), в котором будут указаны: вид животных, половозрастная группа, инвентарный номер, упитанность, количество голов и живая масса.

Наряду с учетом требований по форме и содержанию товарно-транспортных накладных следует учитывать то обстоятельство, что некоторые организации доставку продукции грузополучателям производят своим транспортом. Поэтому в товарно-транспортных накладных, которыми сопровождается реализуемая продукция, не должно быть реквизитов, характеризующих погрузочно-разгрузочные и транспортные работы. Так как эти грузы перевозятся собственным транспортом организации, то все данные, необходимые для характеристики его использования и начисления оплаты труда водителям, имеются в путевых листах.

Одним из направлений совершенствования реализации продукции животноводства является автоматизация учета реализации продукции с использованием компьютерных программ. В сельскохозяйственных организациях широко применяется программный продукт НИВА-СХП, который разработан специально для данных организаций Республики Беларусь. Также для автоматизации учета реализации про-

дукции может использоваться система «1С : Предприятие».

Внедрение автоматизированного учета позволит сократить затраты труда работников бухгалтерии, а также увеличить точность учета реализации продукции и улучшит наглядность выходных регистров бухгалтерского учета.

Не вызывает сомнения тот факт, что на развитие и эффективность производства в сельскохозяйственных организациях огромное влияние оказывают реализация продукции и получаемые при этом финансовые результаты, поэтому использование всех указанных выше предложений позволит улучшить учет реализации продукции животноводства.

УДК 657.22:633

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА**

**Мажейко В. А.**, студентка

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Любая организация должна стремиться к повышению объемов реализации производимой продукции. Основной задачей организаций является наиболее полное обеспечение спроса населения высококачественной продукцией. Темпы роста объема производства продукции, повышение ее качества непосредственно влияют на величину издержек, прибыль и рентабельность организации. Организации изготавливают продукцию в строгом соответствии с заключенными договорами, разработанными плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству, постоянно уделяя большое внимание вопросам увеличения объема выпускаемой продукции, расширения ее ассортимента и улучшения качества, изучая потребности рынка.

Для повышения эффективности хозяйственной деятельности необходимо правильно наладить учет реализации продукции, искоренить имеющиеся недостатки и наметить пути совершенствования учета реализации продукции. Поиск резервов повышения эффективности реализации продукции помогает предприятиям улучшить свое финансовое состояние, повысить платеже- и конкурентоспособность. Чем выше доходы организации от реализации продукции, тем больше она имеет возможностей для расширения производства, повышения материальной заинтересованности работников в результатах своего труда. По-

этому совершенствование учета реализации продукции растениеводства на современном этапе является актуальным.

Процесс реализации готовой продукции является последним этапом кругооборота средств организации, в результате которого появляется возможность произвести расчеты из полученной выручки с работниками организации, ее поставщиками, бюджетом, прочими кредиторами.

С 1 января 2013 года на основании постановления Совета Министров Республики Беларусь № 74 выручка от реализации продукции признается только по методу начисления, что соответствует Международному стандарту финансовой отчетности № 18 «Выручка».

От величины реализации продукции, в том числе и продукции растениеводства, зависят результаты финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственного предприятия.

Любая организация должна стремиться к повышению объемов реализации производимой продукции, поскольку в современных условиях самофинансирования выручка, которая поступила от реализации продукции, является почти единственным источником денежных ресурсов для организации.

В процессе реализации продукции организации несут расходы по сбыту и доведению продукции до потребителей, так называемые коммерческие расходы.

Одной из проблем, связанных с формированием коммерческих расходов, по мнению О. А. Бурдюк, является существование возмещаемых расходов, на которые организация уменьшает свои расходы по реализации товаров. Часто возникает вопрос, а не является ли операция по возмещению расходов своеобразной услугой, которую одна сторона оказывает другой и тем самым должна быть отражена на счете по учету реализации с соответствующим налогообложением? Существует и другое мнение, в соответствии с которым возмещаемые расходы выступают в качестве кредита, предоставленного одной организацией другой. О. А. Бурдюк, основываясь на экономической сущности возмещаемых расходов, утверждает, что эти расходы не являются ни услугой, ни кредитом, а просто обеспечивают безостановочное продвижение товаров между сторонами сделки. Поэтому включение возмещаемых расходов в оборот по реализации продукции является, по мнению автора, неправомерным.

Также следует учитывать специфику сельскохозяйственных предприятий, на которых объем производства зависит от погодных условий

и технологии возделывания сельскохозяйственных культур. Это может вызвать колебания спроса, что при постоянном расстановочном штате рабочих и содержании в готовности резервного оборудования вынуждает предприятие работать неритмично, вызывает, при прочих равных условиях, увеличение издержек производства, снижение производительности труда и эффективности производства.

Также следует отметить, что совершенствование организации учета реализации готовой продукции в современных экономических условиях, прежде всего, видится в его автоматизации.

Информационные технологии становятся доступными для населения и все в большей мере переходят в разряд повседневного инструментария широкого круга специалистов. Автоматизация и компьютеризация для большинства белорусских, украинских и российских учетных работников ассоциируется с понятием «IC». Основным достоинством приложений «IC» являются полная независимость от работодателя и способность работать при любых изменениях законодательства, что особенно важно для организаций, удаленных от крупных центров.

УДК 636.081:637/512.162

## **ПРОБЛЕМЫ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ, ОБСУЖДАЕМЫЕ В ЛИТЕРАТУРЕ**

**Наркулыева С. Ш.**, студентка

*Научный руководитель Антанькова А. В.*, ст. преподаватель

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Проблема стабилизации животноводства и повышения эффективности отдельных ее отраслей продолжает оставаться сложной и многообразной. Поэтому несмотря на достаточно широко освещаемую тему учета животных на выращивании и откорме, отдельные стороны этой проблемы в последнее время остаются дискуссионными, в силу чего ей посвящен ряд монографий, брошюр, диссертационных работ и статей.

Правильная постановка учета требует единой научно обоснованной организации первичной документации. При отсутствии информации о производственных процессах в настоящее время невозможно ни эффективно управлять структурными подразделениями, ни объективно

оценивать их деятельность. Множество данных первичного учета, многообразие форм первичных документов создают значительные трудности при ведении работы на первой стадии учетного процесса. Отсюда вытекает необходимость совершенствования первичного и синтетического учета.

По мнению Е. Н. Клипперт [4], совершенствование первичных документов должно способствовать сокращению трудовых затрат на их составление и обработку, экономии бумаги. Основными критериями оценки состояния учета следует считать простоту, экономичность, целесообразность и эффективность использования его информации, что не в полной мере обеспечивается действующей системой его организации на сельскохозяйственных предприятиях.

Но при выборе форм первичных документов сельскохозяйственные предприятия должны исходить из своей специфики, размеров производства и основных условий. При этом они должны для организации первичного учета использовать типовые первичные документы. Первичная документация по учету поступления приплода животных нуждается в совершенствовании.

При получении приплода на фермах оформляют акт на оприходование приплода животных. При получении большого количества голов приплода за день, что свойственно крупным комплексам, приходится заполнять несколько таких актов. Поэтому следует применять акт на оприходование приплода животных в виде накопительной ведомости по материально ответственным лицам, что сократит затраты времени на составление документов, отпадет необходимость ежедневно заполнять постоянные реквизиты документов и сократится число составляемых документов.

В настоящее время по вопросу взвешивания молодняка животных и животных на откорме имеются различные мнения. Некоторые экономисты считают ежемесячное взвешивание оправданным. Этот порядок можно отнести к мелким фермам. На крупных же фермах ежемесячное взвешивание приводит к большим потерям рабочего времени. Кроме того, животные в этот период находятся в стрессовом состоянии, угнетается их развитие, привес несколько теряется [1].

Поэтому, особенно на больших комплексах, можно взвешивать животных выборочно. В каждом здании-откормочнике выбирается несколько контрольных групп животных. Целесообразно также комплектовать группы по каждому оператору. Животных из контрольной группы взвешивают ежемесячно. При этом в ведомости взвешивания

животных проставляется только количество взвешиваемых животных и вес на дату взвешивания [1].

Данные предложения помогут существенно повлиять на развитие хозяйственной деятельности, будут способствовать увеличению объемов производства, повышению прибыли, рентабельности, что положительно скажется на финансовых результатах деятельности предприятий, повысит качество и достоверность ведения бухгалтерского учета.

В животноводстве производимые затраты не однородны. Они включают различные конкретные материальные расходы (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы), затраченный труд, износ основных средств. Бухгалтерский учет обеспечивает строгое разделение затрат по их видам. По видам производств и расходов затраты в животноводстве систематизируются по некоторым признакам. Кругооборот средств имеет существенные отличия. Вложение средств и их высвобождение из оборота не разграничиваются строго по времени, так как технологический процесс производства в отрасли животноводства характеризуется значительно большей равномерностью и однородностью операций. Все эти особенности, естественно, не могут не отражаться на организации учета.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Азаренко, А. В. Пособие по теории бухгалтерского учета / А. В. Азаренко, Т. Ф. Манцерова, Т. А. Морозова. – Минск: Амаффея, 2013. – 152 с.
2. Власенко, И. Т. Документальное оформление учета животных на выращивании и откорме / И. Т. Власенко // Гл. бухгалтер. – 2009. – № 12. – С. 9.
3. Ермак, М. А. Совершенствование номенклатуры статей затрат в животноводстве / М. А. Ермак // Современные технологии сельскохозяйственного производства: материалы конф. – Гродно, 2012.
4. Клипперт, Е. Н. Бухгалтерский учет в сельхозорганизациях / Е. Н. Клипперт. – Минск: Амаффея, 2009. – 566 с.

УДК 331.215.2

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЕЕ РОСТА**

**Овилякулова Д. О.**, студентка

*Научный руководитель Дедкова В. Н.*, ст. преподаватель

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Как отмечает большинство авторов в своих трудах, важнейшим средством материального стимулирования и основным источником удовлетворения потребностей трудящихся является оплата труда.

Проблема оплаты труда – одна из ключевых в экономике. От ее успешного решения во многом зависят как повышение эффективности производства, так и рост благосостояния людей, благоприятный социально-психологический климат в обществе.

В. В. Ковалевым и О. Н. Волковой [3] дано следующее определение: оплата труда – это выраженная в денежной форме доля труда сотрудника, вложенного им при создании продукции предприятия. Она представляет собой систему отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовым договором.

Резервом роста заработной платы является несовершенная структура себестоимости продукции.

Если материальные затраты снизить на 1 %, то это позволит увеличить долю заработной платы в себестоимости тоже на 1 % [1].

К числу более конкретных предложений по совершенствованию организации заработной платы следует отнести:

- обеспечение комплексности проводимых усовершенствований в области организации заработной платы;

- формирование структуры и инфраструктуры рынка труда, способного в условиях конкуренции решать задачи по достижению равновесия между спросом и предложением рабочей силы и определению ее рыночной цены;

- более тесную увязку заработной платы с результатами деятельности всего предприятия, его конкурентоспособностью, эффективностью и получаемой прибылью;

- ориентацию производства на инновации с целью поддержания конкурентоспособности и обеспечения превышения темпов роста производительности труда над темпами роста средней заработной платы;

- совершенствование организации труда и прежде всего по таким направлениям, как разделение и кооперация труда и его нормирование;
- расширение самостоятельности предприятий в области организации заработной платы и, в частности, сочетание тарифной и бестарифной систем оплаты труда, что будет способствовать достижению соответствия заработной платы количеству и качеству труда и зависимости ее от конечных результатов деятельности предприятия;
- совершенствование государственного регулирования организации заработной платы на основе непрерывного обновления законодательства и нормативных актов в этой области;
- создание научно обоснованной многоуровневой системы социального партнерства;
- организацию научной системы управления заработной платой на каждом предприятии;
- совершенствование положений по премированию работников. Важно при этом понимать, что рабочие получают премии прежде всего за количество и качество труда (продукции), а служащие – за обеспечение прибыли и роста эффективности производства;
- расширение практики участия рабочих в прибылях и в формировании акционерной собственности;
- создание комплексной системы мотивации предпринимательской и инновационно-творческой деятельности на каждом предприятии [2].

Поскольку необходимость совершенствования организации заработной платы на современном этапе обусловлена прежде всего переходом экономики страны на новую модель развития инновационного типа, основанную на достижениях науки, знаниях техники и технологий, то данный тип экономики предполагает разработку методических основ и нормативной базы, обеспечивающих взаимодействие новых форм организации, дифференцированного подхода к оценке и оплате труда во взаимосвязи с его результативностью и квалификацией.

Признаками сложного труда современного работника являются его высокое профессиональное мастерство, адекватное развитие техники и организации производства, способность принимать самостоятельные творческие решения и быть ответственным за конкурентоспособность выпускаемой продукции.

В современных условиях изменяется содержание понятия «результативность труда». Использование результативности труда в качестве критерия оплаты представляет собой уже не количество и даже не качество труда, а его эффективность – соотношение результата и затрат труда, эффективность производства и реализации продукции. Только при таких условиях заработная плата будет определяться индивиду-

альной эффективностью труда, скорректированной на эффективность коллективного труда, так как опосредованно найдет свое окончательное признание на рынке товаров, т. е. в процессе реализации продукции, которая при этом должна быть конкурентоспособной.

Новые экономические отношения вызывают необходимость реализации инновационных форм организации труда, основанных на новых методах разделения и кооперации коллективного высокопроизводительного труда и его стимулирования. Должны получить развитие формы обогащения труда, а устоявшиеся – расширять функции по обслуживанию сложного кооперированного труда.

Отметим, что в современном производстве происходит сдвиг в структуре трудовых функций в пользу обслуживания оборудования, что требует стимулирования адекватного процесса повышения квалификации с целью соединения трудовых функций производственного и обслуживающего характера в лице одного высококвалифицированного исполнителя.

На организацию заработной платы возлагается функция стимулирования труда через отражение в ней соответствующей квалификации работников. Наряду с этим процесс усложнения труда приводит к ускорению морального устаревания имеющихся знаний и навыков.

В этих условиях способность работника к обновлению профессии, умение развивать и реализовывать свой творческий потенциал, гибкость и быстрота реакции, готовность адекватно реагировать на изменения в производственно-технической обстановке приобретают особое значение. Более дифференцированной становится и результативность труда таких работников.

Все это требует разработки дифференцированных методов учета особенностей индивидуальных качеств конкретных работников в системе организации заработной платы.

Безусловно, все направления совершенствования организации заработной платы должны реализовываться системно и комплексно во взаимосвязи с требованиями инновационной модели развития экономики, организацией, нормированием и оплатой труда, где организации заработной платы должно быть отведено приоритетное место.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Головачев, А. С. Экономика предприятия: учеб. пособие / А. С. Головачев. – Минск: Вышэйш. шк., 2008. – 464 с.
2. Золотогоров, В. Г. Экономика: энциклопед. словарь / В. Г. Золотогоров. – 2-е изд., стереотип. – Минск: Книжный Дом, 2004. – 720 с.
3. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М.: Проспект, 2010. – 424 с.

УДК 631.157:336

## **ЗНАЧЕНИЕ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Пархоменко О. С.**, студентка

*Научный руководитель Рубаник А. Н.*, ст. преподаватель

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Каждая организация стремится к получению возможно большего дохода от осуществления своей хозяйственной деятельности, при этом она старается не только продать свою продукцию по выгодной высокой цене, но и сократить свои затраты на производство и реализацию продукции. Если увеличение доходов во многом зависит от внешних условий деятельности организации, то сокращение затрат практически зависит от самой организации, от степени эффективности организации процесса производства.

В условиях рынка возникает ряд проблем, стоящих на пути эффективности работы организации. Это и постоянный рост цен на материалы, топливо, энергию, и налоговая политика государства, конкуренция, и многие другие проблемы, возникающие в период становления рыночной системы, которые определяют новый подход к учету затрат на производство и реализацию продукции промышленных организаций.

Необходимость изучения затрат организации вытекает из того факта, что в конечном счете их совокупность оказывает решающее влияние на формирование практически всех финансовых показателей, они являются объектом финансового планирования и контроля как со стороны финансовых служб организации, так и со стороны контролирующих органов.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости произведенной продукции – четкое определение состава производственных затрат.

Затраты – это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация

не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

В нашей стране действует множество нормативных актов, которые регламентируют вопросы формирования и учета затрат на производство. Наиболее важными из них являются:

- Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», который определяет правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, устанавливает требования, предъявляемые к составлению и представлению бухгалтерской отчетности;

- постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 «Об утверждении Типового плана счетов и Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», которое регулирует единый порядок применения типового плана счетов бухгалтерского учета и отражения хозяйственных операций, в том числе и по учету затрат, на счетах бухгалтерского учета для организаций, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность;

- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102, которая определяет порядок формирования в бухгалтерском учете организаций информации о доходах и расходах от всех видов деятельности. Так, расходы по текущей деятельности организации представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде. Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие: себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг; управленческие расходы; расходы на реализацию; прочие расходы по текущей деятельности. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты. В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг;

- отраслевые Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в

промышленных организациях, которые с учетом особенностей производства регулируют состав и номенклатуру статей затрат, расходов на управление и организацию производства и реализацию продукции.

- Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-З, регулирующий вопросы налогообложения затрат, которые учитываются и не учитываются при налогообложении. В частности, статьей 130 Налогового кодекса предусмотрено, что затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации продукции, товаров (работ, услуг) имущественных прав, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Наибольшая доля в затратах на производство промышленной продукции приходится на сырье и основные материалы, затем на заработную плату и амортизационные отчисления, поэтому порядок учета затрат на производство промышленной продукции регулируется:

- Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. № 133, которой определяется порядок оценки запасов, в том числе сырья и основных материалов при их приобретении и отпуске в производство;

- Трудовым кодексом Республики Беларусь от 26 июля 1999 г. № 296-З (с изменениями и дополнениями от 01.07.2014 г. № 171-З) и множеством других нормативных актов, регулирующих: оплату труда в коммерческих организациях, минимальную заработную плату, тарифную систему, систему премирования, оплату за время отпуска работников и другие вопросы;

- Законом Республики Беларусь от 29 февраля 1996 г. «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» (с изменениями и дополнениями от 14.07.2014 г.), которым определены плательщики, объекты и размеры обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения;

- Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлениями Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финан-

сов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6, которая определяет порядок, способы начисления и отражения в бухгалтерском учете амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых организациями в производственной деятельности.

Кроме вышеперечисленных нормативных актов организации должны учитывать также нормы декретов, указов Президента Республики Беларусь, постановлений, нормативных правовых актов республиканских и местных органов власти, регулирующих вопросы учета и налогообложения затрат на производство продукции.

За последнее время в Республике Беларусь произошли большие изменения в области бухгалтерского учета. В связи со сближением национального законодательства с международными стандартами финансовой отчетности произошли изменения в подходах к регулированию учета затрат на производство. Организации получили самостоятельность в вопросах формирования себестоимости продукции. Однако работникам экономических служб необходимо учитывать тот момент, что затраты характеризуют уровень использования всех находящихся в его распоряжении ресурсов и являются одним из основных показателей деятельности организации, поэтому информация в учете и отчетности должна отражаться, основываясь на принципе правдивости.

УДК 657.92

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УКРАИНЕ**

**Петров Д. В.**, студент

*Научный руководитель* **Василишин С. И.**, канд. экон. наук,  
*ст. преподаватель*

Харьковский национальный аграрный университет им. В. В. Докучаева,  
г. Харьков, Украина

Для формирования полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, характеристике ресурсов, оценке имущественных статей баланса необходимо иметь четкое представление о стоимости его активов, наибольшую долю которых, как правило, составляют основные средства. Это достигается благодаря системе рациональной организации системы бухгалтерского учета и оценки активов хозяйствующих субъектов.

Предприятия осуществляют переоценку в случае необходимости и для определения реальной стоимости основных средств путем доведе-

ния их остаточной стоимости до уровня справедливой. В Украине порогом существенности с целью отражения переоценки может быть величина, равная 1 % чистой прибыли (убытка) предприятия, или величина, равная 10%-ному отклонению остаточной стоимости объектов учета от их справедливой стоимости.

Однако ни одним нормативным документом не предусмотрено, каким именно путем необходимо определять, действительно ли остаточная стоимость на 10 % отличается от справедливой. Поэтому, как правило, руководителю предприятия приходится создавать экспертную комиссию, что часто делает затраты на определение справедливой, а соответственно и переоцененной стоимости большими, чем польза от этой информации.

Переоценке необоротных активов посвящены специальные разделы П(С)БУ 7, которыми определены условия, при которых проводят переоценку, и регламентирован порядок такой процедуры.

Итак, главным выводом является то, что переоценка – добровольное дело предприятия.

Переоценка осуществляется на дату баланса. К сожалению, законодательство, регулирующее бухгалтерский учет, является спорным в этом вопросе. Так, в соответствии с национальными стандартами датой баланса считается последний день отчетного периода, т. е. календарного года. Наряду с этим, согласно статье 13 Закона Украины «О бухгалтерском учете и отчетности в Украине», датой баланса является последний день квартала (года). Учитывая разный статус документов, очевидно, что предпочтение следует отдать требованиям Закона и заниматься переоценкой каждый квартал, что является чрезвычайно трудоемким.

Справедливая стоимость активов может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. В первом случае проводят дооценку, во втором – уценку.

Необходимо заметить, что целесообразность проведения переоценки следует рассматривать в различных целях и не только для отображения реальной стоимости основных средств в регистрах бухгалтерского учета, но и для определения сумм начисления амортизации. Изменение стоимости основных средств непосредственно влияет на изменение размера амортизационных отчислений, которые формируют инвестиционные ресурсы предприятия.

Переоцененная первоначальная стоимость и сумма износа определяются умножением соответственно первоначальной стоимости и

суммы износа объекта основных средств на индекс переоценки, вычисляемый делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость.

Полученные результаты переоценки необходимо отражать на счетах бухгалтерского учета, что является достаточно сложным процессом. Согласно существующей ныне практике, происходит переоценка как остаточной стоимости, так и износа объекта основных средств с использованием счета 41 «Капитал в дооценке». Иначе говоря, к моменту окончания срока использования объекта основных средств сумма дооценки является неизменной, но сам объект приносит меньше экономических выгод.

Существующая методология хотя и разработана с учетом особенностей зарубежного налогового законодательства, но является достаточно несовершенной, поэтому актуальным остается вопрос завершения процесса нормативного урегулирования всех слабых сторон процесса учета переоценки основных средств с учетом предложений ведущих ученых страны.

В результате проведенного исследования методики отражения переоценки основных средств на счетах бухгалтерского учета в Украине, считаем необходимым сумму накопленной дооценки списывать на счет нераспределенной прибыли на систематической основе, по аналогии с начислением амортизации основных средств, ежемесячно в течение срока эксплуатации объекта. В результате этого на момент выбытия объекта основных средств сальдо аналитического счета объекта на синтетическом счете 41 будет равно нулю. Считаем, что предложенный подход к отражению переоценки основных средств в бухгалтерском учете усилит информационную и аналитическую функции учета.

УДК 345.67

## **НОВАЯ ПЕНСИОННАЯ ФОРМУЛА: И СНОВА БУХГАЛТЕР В СТРОЮ!**

**Петрова М. Н.**, студентка

*Научный руководитель Кузюр Н. В.*, канд. экон. наук, доцент  
ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет»,  
г. Брянск, Россия

В настоящее время основа трудовой пенсии – это страховые взносы работодателей на обязательное пенсионное страхование, которые они уплачивают за своих работников в Пенсионный фонд. Пенсионный

фонд Российской Федерации (ПФР) – один из наиболее значимых социальных институтов страны.

С 1 января 2015 года действует новый порядок формирования пенсионных прав граждан и расчета пенсии в системе обязательного пенсионного страхования – так называемая «новая пенсионная формула». Трудовая пенсия трансформируется в два вида пенсий: страховую и накопительную.

Для расчета страховой пенсии по новым правилам впервые вводится понятие «индивидуальный пенсионный коэффициент» (пенсионный балл), которым оценивается каждый год трудовой деятельности гражданина. Чтобы получить право на назначение страховой пенсии по старости, необходимо иметь 30 и более пенсионных баллов. Однако эта норма в полной мере начнет действовать с 2025 года, а в 2015 году достаточно было иметь 6,6 балла (таблица).

Меняются и требования к минимальному стажу для получения права на пенсию по старости. С нынешних 5 лет он вырастет до 15 лет. Однако, как и в случае с пенсионными баллами, предусмотрен переходный период: в 2015 году требуемый минимальный стаж составил 6 лет и в течение 10 лет будет поэтапно увеличиваться.

Тариф страхового взноса на обязательное пенсионное страхование в 2015 году остался на уровне 22 %. Предельный фонд оплаты труда, с которого уплачиваются страховые взносы в систему обязательного пенсионного страхования, в 2015 году проиндексирован и составил 711 тыс. рублей (плюс 10 % сверх этой суммы).

В 2015 году индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы и другие физические лица, уплачивающие страховые взносы в фиксированном размере и чья величина дохода превышала 300 тыс. рублей, впервые уплачивали 1 % от суммы превышения величины дохода за расчетный период.

Также граждане 1967 года рождения и моложе в 2015 году имели возможность выбрать вариант формирования пенсионных прав: при формировании только страховой пенсии максимальное количество баллов, которое можно заработать за год, – 10. Если гражданин формирует и страховую, и накопительную пенсии – 6,25.

Условия возникновения права на страховую пенсию по старости:

1. *Возраст* – достижение общеустановленного возраста: 55 лет для женщин, 60 лет для мужчин или возраста, дающего право на досрочное назначение пенсии.

2. *Стаж* – наличие минимально требуемого страхового стажа. Он будет поэтапно увеличиваться по 1 году в год: с 6 лет в 2015 году до 15 лет в 2024 году.

3. *Баллы* – наличие минимальной суммы индивидуальных пенсионных коэффициентов (баллов), которая с 1 января 2015 года установлена в размере 6,6 с последующим ежегодным увеличением до 30 в 2025 году.

Те, у кого страховой стаж или сумма пенсионных баллов будет меньше необходимого, вправе обратиться в Пенсионный фонд России за социальной пенсией (женщины – в 60 лет, мужчины – в 65 лет).

#### Условия для назначения страховой пенсии по старости

Год	Требования к страховому стажу, лет	Минимальная сумма индивидуальных пенсионных баллов	Максимальное значение годового балла	
			при формировании только страховой пенсии	при формировании страховой и накопительной пенсий
2015	6	6,6	7,39	4,62
2016	7	9	7,83	4,89
2017	8	11,4	8,26	5,16
2018	9	13,8	8,7	5,43
2019	10	16,2	9,13	5,71
2020	11	18,6	9,57	5,98
2021	12	21	10	6,25
2022	13	23,4	10	6,25
2023	14	25,8	10	6,25
2024	15	28,2	10	6,25
2025	15	30	10	6,25

В условиях назначения пенсии по инвалидности и по случаю потери кормильца существенных изменений не произошло. Пенсия может быть назначена, если есть хотя бы один день страхового стажа.

Работодатель уплачивает дополнительные страховые взносы из средств работника на расчетные счета банка и ведет соответствующий бухгалтерский учет и отчетность.

1. В соответствии с Федеральным законом № 56-ФЗ работник может доверить уплату дополнительных взносов работодателю путем удержания их из зарплаты. Для этого сотрудник представляет в бухгалтерию организации заявление, в котором указывает размер дополнительного страхового взноса в твердой сумме или в процентах от зарплаты, который нужно у него удерживать ежемесячно.

2. Работодатель, получивший заявление об уплате дополнительных страховых взносов, осуществляет исчисление, удержание и перечисление дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем получения соответствующего заявления.

3. Дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии перечисляются работодателем в бюджет Пенсионного фонда.

4. Дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии зачисляются на отдельный банковский счет ПФР, открываемый для зачисления страховых взносов на финансирование накопительной пенсии.

Динамично изменяющееся законодательство ставит перед бухгалтером сложную задачу: не только не допускать ошибок, но и быть всегда в курсе последних изменений. Порядок начисления заработной платы, расчет больничных листов и оплата отпуска, составление отчетности – вот далеко не полный перечень того, что должен знать и уметь современный бухгалтер, производящий расчет с внебюджетными фондами, и в частности с Пенсионным фондом.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации в части введения ограничения размеров выходных пособий, компенсаций и иных выплат в связи с прекращением трудовых договоров для отдельных категорий работников [Электронный ресурс]: Федер. закон, 2 апр. 2014 г., № 56-ФЗ // КонсультантПлюс. Россия. – М., 2014.

2. Новая пенсионная формула [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pfrf.ru>.

УДК 340.130.53:657:35.073.52(476)(575.4)

### **ЗАКОНЫ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И ТУРКМЕНИСТАНА «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ»: СХОДСТВА И ОТЛИЧИЯ**

**Розыбаев И. Р., студент**

*Научный руководитель Антанькова А. В., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В любой стране для организации бухгалтерского учета и составления отчетности создается законодательная база, определяющая и регулирующая основные принципы и правила его ведения.

Закон Республики Беларусь № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» был принят 12 июля 2013 г. Закон Туркменистана № 155-IV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» принят 27 ноября 2010 г. Оба Закона определяют основу системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в своих республиках, устанавливают общие правила ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Для наглядности содержание указанных Законов представлено в табл. 1.

Таблица 1. Содержание Законов

Закон Республики Беларусь № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности»	Закон Туркменистана № 155-IV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»
Глава 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ (включает 6 статей)	Глава 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ (включает 8 статей)
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (включает 7 статей)	Глава 2. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (включает 7 статей)
Глава 3. ОТЧЕТНОСТЬ (включает 5 статей)	Глава 3. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ (включает 6 статей)
Глава 4. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ (включает 4 статьи)	Глава 4. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ (включает 3 статьи)

Из данных табл. 1 видно, что по своей структуре оба Закона имеют одинаковое количество глав и незначительные отличия в их названиях.

В каждой главе содержится определенный перечень статей, раскрывающих ее содержание, общее количество которых в Законе Республики Беларусь 22, а в Законе Туркменистана – 24.

Глава 1 в обоих Законах содержит: статьи, раскрывающие основные понятия и термины, содержащиеся в Законе, сферу его действия; законодательство соответствующей страны о бухгалтерском учете и отчетности; государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности. Отличают эту главу в Законе Республики Беларусь такие статьи, как: «Принципы бухгалтерского учета и отчетности» и «Полномочия общественных организаций (объединений), ассоциаций (союзов)».

В Законе Туркменистана отличают главу 1 такие статьи, как: «Компетенция Министерства Туркменистана по регулированию системы

бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Туркменистане» и «Язык в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности». Статьи «Документация в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности» и «Денежная единица в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности», содержащиеся в главе 1 указанного Закона, схожи со статьями «Первичные учетные документы» и «Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации», содержащимися в главе 2 Закона Республики Беларусь.

Наибольшие отличия в обоих Законах наблюдаются в названии и в составе статей главы 2, сравнительный анализ которых можно провести по данным табл. 2.

Таблица 2. Содержание главы 2 Законов

Закон Республики Беларусь № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности»	Закон Туркменистана № 155-IV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»
<p>Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</p> <p>Ст. 1. Права и обязанности руководителя организации по организации бухгалтерского учета</p> <p>Ст. 2. Руководство бухгалтерским учетом в организации</p> <p>Ст. 3. Учетная политика организации</p> <p>Ст. 4. Первичные учетные документы</p> <p>Ст. 5. Регистры бухгалтерского учета</p> <p>Ст. 6. Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации</p> <p>Ст. 7. Инвентаризация активов и обязательств организации</p>	<p>Глава 2. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</p> <p>Ст. 1. Система бухгалтерского учета</p> <p>Ст. 2. Учетная политика</p> <p>Ст. 3. Организация бухгалтерского учета</p> <p>Ст. 4. Право подписи бухгалтерских документов</p> <p>Ст. 5. Внутренний контроль в системе бухгалтерского учета</p> <p>Ст. 6. Хранение бухгалтерской документации</p> <p>Ст. 7. Тайна бухгалтерской информации</p>

Объединяет оба Закона в части главы 2 только одна статья с одинаковым названием «Учетная политика», хотя по общему количеству статей эти главы не отличаются. Кроме указанных статей в главе 2 Закона Республики Беларусь содержатся статьи, регулирующие права и обязанности руководителя организации по организации бухгалтерского учета, руководство бухгалтерским учетом в организации, регистры бухгалтерского учета, инвентаризацию активов и обязательств организации. Отличают указанную главу в Законе Туркменистана такие статьи, как: «Система бухгалтерского учета», «Организация бухгалтерского учета», «Право подписи бухгалтерских документов», «Внутренний контроль в системе бухгалтерского учета», «Тайна бух-

галтерской информации», «Хранение бухгалтерской информации», которая в Законе Республики Беларусь содержится в главе 3. Кроме того, в главе 3 указанного Закона раскрывает представление и публикацию отчетности одна статья, а также содержатся такие статьи, как: «Общие требования к отчетности», «Состав отчетности», «Составление, представление и публикация отчетности в соответствии с МСФО», которая в Законе Туркменистана называется «Сроки перехода на ведение бухгалтерского учета, составление и представление финансовой отчетности в соответствии с национальными и международными стандартами финансовой отчетности». В Законе Туркменистана в этой главе также содержатся статьи: «Финансовая отчетность», «Консолидированная финансовая отчетность», «Отчетный период».

Главу 4 Законов объединяют статьи, предусматривающие меры по реализации положений (ответственность за нарушение) настоящего Закона и вступление в силу настоящего Закона. Для Закона Республики Беларусь характерна статья «Переходные положения», регулирующая переход на МСФО, а также статья о признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и отдельных положений законов Республики Беларусь, в то время как в Законе Туркменистана предусмотрена статья, регламентирующая контроль за соблюдением законодательства Туркменистана о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Проведенный сравнительный анализ Законов показал, что, несмотря на их отличительные особенности, оба они направлены на рациональную организацию бухгалтерского учета и отчетности в условиях перехода на МСФО в Республике Беларусь и Туркменистане.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2025.
2. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности: Закон Туркменистана, 27 нояб. 2010 г., № 155-IV.

УДК 657:006.032

## **ЗНАЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНЫХ ОТНОШЕНИЙ**

**Рудкова Е. М., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

За последнее время у организаций Республики Беларусь, в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), все больше возникает потребность в получении достоверной и полной информации о хозяйственной деятельности. С одной стороны, эта потребность возникает для принятия управленческих решений и оценки их результатов. С другой стороны, организация должна предоставить соответствующую информацию и тем, кто инвестировал (или собирается инвестировать) в нее свои средства, а также наряду с этим, в условиях рыночных отношений продолжает сохраняться необходимость представления отчетности перед государством о правильности налоговых отчислений.

Порядок представления и состав бухгалтерской отчетности регламентируются Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности» и другими нормативными актами.

В соответствии с Законом Республики Беларусь № 57-З *отчетность* – это система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период. Закон определяет правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

Бухгалтерская отчетность организаций классифицируется по периодичности составления, по видам бухгалтерской отчетности, степени обобщения отчетных данных. Согласно ст. 14 Закона Республики Беларусь № 57-З организации должны составлять годовую отчетность, а в

случаях, предусмотренных законодательством, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность.

Все организации любой формы собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета годовую бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса. Бухгалтерская (финансовая) отчетность позволяет оценить общую стоимость имущества, оборотных средств, величину собственных и заемных источников организации. По данным бухгалтерской отчетности определяется обеспеченность организации собственными оборотными средствами.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить платежеспособность организации, т. е. способность полностью и своевременно рассчитываться по обязательствам. Отчетность является информационной базой финансового анализа, результаты которого используются для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, для оценки эффективности деятельности ее руководства, для выбора направлений инвестирования капитала. Финансовый анализ может выступать в качестве инструмента прогнозирования отдельных показателей и финансовой деятельности в целом.

В свою очередь, финансовое состояние организации, ее стабильность зависят от результатов текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Устойчивое финансовое состояние есть итог грамотного управления комплексом факторов, определяющих результаты финансово-хозяйственной деятельности. Устойчивое финансовое положение положительно влияет на объемы основной деятельности, обеспечение нужд производства необходимыми материальными и трудовыми ресурсами.

Поэтому финансовая деятельность должна быть направлена на обеспечение планомерного поступления и расходования денежных ресурсов, выполнение расчетной дисциплины, достижение рациональных пропорций собственного и заемного капитала и наиболее эффективное его использование. Финансовые результаты являются важнейшей характеристикой экономической деятельности предприятия. Они определяют конкурентоспособность предприятия, его потенциал в деловом сотрудничестве, оценивают, в какой степени гарантированы экономические интересы самого предприятия и его партнеров по финансовым и другим отношениям.

В рыночной экономике бухгалтерская отчетность играет очень важную роль, поскольку выступает в качестве одного из основных

источников информации для многих групп ее пользователей. Содержание и структура бухгалтерской отчетности в последние годы претерпели существенные изменения. Отчетность приблизилась по своим параметрам к международным требованиям, однако в Республике Беларусь имеется ряд национальных особенностей, которые должны учитываться и теми организациями, которые обязаны составлять, представлять и публиковать отчетность в соответствии с требованиями МСФО, что, в свою очередь, вызывает определенные трудности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2025.

УДК 331.322.5

#### **ДЕТСКИЕ ПОСОБИЯ В РАЗНЫХ СТРАНАХ ЕВРОПЫ**

**Семашко Д. Д.**, студентка

*Научный руководитель Гусарова Т. В.*, ассистент, магистр экон. наук

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

Качество современной жизни во многом обусловлено количеством материальных ценностей. Как бы это меркантильно не звучало, но это – правда, которую вряд ли кто-то сможет отрицать. Сейчас родители планируют количество детей, исходя из того, насколько они обеспечены.

Но существуют как положительные, так и отрицательные моменты. Семьи, где воспитывается трое детей и более, пользуются в государстве многими льготами, которых нет у родителей с одним или двумя детьми. Так, многодетные родители регулярно получают пособие на содержание детей. Также они имеют возможность быстрее получить жилье. Кроме этого дети из многодетной семьи имеют льготы при поступлении в учебные заведения.

С другой стороны, как бы там ни было, но содержание трех–пяти детей – дело нелегкое даже для состоятельных людей. Обеспечить каждого ребенка самым лучшим часто оказывается просто невозможным. Поэтому обычно многодетные семьи оказываются малообеспеченными.

Во всех развитых странах мира государство помогает родителям воспитывать детей, предоставляя те или иные льготы либо материальные пособия. Следует отметить, что в разных странах по-разному понимают нуждаемость в поддержке государства: в одних странах на государственную поддержку могут рассчитывать прежде всего одинокие родители, в других – многодетные семьи, а в третьих – семьи с небольшим достатком.

Следует заметить, что размер детских пособий в большинстве случаев зависит от количества детей в семье, а также от их возраста. Кроме пособий по рождению ребенка (детей), как правило, выплачиваются и другие виды детских пособий.

Например, в Республике Беларусь выплачиваются пособие на ребенка-инвалида до трех лет, единовременное пособие женщинам, которые встали на учет на ранних сроках беременности.

В Германии к дополнительным детским пособиям можно отнести: пособия одиноким родителям, бабушкам и дедушкам, воспитывающим внуков; пособия приемным родителям, опекунам и попечителям; пособия детям-инвалидам до 25 лет.

Во Франции есть пособие на оплату услуг няни, семьям с детьми предоставляются налоговые льготы, скидки на пользование транспортом и проживание в местах отдыха.

В Великобритании выплачивают пособие на попечительство или опеку и пособия на детей-инвалидов.

Власти Швеции кроме обычных детских пособий выплачивают семьям с детьми пособия на жилье и производят доплаты за многодетность (если в семье более одного ребенка).

Анализ условий жизни семей показал: чем лучше материальные и жилищные условия, тем чаще установка на рождение одного ребенка. Также выявлена обратная зависимость количества детей от доходов семьи: желаемое при самых благоприятных условиях число детей ниже в семьях с более высоким доходом. Неблагоприятные условия, низкое материальное положение, отсутствие необходимой жилплощади снижают вероятность рождения следующего ребенка. Причем ожидаемое увеличение низкого дохода не влияет на репродуктивную установку.

С проблемами демографии и поиском эффективных государственных мер по увеличению рождаемости рано или поздно сталкивается практически каждое государство. В преодолении таких явлений в мире уже накоплен богатый опыт.

Франция – страна с самой высокой рождаемостью в Европе. Для поддержки многодетных семей в 1921 году была создана государственная программа «Большая семья». Согласно этой программе, многодетным семьям предоставляются налоговые льготы. При рождении каждого следующего ребенка налоги уменьшаются, семьи с четырьмя детьми и более налоги практически не оплачивают. Эта льгота действует на всех граждан независимо от их материального положения.

В Чехии вместо пособия снижают пенсионный возраст для матерей. С каждым рожденным ребенком пенсионный возраст уменьшается на 1 год.

В Швеции многодетные семьи получают весьма существенное прогрессивное пособие, размер которого возрастает с рождением очередного ребенка. При этом если заработная плата родителей не достигает прожиточного минимума, то многодетной семье начисляется дополнительное пособие для оплаты жилья, детских дошкольных учреждений или специальных талонов на продукты питания.

Также в Республике Беларусь установлено право на получение льготного кредита на строительство жилья молодым семьям, имеющим двоих несовершеннолетних детей и более.

Так, при строительстве или приобретении жилых помещений предусмотрены следующие размеры оказываемой финансовой помощи в погашении льготных кредитов: 75 % от остатка кредитной линии для семей, имеющих троих несовершеннолетних детей; 100 % для семей, имеющих четырех детей.

В настоящем времени практически во всех странах мира разработана и внедрена специальная программа родительского капитала, которая предусматривает выплату материальной помощи молодым матерям для более легкого воспитания их малыша. Помощь предусматривается на определенный срок и до достижения ребенком конкретного возраста поддерживает улучшенные условия для жизни молодой семьи. В частности, в Республике Беларусь семьям одновременно предоставляют безналичные денежные средства в сумме 10 тыс. долл. при рождении третьего или последующих детей. Право на такой семейный капитал имеют граждане Республики Беларусь при рождении (усыновлении) третьего или последующих детей, родившихся с 1 января 2015 года до 31 декабря 2019 года. Назначение семейного капитала осуществляется при обращении в местные исполнительные и распорядительные органы. Право на обращение за назначением семейного капитала может быть реализовано в течение 6 месяцев со дня рожде-

ния (усыновления) третьего и последующих детей, а право на распоряжение средствами семейного капитала – по истечении 18 лет с даты рождения (усыновления) ребенка.

Можно сделать вывод, что в современном обществе делается очень много для увеличения рождаемости, в частности различные пособия по беременности и родам, а именно выделяются выплаты на рождение второго ребенка, выдается ипотека молодым семьям и т. д. Если раньше отпуск по уходу за ребенком выплачивался только работающим матерям, то сейчас выплачивается как работающим, так и учащимся матерям, а также находящимся временно без работы. Но по сравнению с рынком цен в настоящее время эти пособия очень малы. Хочется, чтобы государство выделяло больше средств на данный вид пособий.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Детские пособия в разных странах мира [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://posobie-expert.ru/v-raznyh-stranah>. – Дата доступа: 28.02.2015.
2. Льготы многодетным семьям в других странах // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.babyblog.ru/community/post/mnogomama/1236999>. – Дата доступа: 26.02.2015.
3. Многодетные семьи [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.7ya.ru/article/Mnogodetnye-semi/>. – Дата доступа: 28.02.2015.
4. Пособия и льготы для многодетных семей в разных странах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.mnogodetka.ru/08%20posobie\\_v\\_stranah.htm\\_](http://www.mnogodetka.ru/08%20posobie_v_stranah.htm_) – Дата доступа: 03.02.2015.
5. В Беларуси с 1 января 2015 года вводятся дополнительные меры господдержки семей с детьми [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.belta.by/ru/all\\_news/president?id=688757/](http://www.belta.by/ru/all_news/president?id=688757/). – Дата доступа: 28.02.2015.

УДК 539.13:531.101

### **ОПЛАТА ТРУДА НА ОСНОВЕ ГРЕЙДОВ**

**Сыцевич М. С.**, студентка

Научный руководитель **Дедкова В. Н.**, ст. преподаватель

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Современные условия развития предприятия требуют новых (гибких) подходов в оплате труда.

Установление гибких условий оплаты труда предполагает усиление материальной заинтересованности работников в повышении производительности труда и максимально учитывает сложность выполняемых работ, уровень квалификации, эффективность, качество и условия тру-

да, а также вклад каждого работника в общие результаты деятельности, его предприимчивость, творческий подход.

При этом при введении новых условий оплаты труда работников наниматели обязаны обеспечить:

недопущение снижения размеров заработной платы работников на момент их введения;

соблюдение для работников гарантий в области оплаты труда, предусмотренных законодательством о труде.

Гибкие системы оплаты труда работников разрабатываются с учетом специфики и видов деятельности организации, ее структурных подразделений, особенностей трудовых и производственных процессов, организационной структуры, численности работников, других факторов.

Одним из видов гибких систем оплаты труда является применение системы оплаты труда на основе грейдов. Суть данной системы заключается в том, что на основании должностной инструкции по определенной шкале оцениваются необходимые для данного работника компетентность, квалификация, мера ответственности, результативность труда, решение проблем и другие критерии.

Грейдинг позволяет значительно повышать мотивацию сотрудников. Он эффективен по причине вариативных подходов к использованию мотиваторов. Грейдинг не только позволяет оптимально оценить должность, установить оклады, но и определяет место данной должности в организационной структуре управления, указывает на ее важность, дает четкое направление дальнейшего продвижения. Наряду с вышеуказанными грейдинг обладает и другими преимуществами:

– позволяет оптимизировать фонд заработной платы, ликвидировать дублирование функций, убрать малозначимые позиции из штатного расписания, скорректировать оклады относительно важности должностей, сокращение фонда оплаты труда до 10 %, без негативных последствий для организации, так как происходит более рациональное расходование средств;

– способствует созданию внутренней справедливости в системе оплаты труда, которая достигается путем разработки или корректировки постоянной части заработной платы с учетом ценности должности и ее влияния на результат деятельности компании;

– грейдинг представляет собой удобный инструмент, позволяющий управлять текучестью кадров. Снижение текучести, которое может

стать одной из целей грейдинга, дает возможность компании экономить деньги на подборе и обучении новых сотрудников.

В соответствии с постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 21 октября 2011 г. № 104 о грейдах, многие предприятия, наоборот, при введении системы грейдов осознанно идут на временное увеличение текучести кадров. Также грейды выделяют стратегически важные должности, для которых стабильность кадров важна, и малозначительные должности, частая смена работников на которых не отражается на деятельности организации. Таким образом, руководители могут более рационально управлять кадрами.

Главным недостатком грейдинга, на наш взгляд, является достаточно высокая стоимость внедрения данной системы на предприятии, а также сложность определения ожидаемой финансовой отдачи. При этом высоки не только начальные расходы на создание системы грейдов, но и дальнейшие на ее поддержание.

Грейдинг оправдывает себя прежде всего в крупных организациях. В них кадровая структура может быть очень нечеткой, а ее оптимизация способна привести в дальнейшем к значительной выгоде. В небольших предприятиях грейдингу могут подвергаться лишь определенные категории работников, для которых система грейдов в силу специфики их деятельности будет наиболее эффективной. В любом случае внедрение грейдов – это революционное изменение, требующее значительных затрат, какой бы прогрессивной она ни была. Организация должна быть внутренне готова к подобным реформам, а руководство убеждено, что именно грейдинг позволит оптимизировать затраты на персонал.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Костюхин, Ю. Ю. Система грейдов: возможности применения в современных условиях / Ю. Ю. Костюхин // Экономика в промышленности. – 2008. – № 1. – С. 53–57.

2. Гибкие системы оплаты труда [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://slavgorod.mogilev.region.by/dfiles/00179032\\_gibkix\\_sistemax\\_oplaty\\_truda.html](http://slavgorod.mogilev.region.by/dfiles/00179032_gibkix_sistemax_oplaty_truda.html). – Дата доступа: 11.12.2014.

3. Об утверждении Рекомендаций по применению гибких систем оплаты труда в коммерческих организациях [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь от 21 окт. 2011 г. № 104 // Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

УДК 633.63:330.111.2(476)

## **ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ПРОИЗВОДСТВА САХАРНОЙ СВЕКЛЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Тихонович В. И.**, студентка

*Научный руководитель* **Куруленко Т. А.**, ст. преподаватель

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Для выживания и развития в рыночных условиях хозяйствования организациям необходимо приспосабливаться к динамично меняющимся условиям окружающей среды. Это требует принятия и реализации осознанных управленческих решений, разработки альтернативных стратегий развития и обеспечения конкурентоспособности организации. В настоящее время сахарная промышленность является одним из приоритетных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь, обеспечивающим продовольственную безопасность страны, способствующим развитию сельскохозяйственного производства. В соответствии с Государственной программой развития сахарной промышленности на 2011–2015 гг. [1] сахарному подкомплексу отводится важное место, поскольку его основной задачей является формирование конкурентоспособного производства, обеспечивающего не только внутреннюю потребность страны в сахаре, но и наращивание объемов реализации и увеличение рентабельности продаж.

В соответствии с Государственной программой развития сахарной промышленности посевная площадь сахарной свеклы в Беларуси должна была возрасти с 94,7 тыс. га в 2010 году до 105 тыс. га к 2015 году. Увеличение объемов производства сахарной свеклы должно быть обеспечено за счет роста ее урожайности. Если в 2010 году урожайность составляла 41,2 т/га, то к 2015 году ее планировалось увеличить до 52,4 т/га. Следует отметить, что в последние годы наблюдается увеличение посевных площадей сахарной свеклы, возделыванием этой культуры занимаются не только в южных регионах республики (Гродненская, Брестская области), но и в Могилевской, Витебской областях.

Однако возделывание сахарной свеклы в Республике Беларусь не ограничивается производством сахара. В процессе переработки сахарной свеклы получают также мелассу, жом и дефекаат. Они являются ценным кормом для животных, а также используются в качестве удобрений. Кроме этого свекла является хорошим предшественником для сельскохозяйственных культур.

Актуальность производства сахарной свеклы в нашей стране очевидна, и поэтому очень важно оценить эффективность данной отрасли. По нашему мнению, основным производственным показателем является урожайность, а качественным – сахаристость сахарной свеклы. Повышение урожайности сахарной свеклы и улучшение качественного показателя – ее сахаристости – будет способствовать увеличению объемов ее производства, выручки от ее реализации.

По нашему мнению, основными резервами роста урожайности сахарной свеклы являются:

- использование высокопродуктивных гибридов сахарной свеклы, устойчивых к болезням;
- оптимизация структуры посевных площадей в свеклосеющих организациях;
- обеспечение комплексной системы защиты растений сахарной свеклы от сорной растительности, вредителей и болезней;
- оптимизация системы удобрений, сбалансированных по элементам питания, срокам внесения;
- соблюдение агротехнических сроков посева и уборки.

Основными резервами повышения сахаристости сахарной свеклы являются следующие:

- интенсивные технологии возделывания сахарной свеклы с использованием научно обоснованных севооборотов;
- качественная подготовка почвы;
- совершенствование системы удобрений с локальным внесением минеральных удобрений, макро- и микроудобрений в период вегетации;
- подбор для посева высокопродуктивных гибридов сахарной свеклы.

Также, по нашему мнению, необходимо обеспечить сохранность сахарной свеклы за счет применения передовых технологий хранения, увеличения вместимости кагатных полей с твердым покрытием, проведения обработки корнеплодов при хранении средствами защиты, а также организации хранения сахарной свеклы в местах ее выращивания (не менее 20 % от общего объема заготовки).

Таким образом, сахарная свекла – это культура, позволяющая не только обеспечить население Республики Беларусь качественным пищевым продуктом собственного производства (сахаром) в достаточном количестве, но и увеличить экспортный потенциал на фоне ярко выраженных мировых тенденций повышения урожайности сахарной свек-

лы, а также основного продукта ее переработки – сахара. Используя вышеуказанные резервы увеличения урожайности сахарной свеклы и улучшения ее качественного показателя (сахаристости), свеклосеющие сельскохозяйственные организации могут повысить эффективность ее производства и достичь запланированных показателей.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Государственная программа развития сахарной промышленности на 2011–2015 гг. [Электронный ресурс]: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 24 марта 2011 г. № 359 // Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

УДК 356/90

### **АКТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ПРОДАЖ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

**Устинова Ю. Н.**, студентка

*Научный руководитель* **Гринь М. Г.**, канд. экон. наук, ст. преподаватель

ФГБОУ ВПО «Брянский государственный аграрный университет», г. Брянск, Россия

Важнейшей частью учетного процесса производственно-хозяйственной деятельности организаций является учет процесса продажи продукции (работ, услуг). Он находит отражение в литературных источниках, касающихся бухгалтерского учета на предприятиях.

Продажа готовой продукции оформляется товарными накладными, ТТН, а также покупателям выставляется счет-фактура.

Недавно появился новый первичный документ – Универсальный передаточный документ (далее по тексту – УПД), который представляет собой своеобразную «смесь» действующих товарных накладных ТОРГ-12 (актов выполненных работ или оказанных услуг) и счетов-фактур. Большинство реквизитов в счете-фактуре и первичном документе (например, накладной) дублируется.

Потребность в аналогичном документе назревала давно, но только с вступлением в силу Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» обязательное применение унифицированных форм первичных документов было отменено. Универсальный передаточный документ предполагает уменьшение документооборота фирмы, а также максимальное сближение бухгалтерского и налогового учета. Бланк УПД и порядок его заполнения введен Письмом ФНС России от 21 октября 2013 г.

С 2015 г. в декларации по НДС налогоплательщики будут указывать данные книги продаж.

Теперь в декларации по НДС потребуется вносить данные о счетах-фактурах, по которым компания начислила налог и заявила вычеты. Это относится ко всем организациям, которые выставляют счета-фактуры с НДС, в том числе к организациям на упрощенке и ЕНВД.

В результате инспекторы смогут сопоставлять показатели книги продаж и книги покупок поставщика и покупателя.

В настоящее время новой утвержденной формы декларации, включающей в себя данные из книги продаж, нет. Также нет срока применения новой декларации: то ли с IV квартала 2014 г., то ли с I квартала 2015 г.

При оценке стоимости готовой продукции учитываются также затраты, связанные с производством.

Стоимость готовой, но еще не проданной продукции, отражается в строке «Запасы». Обычно стоимость складывается из всех затрат, связанных с производством. Это и стоимость материалов, и цена их доставки на склад, и зарплата рабочих. Суммы некоторых затрат становятся известны только в конце месяца. Поэтому точные подсчеты обычно производят один раз в месяц [1].

При большом объеме продаж поставщик вправе использовать многооборотную тару.

Многооборотная тара, которую покупатель обязан вернуть поставщику, учитывается по ценам, предусмотренным в договоре. Если это залоговая тара, то она учитывается по залоговым ценам [7].

Несмотря на то, что многооборотная тара не переходит в собственность покупателя, а только хранится до возврата продавцу, ее стоимость отражается: у торговых организаций на счете 41, субсчет 3; у некоторых организаций – на счете 10, субсчет 4. Учитывать возвратную тару, по мнению автора, целесообразнее на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», несмотря на то, что данный способ учета нормативными документами по бухгалтерскому учету не предусмотрен. Порядок учета возвратной тары необходимо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Рассмотрим ситуацию включения стоимости доставки в цену товаров и продукции. Если в соответствии с договором купли-продажи (поставки) на продавца (поставщика) помимо прочих возложена обязанность доставить товар (продукцию) до склада покупателя, не визи-

мается никакой дополнительной платы за доставку [2].

В такой ситуации расходы на доставку следует признавать коммерческими расходами продавца (поставщика) и отражать на счете 44 «Расходы на продажу». Выручка признается в полной сумме, исходя из цены товара, включающей и стоимость доставки, не выделяемую в документе [4].

Операция по возврату товара признается обратной реализацией. Вместе с товаром организация, которая ранее выступала в качестве продавца, должна получить надлежащую первичную документацию от покупателя [3].

В ситуации когда недостаточно денежных средств на расчетном счете у покупателя, рекомендуется пользоваться договорами уступки права требования. Под *уступкой права требования (цессией)* понимается соглашение, в силу которого одна сторона (первоначальный кредитор, цедент) передает другой стороне (новому кредитору, цессионарию) право требования исполнения обязательства третьим лицом (должником, цессионаром), а цессионарий приобретает это право требования от цедента на условиях, не ухудшающих положение должника. Примером предмета договора уступки права требования является уступка права требования дебиторской задолженности цедента, образовавшейся в результате реализации продукции, выполнения работ (оказания услуг) [6].

Одной из важнейших проблем бухгалтерского учета расчетов с покупателями является организация быстрого обмена документами, решение которой может быть достигнуто посредством внедрения безбумажного документооборота, поскольку для всех предприятий, а особенно крупных территориально разрозненных сельскохозяйственных товаропроизводителей, оперирующих большим количеством, обработка первичных расчетных документов является ресурсоемкой задачей. На протяжении многих лет специалистами поднимается проблема дублирования бухгалтерского и оперативно-технического документооборота, т. е. информационных потоков, необходимых менеджерам операционных подразделений для планирования и регулирования порученных им операций [5].

Применение электронного документооборота позволит решить поставленную в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу задачу использования формирующей в системе бухгалтерского учета информации для составления разнообразной отчетности.

Наиболее важным критерием в учете расчетов является формирование информации в реальном времени, что может быть сделано только с использованием новейших компьютерных технологий.

Сбыт готовой продукции является одной из важнейших стадий кругооборота средств предприятия. Правильное использование средств на этой стадии во многом обеспечивает нормальное функционирование предприятия. В связи с этим операции по продаже продукции, работ и услуг должны находиться под постоянным контролем.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Абушенкова, М. Учет продаж готовой продукции / М. Абушенкова // Главбух-инфо. – 2014. – № 3. – С. 18–20.
2. Захарьин, В. Р. Учет готовой продукции в соответствии с методическими указаниями Минфина РФ: учеб.-метод. пособие / В. Р. Захарьин. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2009. – 160 с.
3. Квитко, Д. Учет готовой продукции / Д. Квитко // Главбух. – 2012. – № 7. – С. 18–20.
4. Луговой, А. В. Продажа и покупка товаров по системе учет и налогообложение / А. В. Луговой // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 23. – С. 23–25.
5. Рязанова, А. М. Риски в учете расходов на продажу организации сетевой розничной торговли / А. М. Рязанова // Аудитор. – 2011. – № 9. – С. 24–32.
6. Трофименко, В. А. Учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации / В. А. Трофименко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 8. – С. 46–51.
7. Фомичева, Л. П. Различные варианты перехода к покупателю права собственности на товар: учет и налогообложение / Л. П. Фомичева // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 15–17.

УДК 631.16:658.14.012

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**

**Шамурадова Г. Ч., студентка**

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,

г. Горки, Республика Беларусь

В настоящее время кредиты являются наиболее распространенными способами финансирования хозяйственной деятельности организаций, решения их финансовых проблем. Для предприятий кредит ускоряет получение определенных социальных благ (товаров, услуг), которые они могли бы иметь только в будущем, при условии накопления определенной суммы денежных средств, необходимой для покупки

различных товарно-материальных ценностей или услуг для удовлетворения своих потребностей.

Для устранения различных недостатков в учете по кредитам и займам можно усовершенствовать применяемую в настоящее время методику учета долгосрочных кредитов и займов. В типовом плане счетов для сельскохозяйственных организаций предусмотрено открытие к счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» следующих субсчетов:

67/1 «Расчеты по долгосрочным кредитам».

67/2 «Расчеты по долгосрочным займам».

В свою очередь, для формирования на счетах бухгалтерского учета данных об использовании кредитов и займов и их остатке предлагаем внести изменения в типовой план счетов сельскохозяйственной организации. Так, предлагаемые в действующем плане счетов субсчета первого порядка к счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», а именно 67/1 «Расчеты по долгосрочным кредитам» и 67/2 «Расчеты по долгосрочным займам» перевести в аналитические счета второго порядка, а вместо них открыть следующие субсчета:

67/1 «Учет полученных долгосрочных кредитов и займов».

67/2 «Учет использованных долгосрочных кредитов и займов».

В итоге должна получиться следующая структура субсчетов по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»:

67/1 «Учет полученных долгосрочных кредитов и займов».

67/1-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам».

67/1-2 «Расчеты по долгосрочным займам».

67/2 «Учет использованных долгосрочных кредитов и займов».

67/2-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам».

67/2-2 «Расчеты по долгосрочным займам».

Суммы полученных долгосрочных кредитов и займов предлагается отражать по кредиту субсчета 67/1 «Учет полученных долгосрочных кредитов и займов», а по дебету – операции по использованию долгосрочных кредитов и займов в корреспонденции с кредитов субсчета 67/2 «Учет использованных долгосрочных кредитов и займов». Сальдо по данному субсчету будет отражать остаток непогашенных кредитов и займов. На суммы погашенных кредитов и займов дебетуется субсчет 67/2 «Учет использованных долгосрочных кредитов и займов». Сальдо по вышеназванному субсчету будет отражать остаток непогашенных кредитов и займов. Таким образом, конечное сальдо по счету

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» будет отражать остаток неиспользованных и непогашенных кредитов и займов.

Представим примерные хозяйственные операции по данным счетам в таблице.

**Реестр хозяйственных операций по учету расчетов по полученным и использованным долгосрочным кредитам и займам**

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т
Получены долгосрочные кредиты и займы на расширение и переоборудование производства	51, 52, 55	67/1
Оплачена стоимость работ по переоборудованию производства	60	51, 52, 55
Использованы полученные ранее кредиты и займы на расширение и переоборудование производства	67/1	67/2

По нашему мнению, данные преобразования субсчетов позволят больше систематизировать, упорядочить и усовершенствовать применяемую в настоящее время методику учета долгосрочных кредитов и займов.

В условиях унификации и стандартизации бухгалтерского учета в Республике Беларусь необходимо руководствоваться МСБУ-23 «Затраты по займам». Последние – это процентные и другие затраты, понесенные компанией в связи с получением заемных средств. В их учете согласно стандарту должны использоваться два подхода:

- основной (затраты по займам должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они возникли);

- альтернативный (должен учитывать капитализацию затрат, квалифицированные активы, определение периода времени, в течение которого капитализация возможна).

ЛИТЕРАТУРА

1. 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: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. – Дата доступа: 02.12.2014.

**Секция 2. ТРАНСФОРМАЦИЯ СИСТЕМЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В ФОРМАТ МСФО**

УДК 631.165.8

**МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ  
ЦЕННОСТЕЙ ПО МСФО**

**Архипенко А. И.**, студентка

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В международных стандартах основные вопросы оценки и учета запасов товарно-материальных ценностей нашли отражение в МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» и в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

В соответствии с МСБУ (IAS) 2 к запасам относятся сырье и материалы (потребленные при производстве продукции или оказании услуг), готовая продукция, незавершенное производство. В случае предоставления услуг в состав включается незавершенное производство. В торговых предприятиях в состав запасов входят товары.

Оценка поступивших запасов производится по себестоимости, которая включает затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты. Затраты на приобретение включают: стоимость запасов по цене поставщика; импортные пошлины; другие налоги, кроме тех, которые возмещаются налоговыми органами; расходы на транспортировку и пр. Затраты на переработку включают прямые производственные затраты, производственные накладные расходы. Прочие затраты включают непроизводственные накладные расходы по доведению запасов до их текущего состояния и расположения.

В международной практике могут использоваться такие методы оценки себестоимости запасов, как: метод учета по нормативным затратам (запасы оцениваются исходя из нормативных затрат, а отклонения от фактической себестоимости учитываются на отдельном счете); метод учета по розничным ценам (в стоимость запасов, помимо затрат на их приобретение, включаются торговые наценки и налоги в цене товара); метод учета по фактическим затратам на приобретение или производство (все затраты включаются в стоимость запасов).

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий. Себестоимость израсходованных запасов товарно-материальных ценностей, произведенных и выделенных для осуществления конкретных проектов, может определяться с использованием различных методов оценки: специфической идентификации конкретных затрат, «первое поступление – первый отпуск» (FIFO) или метода средневзвешенной стоимости.

*Метод специфической идентификации конкретных затрат* заключается в том, что каждая партия товаров имеет определенную цену, по которой списываются расходы.

Согласно *методу FIFO* запасы, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те запасы, которые остаются на конец периода, были куплены или произведены последними.

Согласно методу средневзвешенной стоимости себестоимость каждого вида запасов определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных запасов на начало периода и себестоимости аналогичных запасов, купленных или произведенных в течение периода.

В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» запасы, состоящие из собранной сельскохозяйственной продукции, которую предприятие получило от своих биологических активов (живущие животные или растения) при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом расчетных затрат на продажу. Это является себестоимостью запасов на упомянутую дату в рамках применения настоящего стандарта. Настоящий стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции только в момент ее получения (сбора). Для ее последующего учета применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы».

В МСФО (IFRS) 13 «Справедливая стоимость» приводится унифицированное определение справедливой стоимости, устанавливаются общие принципы оценки справедливой стоимости и перечисляются требования к раскрытию подробной информации об оценках справедливой стоимости.

МСФО (IFRS) 13 определяет справедливую стоимость как цену, которую можно было бы выручить от продажи актива или уплатить с целью передачи обязательства в рамках обыкновенной сделки, осу-

ществленной между участниками рынка на дату оценки, т. е. как цену продажи.

МСФО (IFRS) 13 описывает подходы к измерению, которые должны применяться в отношении справедливой стоимости: рыночный подход (market approach), доходный подход (income approach) и затратный подход (cost approach). МСФО 13 (IFRS) не предписывает никаких специфических подходов для каждого конкретного случая.

Рыночный подход: использует цены и другую связанную информацию по транзакциям на идентичные и похожие активы и обязательства.

Доходный подход: конвертирует будущие величины (например, денежные потоки дохода или затрат) в текущую (т. е. дисконтированную) стоимость. Методы оценки могут включать дисконтированный денежный поток (DCF), модели ценообразования опционов или любые другие методы на основе текущей стоимости.

Затратный подход: отражает величины, которые необходимы, чтобы компенсировать сегодняшнюю стоимость актива (т. е. то, что подразумевается под «текущей себестоимостью замещения»).

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 года № 133 утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету запасов (далее – Инструкция № 133).

Изучив требования международных и национальных стандартов Республики Беларусь по учету запасов товарно-материальных ценностей, можно сделать вывод о том, что методы оценки запасов товарно-материальных ценностей в Республике Беларусь соответствуют международным стандартам бухгалтерского учета.

Вместе с тем имеются различия в подходах к классификации отдельных видов запасов товарно-материальных ценностей.

В соответствии с белорусскими нормативными документами, а именно Инструкцией № 133 к запасам относятся: сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара, инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная, форменная и фирменная одежда и обувь, временные сооружения и приспособления; животные на выращивании и откорме; незавершенное производство; готовая продукция; товары.

Поэтому необходимо привести классификацию запасов в соответствии с международными стандартами с целью обеспечения сопоста-

вимости показателей отчетности и пояснения к ней по национальным и международным стандартам.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бугаев, А. С. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс] / А. С. Бугаев // МСФО. – 2014. – № 6. – Режим доступа: <http://www.profmedia.by/pub/msfo/art/73024/>.

2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 нояб. 2010 г., № 133: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

3. Кузьмин, М. А. Предпосылки создания МСБУ (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] / М. А. Кузьмин // МСФО на практике. – 2014. – № 7. – Режим доступа: <http://msfo-practice.ru/article>.

УДК 025.11:006.032(476)

### **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СВЯЗИ С ПЕРЕХОДОМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ НА МСФО**

*Архипенко Е. В., студентка*

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь*

В соответствии с требованиями международных стандартов балансовая стоимость актива не должна превышать экономической выгоды, которую компания в состоянии получить от актива, т. е. проверка актива на обесценение состоит в выборе минимального из значений – балансовой стоимости актива или его возмещаемой стоимости. Это требование относится и к таким видам активов, как основные средства.

Проверка на обесценение актива – достаточно трудоемкий процесс. Поэтому в МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» предусмотрены признаки обесценения.

МСБУ (IAS) 36 представляет достаточно широкий перечень признаков, указывающих на возможное обесценение активов. При этом выделяются внешние и внутренние признаки возможного обесценения активов, в том числе и основных средств.

О проявлении внешних признаков возможного обесценения активов можно говорить, если в течение отчетного периода произошли следующие события:

- рыночная стоимость актива снизилась много больше, чем предполагалось, исходя из нормальных условий его эксплуатации.

Характерным примером такой ситуации является общий спад в экономике страны (региона);

- произошли или очевидно, что произойдут существенные технологические, юридические или экономические изменения, отрицательно влияющие на положение компании;

- балансовая стоимость чистых активов компании стала больше ее рыночной капитализации.

В числе внутренних признаков возможного обесценения активов упоминаются выявленные в течение отчетного периода:

- признаки морального устаревания актива;
- повреждение или утрата (кража) актива;
- изменение характера использования актива, которое негативно повлияло или повлияет на потоки денежных средств от актива;
- изменение показателей внутренней отчетности, которые доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем ожидаемые изначально.

МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» предписывает порядок, который предприятие должно применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость. Он применяется ко всем активам, в том числе и к основным средствам, за исключением основных средств, отнесенных к инвестиционной собственности (при модели учета по справедливой стоимости) и необоротным активам, предназначенных для продажи.

Данные исключения регулируются отдельными стандартами: МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная собственность», МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность».

Международные стандарты финансовой отчетности требуют, чтобы при подготовке финансовой отчетности активы и обязательства оценивались с учетом принципа осмотрительности: активы компании не должны быть завышены, а обязательства – занижены.

В отношении основных средств принцип осмотрительности выражается в требовании, чтобы основные средства в балансе были показаны по стоимости, не превышающей экономическую выгоду, которую

компания может получить от данных активов. Существуют два возможных варианта получения экономической выгоды от основных средств: использование по назначению или продажа.

Экономическая выгода, которую компания может получить от использования актива по назначению, получила название «ценность использования». Она представляет собой сумму дисконтированных будущих потоков денежных средств от рассматриваемого актива. Выгоду от продажи основных средств отражает справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – это сумма, которая может быть получена от продажи основного средства в сделке между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить данную сделку сторонами.

Определение возмещаемой стоимости состоит в выборе максимума из двух значений – ценности использования основного средства или его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (т. е. в выборе максимума из возможных выгод – использования основного средства по назначению или его продажи).

Если балансовая стоимость основного средства оказывается больше его возмещаемой стоимости, то необходимо:

- 1) уменьшить его стоимость в балансе до его возмещаемой стоимости;
- 2) признать убыток от обесценения в размере балансовой стоимости основного средства за вычетом его возмещаемой стоимости.

После учета обесценения скорректированная балансовая стоимость актива амортизируется в течение оставшегося срока полезной службы. При этом амортизационные отчисления рассчитываются обычным образом в соответствии с МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», для этого нужно от скорректированной балансовой стоимости вычесть ликвидационную стоимость и разделить эту разность на оставшийся срок полезной службы актива.

Возмещаемая стоимость определяется для каждого основного средства, за исключением случаев, когда невозможно определить ценность использования отдельного основного средства – т. е., если актив не обеспечивает независимого притока денежных средств. В данной ситуации возмещаемая стоимость должна быть определена для группы основных средств, так называемой единицы, генерирующей денежные средства.

В Республике Беларусь обесценение основных средств рассматри-

вается в Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств № 26, утвержденной Министерством финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г.

Согласно данной инструкции организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, равную сумме превышения остаточной стоимости основного средства над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Также следует отметить, что белорусская организация вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на сумму убытка по итогам предыдущего налогового периода (в сравнении с МСФО).

Если говорить об изменениях в бухгалтерском учете, которые касаются именно обесценения основных средств, то, действительно, здесь имеет место ввод таких новых понятий, как «обесценение», «восстановление обесценения» основных средств.

Организациям предоставлено право, в случае наличия определенных признаков обесценения, производить корректировку балансовой (остаточной) стоимости актива на сумму его обесценения (восстановления обесценения).

Если сравнивать порядок учета обесценения основных средств в международной практике и в бухгалтерском учете Республики Беларусь, то можно отметить, что учет обесценения по МСФО несколько отличается от учета в нашей стране. В международных стандартах финансовой отчетности более расширенно и глубоко изучаются признаки обесценения активов, наиболее детально изучаются его причины и все это с целью дальнейшей эффективной работы компании и развития бизнеса в целом.

В настоящее время учет обесценения основных средств в Республике Беларусь претерпевает массу изменений, которые также направлены на повышение эффективности работы предприятий.

УДК 658.167:631.155

## **ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ**

**Батковская А. В.**, студентка

*Научный руководитель Шаповалова М. Н.*, ассистент, магистр экон. наук

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

Реформирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Беларусь определяет прогрессивное их развитие в соответствии с правилами и принципами, которые сформулированы в МСФО.

Чтобы правильно применять правило признания в учете и отчетности биологических активов и сельскохозяйственной продукции, необходимо определить основное направление деятельности сельскохозяйственной организации, т. е. цель управления биотрансформацией. От этого зависит классификация в учете и отчетности биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Условия признания биологических активов определяются в полном соответствии с принципами МСФО и не отличаются от условий признания любых иных материальных активов организации. Биологический актив – животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и (или) дополнительные биологические активы, а также приносить иным способом экономические выгоды.

Биологические активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в том случае, если: организация контролирует данный актив в результате прошлых событий; существует вероятность того, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений; оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно определить с достаточной степенью надежности.

В бухгалтерском балансе биологические активы отражаются отдельно от других активов. При первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции необходимо раскрытие следующей информации: совокупная прибыль (убыток), возникшая в течение отчетного периода; изменение справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов на продажу; описание каждой группы

биологических активов (качественные и количественные характеристики).

Согласно МСБУ-41 «Сельское хозяйство» биологические активы следует подразделить на группы и разграничить потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы либо зрелые и незрелые биологические активы, в зависимости от ситуации. Под *потребляемыми биологическими активами* понимают те активы, которые будут получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов, например, крупный рогатый скот мясного направления. А плодоносящие (продуктивные) биологические активы – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми, в частности крупный рогатый скот молочного направления. Зрелые биологические активы – это активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору сельскохозяйственной продукции (применительно к потребляемым биологическим активам); либо могут обеспечить получение (сбор) сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим биологическим активам). МСБУ-41 «Сельское хозяйство» не обязывает, но рекомендует разделять биологический актив на указанные группы.

Сельскохозяйственная продукция подразделяется на группы в зависимости от способа ее получения: полученная путем отделения от биологического актива входит в отдельную группу (молоко, плоды ягод); полученная путем прекращения жизнедеятельности биологического актива (лен, картофель, зерно). Под *сельскохозяйственной продукцией* понимают актив, полученный в результате обособления от биологического актива, предназначенный для продажи, переработки или внутрихозяйственного потребления.

По МСБУ-41 «Сельское хозяйство» биологические активы и сельскохозяйственную продукцию оценивают по справедливой стоимости. Под *справедливой стоимостью* понимают сумму, на которую может быть обменян актив или в которой может быть исполнено обязательство в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку. Если упростить, справедливая стоимость – это возможная цена продажи (рыночная цена) на активном рынке соответствующих активов.

Определять справедливую стоимость актива следует исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. Например,

справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на рынок. Под *активным рынком* понимается рынок однородных товаров, на котором продавцы и покупатели товаров могут быть найдены в любое время, а информация о ценах является публичной (котировки объявляются регулярно для сведения всех участников сделок и любых иных лиц).

Как уже упоминалось, биологический актив согласно МСБУ-41 «Сельское хозяйство» в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов (например, родившийся теленок признается по справедливой стоимости в момент рождения, а по мере роста переоценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату).

МСБУ-41 «Сельское хозяйство» предполагает оценку сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости на момент сбора урожая. Продукция после сбора урожая, отправленная в переработку или на другие цели, оценивается исходя из требований МСБУ-2 «Запасы». В отдельных случаях, когда справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции нельзя определить с достаточной степенью надежности и достоверности, то их оценка производится по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Для отражения себестоимости и обесценения руководствуются требованиями МСБУ-2 «Запасы», МСБУ-16 «Основные средства» и МСБУ-36 «Обесценение активов». По МСБУ-41 «Сельское хозяйство» биологические активы не амортизируются.

В соответствии с национальным стандартом бухгалтерского учета 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях» при первоначальном признании долгосрочные биологические активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется:

а) при покупке животных основного стада и плодоносящих многолетних насаждений – по их покупной стоимости, включая затраты, связанные с покупкой (транспортные расходы; таможенная пошлина и другие сборы на ввоз; не возмещаемые из бюджета налоги; налоги, подлежащие уплате вместо продавца; услуги по оценке и др.);

б) при переводе в основное стадо молодняка, выращенного в своем хозяйстве, – по фактической себестоимости животного на начало текущего года плюс нормативные (плановые) затраты на его выращивание с начала года до момента перевода.

Нами предложены дополнительно следующие правила (критерии) для признания активов в качестве биологических: животные и растения должны быть живыми, а также пригодными для дальнейшей трансформации; изменения в состоянии активов должны быть управляемыми, т. е. приводить к осуществлению определенной деятельности; должна существовать основа для оценки происходящих изменений в состоянии биологических активов.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов, Р. А. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 2(200). – С. 2–12.

УДК 006.32:657.22:025.11

### **ЗНАЧЕНИЕ И СТРУКТУРА МЕЖДУНАРОДНЫХ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Борисенко Л. А., студентка**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

Последние годы отмечены усилением внимания к проблеме международной унификации бухгалтерского учета. Развитие бизнеса, сопровождающееся возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, предъявляет определенные требования к единообразию и понятности применяемых в разных странах принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования, капитализации заработанных средств и т. п. Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards – IFRS) разрабатываются независимой международной организацией – Советом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB).

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран, разрабатываемые и публикуемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности.

В основе причин возникновения международных стандартов финансовой отчетности лежит глобализация экономики – объективно протекающий процесс, связанный с возрастающей открытостью национальных экономик, ростом их взаимозависимости, углублением интеграции в мировую экономику и, как следствие, интернационализацией систем бухгалтерского учета и отчетности.

Использование международных стандартов финансовой отчетности необходимо по следующим причинам:

во-первых, формирование отчетности в соответствии с международными стандартами является одним из важных шагов, открывающих организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала;

во-вторых, международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно международным стандартам, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей.

Приоритетными пользователями финансовой отчетности с позиций МСФО являются инвесторы.

Особенность международных стандартов финансовой отчетности состоит в том, что усилия бухгалтера в большей мере направлены на формирование достоверной информации о финансовом положении, чем о финансовых результатах. Об этом свидетельствуют и жесткие требования к признанию активов, обязательств, капитала, доходов и расходов как основных элементов бухгалтерской отчетности. Международными стандартами широко используется метод оценки активов по справедливой стоимости.

Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности имеют определенную структуру. Стандарты включают:

- 1) цель;
- 2) область применения;
- 3) определения;
- 4) описание сущности;
- 5) раскрытие информации.

*Цель* стандарта включает в себя проблемы учета и отчетности, а также причину публикации стандарта.

*Область применения* определяет границы распространения и раскрывает условия действия стандарта. В данном разделе может представляться информация о прекращении действия ранее изданных стандартов в связи с выходом новых.

*Определения* раскрывают содержание и сущность основных терминов стандарта.

*Описание сущности* в стандарте занимает наибольший удельный вес в содержании стандарта, чаще всего состоит из подразделов, в которых изложены основные принципы решения проблем учета.

*Раскрытие информации* подразумевает содержание информации, которая должна быть обязательно раскрыта в финансовой отчетности и примечаниях к ней.

Пояснения (примечания) – это необязательная часть стандарта, в которой приводят подробные объяснения к отдельным пунктам стандарта. Дата вступления в силу и дата опубликования стандарта могут быть разными.

Следует отметить, что международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой свод компромиссных и достаточно общих вариантов ведения учета. МСФО не являются догмой, нормативными документами, регламентирующими конкретные способы ведения бухгалтерского учета и нормы составления отчетности. Они носят лишь рекомендательный характер, т. е. не являются обязательными для принятия. На их основе в национальных учетных системах могут быть разработаны национальные стандарты с более детализированной регламентацией учета определенных объектов.

В настоящее время в Республике Беларусь формируются национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), которые должны основываться на МСФО, с учетом национальных особенностей экономики.

С 1 января 2014 года вступил в действие новый нормативный документ – Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», в котором дается новая трактовка термина «национальные стандарты бухгалтерского учета».

Именно этот документ определяет правовые и концептуальные основы ведения бухгалтерского учета в нашей стране, а также требования к составу и порядку представления финансовой отчетности.

Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности – нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности.

Национальные стандарты бухгалтерского учета утверждаются постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь, в которых указывается дата вступления в силу данного нормативного акта.

Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Беларусь имеют определенную структуру. В них выделяется глава – общие положения и другие главы, характеризующие содержание стандарта.

Общие положения включают сущность стандарта, область его применения, цель, определенные термины. В других главах описывается порядок отражения в учете и отчетности экономической информации, которая относится к определенному стандарту, а также приводится порядок отражения на счетах бухгалтерского учета отдельных операций, связанных с содержанием стандарта.

Необходимость введения национальных стандартов бухгалтерского учета объясняется тем, что даже при ориентации системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь на принципы международных стандартов финансовой отчетности необходимо учитывать и особенности национальной экономики.

В результате последовательного применения качественных характеристик экономической информации и при условии соответствия бухгалтерским стандартам обеспечивается достоверное и объективное представление финансовой отчетности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Закон «О бухгалтерском учете и отчетности»: первый год действия // Республика. – 2015. – № 3.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2055.
4. Палий, В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

УДК 336.225.621.1:006.032

**Боярова Е. А., студентка**

## **МЕТОДИКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУММ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ ПО МСФО**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовом положении предприятия;

- операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности предприятия [1].

В августе 2014 г. СМСФО были предложены поправки к МСФО (IAS) 12, уточняющие признание отложенных налоговых активов. Отложенный налоговый актив – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц. В предлагаемых поправках разъясняется, что на основании нереализованных убытков по долговым инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости и по себестоимости в налоговых целях, могут возникать вычитаемые временные разницы. В поправках указано, что при сравнении вычитаемых временных разниц с будущей налогооблагаемой прибылью будущая налогооблагаемая прибыль не будет включать в себя налоговые вычеты, связанные со сторнированием данных вычитаемых временных разниц [2].

Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из первоначального признания гудвила или первоначального признания актива или обязательства в операции, которая: не является объединением бизнеса; на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Отложенное налоговое обязательство – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных пери-

одах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц.

В Республике Беларусь разработана Инструкция по бухгалтерскому учету «Отложенные налоговые активы и обязательства» от 31 октября 2011 г. № 113, которая определяет порядок учета отложенных налогов. Если по итогам текущего отчетного периода у организации отсутствует налогооблагаемая прибыль или не отражается списание погашаемых отложенных налоговых обязательств, то запись по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» не делается и сумма отложенного налогового актива остается без изменений.

Отложенные налоговые обязательства учитываются на синтетическом счете 65 «Отложенные налоговые обязательства». Начисление отложенного налогового обязательства отражается по дебету счета 99 «Прибыли или убытки» и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства». По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств по дебету счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых они начислены.

Предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или с долями участия в совместных предприятиях, за исключением той его части, которая удовлетворяет обоим приведенным ниже условиям:

1) материнское предприятие, инвестор, участник совместного предприятия или участник совместной операции способен контролировать сроки восстановления временной разницы;

2) существует вероятность того, что в обозримом будущем временная разница не будет восстановлена.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на ко-

нец отчетного периода. Оценка отложенных налоговых обязательств и активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого предприятие предполагает на конец отчетного периода возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств [1].

Отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены отдельно в бухгалтерском балансе компании. Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств.

Компания должна проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств в случае, если и только если она: имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм; намерена произвести зачет или одновременно реализовать актив и погасить обязательство.

Отложенные налоговые активы и обязательства всегда классифицируются как долгосрочные и никогда не дисконтируются.

Методика расчета отложенных налогов включает согласно МСБУ (IAS) 12 следующие этапы:

1. Определение балансовой стоимости активов и обязательств.
2. Расчет налоговой базы активов и обязательств.
3. Сравнение балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой и определение всех временных разниц.
4. Определение временных разниц, которые согласно требованиям МСБУ (IAS) 12 не приводят к образованию отложенных налогов.
5. Расчет отложенных налоговых активов и обязательств (либо чистое отложенное налоговое обязательство или актив) путем применения ставки налогообложения.
6. Определение изменения сальдо отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода и признание этих изменений в отчете о совокупном доходе, в капитале или за счет уменьшения гудвила (при объединении компаний).
7. Расчет влияния изменения ставки налога на прибыль, если ставка налога на прибыль была пересмотрена.
8. Распределение сумм налога на прибыль, включенных в отчет о совокупном доходе, разбивается на две составляющие: обусловленную применением ставки налога на прибыль и обусловленную временными разницами (составляющая, обусловленная пересмотром ставки налога, равна произведению временной разницы за предыдущий период и изменения ставки) [3].

Реформирование учетной системы в Республике Беларусь на основе МСФО обусловило введение новых объектов бухгалтерского учета, таких как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/standard.html?id=8>. – Дата доступа: 07.01.2015.

2. Комитет по МСФО предлагает поправки к МСФО (IAS) 12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/komitet-po-msfo-predlagaet-popravki-k-msfo-ias-12/>. – Дата доступа: 07.01.2015.

3. Какой порядок расчета отложенных налогов по МСФО 12? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/kakoj-poryadok-rascheta-otlozhennyh-nalogov-po-msfo-12/>. – Дата доступа: 07.01.2015.

УДК 006.032:025.11:658.152

### **ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО**

**Буракова Е. С., студентка**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Для правильного учета основных средств определяющее значение в бухгалтерском учете имеет оценка основных средств. Оценка проводится в целях создания экономически обоснованных условий для воспроизводства основных средств и осуществления инвестиционной деятельности, определения реальной стоимости и обеспечения единства в проведении оценки основных средств, незавершенных строительных объектов и неустановленного оборудования организаций независимо от организационно-правовой формы и формы собственности.

Для определения порядка учета основных средств, их признания, определения их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения в международных стандартах предназначен МСБУ (IAS) 16 «Основные средства».

В соответствии с МСБУ (IAS) 16 основные средства – это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;

- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Объект основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

- существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;

- стоимость данного объекта может быть надежно оценена.

Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.

Под *себестоимостью* понимается сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства.

К себестоимости объекта основных средств относят:

- цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;

- любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;

- предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.

Стандарт предоставляет право выбора из двух моделей учета оценки основных средств:

1) модель учета по фактическим затратам;

2) модель учета по переоцененной стоимости.

В первом случае после признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

Второй метод предполагает учет объекта основных средств по переоцененной стоимости. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью. Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Запасные части и вспомогательное оборудование, как правило, отражаются в учете в составе запасов и подлежат списанию на прибыль или убыток по мере их использования. Тем не менее крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства в случае, когда предприятие рассчитывает использовать их в течение более чем одного отчетного периода. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование можно использовать только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства.

Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Предприятие должно признавать в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент возникновения. При этом балансовая стоимость заменяемых частей подлежит прекращению признания.

Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта.

При выполнении каждого масштабного технического осмотра связанные с ним затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены. Любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего технического осмотра подлежит прекращению признания.

Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или перемещении объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив. Класс основных средств – это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия.

МСБУ(IAS)16 предусматривает два подхода к переоценке основных средств. Один из них заключается в том, что основные средства учитываются по их первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации.

Второй подход заключается в том, что основные средства должны систематически переоцениваться по справедливой стоимости на дату переоценки, с тем, чтобы их балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

- при его выбытии;
- когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка при списании объекта.

В финансовой отчетности по МСФО подлежит раскрытию разно-сторонняя информация, касающаяся объектов основных средств, их стоимости и ограничениях, используемых при применении методов оценки и переоценки, амортизации, применяемых сроках полезного использования, убытков от обесценения и т. д.

При оценке основных средств организации выбирают тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе. Выбранный организацией метод оценки основных средств применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления будущих экономических выгод.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Багрицевич, С. А. Международные стандарты финансовой отчетности: пути, перспективы и проблемы внедрения в Республике Беларусь / С. А. Багрицевич, С. А. Турко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://media.miu.by/files/store/items/.pdf>. – Дата доступа: 22.08.2013.

УДК 336.717.18:657.6

## **ОТРАЖЕНИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О ПОТОКАХ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

**Гончарко И. Ю.**, студентка

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Информация о движении денежных средств предприятия применяется для того, чтобы обеспечить пользователей финансовых отчетов основой для оценки способности предприятия зарабатывать денежные средства и их эквиваленты, а также для оценок потребностей предприятия в использовании денежных средств.

Советом по международным стандартам финансовой отчетности утвержден МСБУ(IAS)7 «Отчет о движении денежных средств».

Целью данного стандарта является обеспечение предоставления информации об изменениях денежных средств предприятия и их эквивалентов с помощью отчетов о движении денежных средств, которые классифицируют движение денежных средств в течение отчетного периода в процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Отчет о движении денежных средств согласно МСБУ(IAS) 7 должен раскрывать информацию о денежных потоках организации, характеризующих источники поступления денежных средств и направления их расходования.

Отчет содержит информацию, в которой заинтересованы как собственники, так и кредиторы. Собственники, располагая информацией о денежных потоках, имеют возможность более обоснованно подойти к разработке политики распределения и использования прибыли. Кредиторы могут составить заключение о достаточности средств у потенциального заемщика и его способности генерировать денежные средства, необходимые для погашения обязательств.

По МСБУ(IAS) 7 в отчете о движении денежных средств потоки денежных средств разрешается представлять двумя методами: прямым и косвенным.

При *прямом методе* раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат.

В отчете о движении денежных средств, составленном *косвенным методом*, прибыль или убыток корректируются с учетом результатов

операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

В международных стандартах поощряется использование предприятиями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности. Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка.

В Республике Беларусь происходит непрерывный процесс совершенствования бухгалтерской отчетности, ведется работа по сближению национальных стандартов с МСФО. Обусловлено это, прежде всего, развитием рыночных отношений, расширением круга пользователей бухгалтерской отчетности, которые предъявляют различные требования к ее содержанию, а также интеграцией Республики Беларусь в международное сообщество.

Постановлением Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 28 сентября 2007 г. № 296 утвержден Национальный стандарт финансовой отчетности 7 «Отчет о движении денежных средств» (НСФО 7).

Правила, установленные настоящим Стандартом, обязательны для исполнения банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями Республики Беларусь, созданными в соответствии с законодательством, а также Национальным банком Республики Беларусь.

Цель НСФО 7 состоит в раскрытии в финансовой отчетности информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности оценить влияние финансовых инструментов на финансовое положение и результаты деятельности банка, а также характер и степень связанных с финансовыми инструментами рисков, которым подвержен банк.

По НСФО 7 информация о потоках денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности банков, может предоставляться в отчете о движении денежных средств с использованием прямого и косвенного методов.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 утверждена Инструкция о порядке составле-

ния бухгалтерской отчетности, которая устанавливает порядок составления индивидуальной бухгалтерской отчетности, в том числе требования к ее содержанию для организаций Республики Беларусь (за исключением банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, страховых и бюджетных организаций). Информация о потоках денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности, в соответствии с требованиями данной Инструкции предоставляется в отчете о движении денежных средств с использованием прямого метода. Цель отчета о движении денежных средств состоит в том, чтобы одновременно показать способ финансирования деятельности организации и как используются финансовые ресурсы. Данная форма отчетности должна обеспечивать достижение этой цели.

Отчет о движении денежных средств является обязательной составной частью финансовой отчетности организаций Республики Беларусь и формируется за каждый период, за который представляется финансовая отчетность. Информация о движении денежных средств позволяет пользователям оценить изменения в активах, обязательствах и собственном капитале организации, его финансовой структуре (включая ликвидность) и способность организации воздействовать на величину и время движения денежных средств для того, чтобы адаптироваться к изменяющимся обстоятельствам и возможностям.

Отчет раскрывает информацию о воздействии операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации на величину ее денежных средств за соответствующий отчетный период.

По Национальным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Беларусь информация о финансовых инструментах и рисках может включать в себя текстовые описания и количественные данные в виде таблиц в зависимости от характера финансовых инструментов, рисков, связанных с финансовыми инструментами.

В Республике Беларусь национальные стандарты по составлению и содержанию отчетов о движении денежных средств разработаны в соответствии с МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Основная цель национальных стандартов состоит в предоставлении заинтересованным пользователям информации, необходимой в процессе принятия экономических решений и обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций Республики Беларусь с финансовой отчетностью организаций иностранных государств.

Отчет о движении денежных средств является одним из важнейших инструментов управления организацией. Как с применением национальных, так и международных стандартов в отчете должны быть четко отражены средства, сформированные или израсходованные в результате деятельности организации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Мощенко, Н. П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / Н. П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 273 с.
2. Учет по международным стандартам / под ред. Л. В. Горбатовой. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2008. – 616 с.

УДК 330.522.2(575.4)

### **УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ТУРКМЕНИСТАНЕ В СООТВЕТСТВИИ С НСФО**

**Гурбанов М. Д., Язмухаммедова А. Д., студенты**

*Научный руководитель Антанькова А. В., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

За последние годы в бухгалтерском учете и отчетности произошли определенные изменения, связанные с переходом экономики Туркменистана на рыночные отношения.

Кардинальные социально-экономические преобразования направлены на формирование современной рыночной экономики в условиях усиления международной экономической интеграции. Поэтому вопросы реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с мировыми стандартами приобретают особую актуальность.

Формирование рыночных отношений предполагает конкурентную борьбу между различными производителями, победить в которой могут те из них, кто наиболее эффективно использует все виды имеющихся ресурсов.

Основные средства, состоящие из зданий, сооружений, машин, оборудования и других средств труда, которые участвуют в процессе производства, являются главной основой деятельности предприятия. Их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности субъектов.

Таким образом, в бухгалтерском учете основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при произ-

водстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего двенадцать месяцев, способная приносить организации экономические выгоды (доход) или служить для выполнения целей ее деятельности, при этом организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов.

К основным средствам предприятия относятся следующие их виды:

- здания;
- сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент;
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения и прочие основные фонды.

Внедрение международных стандартов финансовой отчетности является одним из элементов международной привлекательности как предприятия, так и экономики страны в целом. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов организаций во всем мире.

В настоящее время на основе действующих МСФО в Туркменистане разработаны и утверждены национальные стандарты финансовой отчетности (НСФО). Нормативные правовые документы по переходу на НСФО были подготовлены Министерством финансов Туркменистана и зарегистрированы Министерством юстиции Туркменистана. Данные документы подлежат применению всеми предприятиями, организациями, учреждениями (кроме банковских учреждений) с 1 января 2013 г. поэтапно, с 1 января 2014 г. полностью.

На основе МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» разработан и утвержден НСФО 8 «Основные средства».

В соответствии с НСФО 8 *основные средства* – это материальные активы, которые предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в

аренду или в административных целях; предполагаются к использованию в течение более чем одного учетного периода.

НСФО 8 выделяет группы (вид) основных средств – это объединение активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в процессе деятельности компании.

К группам основных средств относятся: земля; земля и здания; оборудование; суда; самолеты; автотранспортные средства; мебель и хозяйственные принадлежности; оборудование административных помещений.

Особенностью НСФО 8 является то, что здесь выделяется земля. Земля и здания являются отделимыми активами и учитываются отдельно, даже если они приобретаются вместе.

Таким образом, роль основных средств, эффективное их использование при различных экономических отношениях всегда важны. Это обусловлено тем, что главным источником прибыли любого предприятия, национального богатства страны является умелое, разумное, достаточно полное использование основных средств со своевременной их модернизацией и обновлением.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. НСФО 8 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.tm/addhtml/buhnsfo.html>. – Дата доступа: 05.02.2015.

УДК [631.162:657.6]:006.032

### **ЭТАПЫ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО**

*Дерушова В. Л., студентка*

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь*

В современных условиях хозяйствования появляется большая потребность в наличии своевременной, достоверной и полной информации для изучения и оценки финансового положения организации и результатов ее хозяйственной деятельности. Общественно значимые организации (за исключением банков) обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соот-

ветствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Таким образом, внедрение МСФО является одним из элементов международной привлекательности как предприятия, так и экономики страны в целом.

Во-первых, трансформированная в соответствии с МСФО финансовая отчетность является одним из важных шагов, открывающих белорусским организациям возможность приобщения к международным рынкам.

Во-вторых, на рынке Республики Беларусь действует небольшое количество предприятий с иностранными инвестициями, которым трансформированная финансовая отчетность необходима для включения в консолидированную отчетность материнских компаний.

В-третьих, международная практика показывает, что отчетность, трансформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей.

Трудно найти различия между национальной и международной практикой в отношении провозглашенной цели бухгалтерской отчетности. В обоих случаях она заключается в том, чтобы предоставить достоверную информацию о деятельности организации, полезную заинтересованным пользователям для принятия управленческих решений.

Однако, несмотря на проделанную работу, данные отчетности, составленной по национальным правилам, по-прежнему отличаются от финансовой информации, подготовленной в соответствии с МСФО.

Основными различиями при составлении финансовой отчетности являются различия в составе и содержании статей финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства и финансовой отчетности по МСФО.

Переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность является одной из основных задач введения системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО.

В настоящее время в Республике Беларусь уже выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО – адаптация. Она предполагает совершенствование национальных правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов. Данный способ внедрения МСФО соответствует подходу

большинства европейских стран, следовательно, приближает экономическую интеграцию, гармонизацию систем учета и отчетности.

Организациям АПК при переходе на МСФО следует руководствоваться следующими стандартами: МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО», МСБУ (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» и МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

На наш взгляд, самой удачной и подходящей для Республики Беларусь методикой трансформации финансовой отчетности белорусских организаций АПК Республики Беларусь в отчетность согласно МСФО является следующая методика, состоящая из девяти этапов:

1. *Анализ учетной политики и состояния бухгалтерского учета на предприятии.* При осуществлении анализа определяются несоответствия отдельных элементов действующей учетной политики компании положениям МСФО и намечаются основные направления работы для последующих этапов трансформации.

2. *Составление пробных балансов.* Пробные балансы предприятий на начало и конец отчетного периода составляются на основе данных оборотно-сальдовой ведомости предприятия.

3. *Анализ счетов оборотно-сальдовой ведомости и подготовка рабочих документов.* На основе анализа счетов оборотно-сальдовой ведомости заполняются рабочие документы. Рабочие документы составляются по основным направлениям анализа имущества предприятия. В рабочих документах необходимо указывать замечания на расхождения между международным и белорусским законодательством, которые будут использованы при составлении корректировочных проводок.

4. *Составление корректировочных проводок.* Корректировочные проводки составляются на основе изучения представленной предприятием бухгалтерской информации с целью приведения финансовой отчетности в соответствие с МСФО.

5. *Включение корректировочных проводок в рабочие таблицы.* Корректировочные проводки заносятся в начальный пробный баланс, после чего составляется преобразованный баланс с учетом корректировочных проводок на конец отчетного периода.

6. *Реклассификация счетов в соответствии с МСФО.* Все проводки по реклассификации необходимо объединять в пять основных групп имущества и обязательств предприятия: краткосрочные (теку-

щие) активы; долгосрочные активы; краткосрочные обязательства; долгосрочные обязательства; собственный капитал.

На данном этапе составляется оборотно-сальдовая ведомость, на основании которой подготавливается бухгалтерский баланс предприятия.

7. *Подготовка отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО.* Рабочие таблицы по распределению доходов и расходов составлены на основе анализа информации о доходах и расходах организации. Доходы и расходы корректируются с учетом влияния корректировочных проводок, и подготавливается отчет о прибылях и убытках в соответствии с МСФО.

8. *Составление отчета о движении денежных средств.* Отчет о движении денежных средств составляется на основе сравнительного баланса на начало и конец отчетного периода косвенным методом в соответствии с требованиями МСФО.

9. *Подготовка форм финансовой отчетности и пояснение к ним.*

На данном этапе окончательно формируются финансовые отчеты, производится сверка суммы нераспределенной прибыли, составляются пояснения финансовой отчетности.

Таким образом, процесс трансформации финансовой отчетности на МСФО можно разбить на три блока:

- анализ бухгалтерской информации;
- составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованной оборотно-сальдовой ведомости на международные стандарты;
- подготовка финансовых отчетов предприятия в соответствии с требованиями МСФО.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Багрицевич, С. А. Международные стандарты финансовой отчетности: пути, перспективы и проблемы внедрения в Республике Беларусь / С. А. Багрицевич, С. А. Турко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://media.miu.by/files/store/items/.pdf>. – Дата доступа: 22.08.2013.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств» [Электронный ресурс]. – 2014. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru>. – Дата доступа: 20.06.2014.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – 2014. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru>. – Дата доступа: 08.04.2014.

УДК [631.158:636.22/.28.084.522]:006.032

## **ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ КРС НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МСФО**

*Дивина В. С., студентка*

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В настоящее время ни одно управленческое решение не обходится без тщательного анализа финансовой информации, которая представлена в виде различных финансовых отчетов. Потенциальные инвесторы, анализируя финансовую отчетность, обращают особое внимание на выбор метода оценки активов и обязательств.

Внешним пользователям необходимо видеть реальное финансовое положение компании и результаты ее хозяйственной деятельности. Данные интересы возможно соблюсти, представляя активы и обязательства в финансовой отчетности, используя метод оценки по справедливой стоимости. Применение метода оценки активов и обязательств по справедливой стоимости является одним из ключевых требований МСФО. Таким образом, учет по принципу справедливой стоимости становится все более востребованным.

Одним из основных стандартов, регулирующих сельскохозяйственную деятельность, является МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Он применяется в отношении биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора и государственных субсидий. В МСБУ (IAS) 41 дано следующее определение биологического актива – «...живущее животное или растение».

Введение его в действие потребует введения справедливой оценки и в другие стандарты Республики Беларусь, что связано с очень большим объемом методической работы. В течение почти всей истории бухгалтерского учета финансовая отчетность базировалась на первоначальной (исторической) стоимости. Такая оценка надежна, но может быть устаревшей. Учет по справедливой стоимости основан на принципе того, что стоимость актива должна отражать его стоимость в настоящий момент, а не то, сколько организация за него заплатила.

Справедливая оценка в большей степени, чем первоначальная, отражает реальную картину финансового состояния организации. Оценка по справедливой стоимости является одной из основных оценок объектов бухгалтерского учета, используемых в МСФО. Единые осно-

вы для оценки по справедливой стоимости изложены в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». При оценке биологических активов необходимо учитывать их особенности:

- 1) биологические активы способны изменяться;
- 2) управление изменениями включает в себя создание и поддержание необходимых условий для нормального осуществления биологических изменений;
- 3) сложность измерения изменений, которая выражается в том, что все изменения, имеющие место быть в отдельных биологических активах или их однородных группах, должны быть количественно и качественно измерены.

В соответствии с пунктом 10 МСБУ (IAS) 41 биологический актив признается в случае, если:

- предприятие контролирует биологический актив в результате прошлых событий;
- существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с данным биологическим активом;
- справедливую или фактическую стоимость биологического актива можно надежно оценить.

В соответствии с пунктом 12 МСБУ (IFRS) 41 «Сельское хозяйство» биологический актив в момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости является цена на активном рынке.

На активном рынке должны соблюдаться следующие условия:

- группы животных являются однородными;
- желающие совершить сделку продавцы и покупатели могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах общедоступна.

Таким образом, переход к оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости требует внесения существенных корректив в привычную схему бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, но позволяет точнее определить результаты сельскохозяйственной деятельности, достоверно и более прозрачно представить их в финансовой отчетности и способствует принятию эффективных управленческих решений.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов, Р. А. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 2(200). – С. 2–12.
2. Хоружий, Л. И. Модель оценки справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации / Л. И. Хоружий // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 8. – С. 6–10.
3. Шишкоедова, Н. Н. Руководствуемся МСФО / Н. Н. Шишкоедова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 6.

УДК 657.471.7(476)

### **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В СООТВЕТСТВИИ С МСФО**

*Дмитриева М. С., студентка*

*Научный руководитель Шаповалова М. Н., ассистент, магистр экон. наук*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В связи с важностью экономических показателей «себестоимость» и «затраты на производство» для формирования достоверной информации об уровне рентабельности и эффективности деятельности предприятия процесс формирования себестоимости продукции в международной практике занимал и занимает значительное место.

Так, например, некоторые понятия, относящиеся к формированию информации о расходах организации, нашли место в МСФО.

Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В настоящее время белорусская теория и практика производственного учета предлагает спектр методов калькулирования себестоимости продукции, в том числе метод полной себестоимости, директ-костинг, нормативный, позаказный, попередельный методы. Они фиксируются в учетных политиках предприятий.

Однако отечественные и российские положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» никаких указаний на этот счет не содержат.

Остановимся подробнее на нормах МСФО 2 «Запасы» в части учета затрат на производство.

Во-первых, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» регламентируется применение метода полной себестоимости. При данном методе учета затрат на производство производственная себестоимость абсорбирует как переменные, так и постоянные затраты. Директ-костинг в целях финансовой отчетности не разрешен. На предприятиях экономически развитых стран он применяется только для составления управленческой отчетности.

Во-вторых, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, а именно:

- 1) производственные переменные прямые затраты;
- 2) производственные переменные косвенные затраты;
- 3) производственные постоянные косвенные затраты.

В МСФО под косвенными понимаются затраты, которые невозможно или экономически не целесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции (услуги). Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном бухгалтерском счете (в Республике Беларусь 25 «Общепроизводственные затраты»), в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путем.

Согласно п. 11 МСФО «Запасы» переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции, т. е. базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность».

Согласно п. 11 МСФО «Запасы» постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозному объему производства продукции при работе в нормальных условиях. Иначе говоря, базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность».

Стандартом также допускается альтернативный вариант – использование в качестве базы распределения фактического объема производства в том случае, если он приближается к нормальной мощности.

Положения стандартов имеют важнейшее значение не только с точки зрения ведения учета, но и (что не менее важно) для анализа бухгалтерской информации, представляемой в формате международных стандартов финансовой отчетности, а также для максимально эффективного создания и использования учетной информации, формируемой в рамках концепции МСФО.

Исходя из вышесказанного, предлагаем регламентировать порядок учета затрат на производство в части определения метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и классифицировать затраты на прямые, косвенные, переменные и постоянные.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 дек. 2003 г. № 182 (с изм. и доп. от 31.12.2013 г. № 96) [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
2. Константинова, Е. П. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Е. П. Константинова. – М.: Дашков и К°, 2011. – 288 с.
3. Костян, Д. А. Применение МСФО: первая скрипка оркестра / Д. А. Костян // Финансовый директор. – 2007. – № 12. – С. 28–32.
4. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и отчетности / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.
5. Переход на МСФО: Европа. Россия! Беларусь? (Международный аудит и МСФО) // Менеджмент [Электронный ресурс] / Белорусский деловой портал. – Режим доступа: <http://bel.biz/news/5089.html>. – Дата доступа: 23.12.2014.
6. Сухарева, Т. В. Особенности трансформации отечественной отчетности в соответствии с МСФО / Т. В. Сухарева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2009. – № 5(147). – С. 48–49.

УДК 336.1:006.032(476)

### **ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МСФО**

*Зайцева А. С., студентка*

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

*УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь*

В последнее время с учетом широкого внедрения современных коммуникационных технологий требования к единообразному толкованию финансовой отчетности компаний возросли еще больше.

Инвестирование набирает обороты в режиме реального времени через всемирную электронную сеть, что является еще одним серьезным доводом в пользу унификации учетных стандартов. В самом ближайшем будущем ведение бизнеса на международном уровне будет невозможно без использования единых учетных нормативов, применимых вне зависимости от страны.

В Республике Беларусь, в условиях повышенных бизнес-рисков, признание международных стандартов финансовой отчетности как основополагающих для формирования прозрачной отчетности является важным шагом прежде всего для привлечения иностранного капитала с целью улучшения взаимоотношений с иностранными инвесторами, что будет способствовать увеличению числа совместных проектов.

В конце прошлого века, в процессе перехода от централизованно планируемого хозяйства к рыночной экономике, в Республике Беларусь произошли коренные преобразования. Изменения не могли не затронуть такие важнейшие элементы управления, как учет, финансовый контроль и анализ.

Поскольку учет в командно-административной системе выполняет принципиально другие функции, нежели в условиях рыночной экономики, назрела проблема реформирования учета в соответствии с общепринятой во всем мире практикой.

Белорусский бухгалтерский учет требует детального документарного обоснования каждой производимой операции исключительно в соответствии с инструкциями и нормативными документами, в то время как для МСФО определяющим критерием является экономический смысл операции, заложенный в каждом Стандарте и интерпретации. Такой подход, с одной стороны, позволяет избежать искажений в финансовой отчетности, возникающих из-за задержек в документообороте, с другой – требует существенно более высокой квалификации учетных работников, которые должны будут выносить профессиональное суждение относительно сути производимых операций. Знание МСФО в скором времени станет нормой для профильных специалистов.

МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» трактует понятие учетной политики следующим образом: «Это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности». И белорусские национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) требуют раскрывать положения учетной политики в примечаниях к финансовой отчетности (пояснительной записке).

С 1 января 2014 года вступил в силу новый Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности». Именно этот документ определяет правовые и концептуальные

основы ведения бухгалтерского учета в нашей стране, а также требования к составу и порядку представления финансовой отчетности. 2014 год был первым годом действия нового Закона, в преддверии составления годовой бухгалтерской отчетности за 2014 год и разработки и утверждения учетной политики предприятий на 2015 год. В соответствии с п. 1 ст. 9 данного Закона организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации.

Другие требования к учетной политике в МСФО также заметно либеральнее. Например, выбор плана счетов – индивидуальное дело предприятия, при желании его можно вообще не составлять, т. е. проводки хозяйственных операций можно фиксировать просто словами. Однако, учитывая долгосрочный опыт общения с планами счетов бухгалтерского учета, основанными на принципе порядковой нумерации, бухгалтерский учет белорусским бухгалтерам вести без плана счетов весьма затруднительно, и предприятия все равно его формируют. В МСФО организация сама вправе составлять удобные ей формы, без утверждения или регистрации в соответствующих инстанциях. При ведении учета и формировании отчетности согласно МСФО важно, чтобы в бланки документов попала информация, которая должна быть раскрыта в соответствии со Стандартами, кроме того, необходимо обеспечить сопоставимость форм, относящихся к разным периодам.

Порядок проведения инвентаризации также не входит в требования МСФО. Предприятие и его аудитор сами заботятся о том, как отразить все активы и обязательства с достаточной степенью надежности. К тому же предприятия должны придерживаться принципа осмотрительности (консервативности), согласно которому активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и расходы – занижены.

Для того чтобы выполнять поставленные задачи, финансовая отчетность, отвечающая требованиям МСФО, составляется по методу начисления, применение которого должно быть закреплено в учетной политике. Согласно данному методу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность в периодах, к которым относятся. Финансовая отчетность, со-

ставленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но и об обязательствах выплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

Таким образом, они обеспечивают пользователей информацией о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна при принятии экономических решений.

В числе других задач перехода Республики Беларусь на МСФО следует отметить необходимость окончательного разделения бухгалтерского учета на финансовый, управленческий и налоговый, как это принято в международной практике.

При этом финансовый анализ, на основе данных финансовой отчетности, ориентирован на внешних пользователей (собственников, инвесторов, кредиторов и т. д.), управленческий учет используется для систематизации затрат, принятия управленческих решений и планирования, а налоговый учет применяется для исчисления налогов.

Следует подчеркнуть, что при переходе на МСФО формирование учетной политики должно осуществляться с учетом того, что ее применение приведет к повышению правдивости и уместности отчетной информации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Барсегян, Л. М. Проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь / Л. М. Барсегян // Новая экономика. – 2008. – № 11–12(41–42). – С. 55–62.
2. Гетьман, В. Г. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Г. Гетьман. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 164 с.
3. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет – метрология экономики / Д. А. Панков // Белорус. эконом. журн. – 2008. – № 1(42).
4. Шигун, М. М. Проблемы классификации систем бухгалтерского учета / М. М. Шигун // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 11. – С. 37.

УДК 025.11(476)

## **ПЕРЕХОД ПРЕДПРИЯТИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Киселева А. К., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Внедрение международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь является результатом выхода предприятий на международный рынок. Использование МСФО в соответствии с их требованиями гарантирует предоставление достоверной информации о финансовом состоянии предприятия для широкого круга участников рынка, и в первую очередь для инвесторов.

Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS – *International Financial Reporting Standards*) – это набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении фирм и компаний во всем мире.

В связи с переходом на МСФО с 1 января 2014 года субъекты хозяйствования начали руководствоваться новым Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности». Этот документ стал очередным шагом в реформировании белорусского бухгалтерского учета. Закон изменяет положения методологии бухгалтерского учета в части учетной оценки, учетной политики и отчетности, вводит новые требования к главным бухгалтерам общественно значимых организаций. МСФО вводятся в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком Республики Беларусь в установленном ими порядке. При введении в действие МСФО определяются особенности их применения на территории Республики Беларусь.

Предполагается, что переход предприятий Республики Беларусь на МСФО повысит прозрачность их деятельности с использованием финансовых показателей, представленных в отчетности. Это обеспечит заинтересованные стороны (зарубежных инвесторов, кредиторов, по-

купателей) необходимой информацией, что позволит объективно оценить риски в отношении сделок между предприятиями.

Составление отчетности в соответствии с МСФО необходимо предприятиям Республики Беларусь для получения кредитов в зарубежных банках, а также для объективной оценки их финансового состояния со стороны потенциальных инвесторов. Выход на международные рынки капитала позволит предприятиям привлечь значительные объемы инвестиций, что необходимо в настоящий период для их дальнейшего развития, осуществления новых видов деятельности, увеличения объемов конкурентоспособной продукции, создания иностранных предприятий на территории Республики Беларусь.

Законом Республики Беларусь № 57-З определено, что отчетность в соответствии с требованиями МСФО должны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность общественно значимые организации (за исключением банков) и банки за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную или индивидуальную отчетность.

Информация, получаемая при составлении консолидированной отчетности по МСФО, может быть использована для дальнейшего развития бизнеса. На данный момент отчетность в соответствии с МСФО составляют все банки, 23 открытых акционерных обществ, которые включены в утвержденный правительством перечень.

В связи с переходом Республики Беларусь на МСФО повысились требования к профессиональному уровню главных бухгалтеров общественно значимых организаций. Одним из требований при назначении на должность главного бухгалтера общественно значимой организации является наличие сертификата профессионального бухгалтера. Сертификат профессионального бухгалтера выдается Министерством финансов Республики Беларусь по результатам аттестации. В Республике Беларусь аттестация на право получения сертификата профессионального бухгалтера проводится в форме квалификационных экзаменов, подтверждение квалификации профессиональными бухгалтерами – в форме тестирования.

При составлении отчетности по МСФО предприятия Республики Беларусь сталкиваются с различными проблемами.

В первую очередь это использование новой дополнительной информации, которая требует значительных затрат времени.

Во вторых – это определение метода формирования отчетности – трансформация или параллельный учет, при этом то и другое также

требует больших затрат времени, трудоемкости и профессиональных навыков.

В Республике Беларусь проводится активная работа по поэтапному переходу на применение международных стандартов финансовой отчетности, для чего вносятся изменения в действующее законодательство, издаются новые национальные стандарты по бухгалтерскому учету, которые максимально приближены к МСФО. Однако остаются нерешенными вопросы в различиях метода оценки активов и обязательств организаций, создания механизма контроля качества составления отчетности и ее аудита, а в связи с этим и совершенствования экономического образования, ориентированного на получение высококвалифицированных учетных работников.

УДК 33.053.22

## **ТРЕБОВАНИЕ МСФО ПРОВЕРКИ АКТИВОВ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ**

**Корженевич Д. П., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Обесценение активов (impairment of assets) – это потеря будущих доходов или потенциала актива сверх той потери, которая наблюдается обычно в результате амортизации этого актива, а также инфляционной потери стоимости. А так как одним из основных критериев признания актива в учете и отчетности является вероятность получения в будущем экономических выгод, то активы подлежат проверке на обесценение.

Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) предусматривается как начисление амортизации актива, так и тестирование его на обесценение. Проверка на обесценение активов проводится только при наличии признаков обесценения.

Под *признаками обесценения актива* понимаются значительные изменения негативного характера, произошедшие в отчетном периоде (или которые, как ожидается, произойдут в будущем) и связанные с использованием актива, его рыночной стоимостью или внешней рыночной ситуацией, в которой действует предприятие, использующее актив.

Наличие признаков обесценения свидетельствует о том, что, возможно, актив обесценился, но для подтверждения этого необходимо проведения теста на обесценение. Тест на обесценение – это проверка актива на обесценение путем определения возмещаемой суммы и сравнения ее с балансовой стоимостью актива.

В международных стандартах финансовой отчетности вопрос обесценения активов регулируется МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», который описывает порядок выявления случаев обесценения активов и подход к отражению обесценения активов в учете и отчетности. МСБУ 36 применяется ко всем активам, кроме: запасов; активов, возникающих из договоров на строительство; отложенных налоговых активов; активов, возникающих из вознаграждений работникам; финансовых активов; инвестиционной недвижимости, которая оценивается по справедливой стоимости; биологических активов; активов, возникающих из договорных прав страховщика; долгосрочных активов для продажи.

МСФО требуют, чтобы при подготовке финансовой отчетности активы и обязательства оценивались с учетом принципа осмотрительности: активы компании не должны быть завышены, а обязательства – занижены.

В МСБУ 36 содержатся признаки, указывающие на обесценение активов. При этом выделяют внешние и внутренние признаки.

К основным *внутренним признакам* относят: признаки морального устаревания актива; повреждение актива; изменение характера использования актива, которое негативно повлияло или повлияет на потоки денежных средств от актива; установление ограниченного срока полезного использования для нематериального актива с неограниченным сроком полезного использования; изменения показателей внутренней отчетности, которые доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем ожидаемые в начале использования.

*Внешними признаками* обесценения активов являются: существенное снижение справедливой стоимости актива по причинам, отличным от обычного снижения стоимости в связи с использованием актива; рыночные процентные ставки повысились, что окажет негативное влияние на ставки дисконтирования, применяемые для расчета ценности использования; балансовая стоимость активов компании превышает ее рыночную капитализацию и др.

В соответствии с МСБУ 36 любая ситуация, которая приводит к уменьшению будущих поступлений денежных средств от актива, является признаком возможного обесценения актива и требует проведения теста на обесценение. В соответствии с требованиями МСФО организация должна проводить обязательный тест на обесценение в конце каждого года, а если составляется промежуточная финансовая отчетность – проверка на наличие признаков обесценения должна осуществляться на каждую отчетную дату.

При наличии признаков обесценения необходим расчет возмещаемой стоимости.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы – это справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.

Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой стоимости, необходимо уменьшить стоимость актива в балансе до его возмещаемой стоимости и признать убыток от обесценения. При этом убыток от обесценения актива признается в отчете о прибыли и убытках, но если ранее по активу была признана дооценка, в отчете признается только величина превышения уценки над ранее признанной дооценкой.

В Республике Беларусь в настоящее время нет отдельного нормативного акта, регулирующего обесценение активов. В связи с тем, что в стране проводится активная работа по переходу на МСФО, необходимо принять соответствующий нормативный акт, который будет содержать: перечень активов, подлежащих проверке на обесценение; порядок проведения проверки активов на обесценение; признаки, указывающие на обесценение, и порядок отражения в учете и отчетности убытков по всем видам активов, которые подлежат проверке на обесценение.

УДК 657.22

## **НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Липовская Е. С., студентка*

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерский учет и формирование финансовой отчетности в Республике Беларусь претерпевают большие изменения, связанные с адаптацией к требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В настоящее время МСФО признаны глобальными стандартами во всем мире.

Внедрение рыночных экономических отношений в нашей стране предъявляет новые требования к учетно-аналитической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета и отчетности, вызывает необходимость изменения и совершенствования всей законодательной базы, создавшейся на протяжении многих лет.

В связи с переходом на МСФО дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь закреплено в Законе Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности». Совершенствование бухгалтерского учета должно осуществляться по следующим основным направлениям: повышение качества информации в бухгалтерском учете и отчетности; повышение качества научного и практического обоснования издаваемых нормативных документов по вопросам учета и отчетности; разработка новых и уточнение действующих документов по учету курсовых разниц, связанных с операциями в иностранной валюте, результатов оценки (уценки) активов и обязательств, затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), а также доходов и расходов для определения налогооблагаемой базы и др.

В настоящее время реформирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь осуществляется посредством адаптации национального законодательства в соответствии с принципами МСФО и исходя из реальной экономической ситуации в стране. Разработан ряд рекомендаций и мероприятий по совершенствованию организационного, методологического и методического обеспечения реформирования бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.

Однако остается ряд различий в порядке отражения информации о хозяйственной деятельности организаций в соответствии с требованиями МСФО и системой бухгалтерского учета Республики Беларусь (таблица).

**Основные различия между МСФО и системой бухгалтерского учета Республики Беларусь**

Показатели	Системы бухгалтерского учета и отчетности	
	МСФО	Республика Беларусь
Пользователи	Инвесторы, акционеры, покупатели, работники организации, общественность	Налоговые службы, вышестоящие организации, банки и другие контролирующие органы
Принципы качества информации	Понятность, надежность, уместность, сопоставимость	Понятность, уместность, сопоставимость
Роль профессиональных бухгалтеров	Большая роль ассоциаций профессиональных бухгалтеров	Государственное регулирование, при котором профессиональные ассоциации бухгалтеров не играют существенной роли
Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации	Первоначальная, переоцененная, текущая стоимость, цена реализации, (приведенная) дисконтированная, справедливая стоимость	Первоначальная стоимость, переоцененная стоимость, приведенная (дисконтированная) стоимость
План счетов бухгалтерского учета	Нет единого плана счетов	Типовой план счетов бухгалтерского учета
Формы бухгалтерской отчетности	Отсутствуют строго определенные формы отчетности	Наличие форм бухгалтерской отчетности, обязательной для составления всеми организациями

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в дальнейшем предполагает проведение следующих мероприятий: сотрудничество с Советом по МСФО и обеспечение представительства в нем Республики Беларусь; осуществление официального перевода текста МСФО на государственный язык и обеспечение свободного доступа к нему бухгалтерской общественности; создание научной лаборатории по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Республики Беларусь для подготовки проектов нормативных документов по бухгалтерскому учету и отчетности, экспертизы законодательства, проведения исследований и прогнозов основных направлений развития бухгалтерского учета.

Развитие системы бухгалтерского учета в Республике Беларусь направлено на повышение достоверности и полезности информации бухгалтерской отчетности, что позволит обеспечить доверие к ней со стороны различных групп пользователей и возможность принятия обоснованных экономических решений как на уровне субъектов хозяйствования, так и на общегосударственном уровне.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Михалкевич, А. П. Совершенствование национальной системы учета и отчетности в Республике Беларусь / А. П. Михалкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2010. – № 7. – С. 18–21.

УДК 35.087.43

### **МЕТОДЫ АККУМУЛИРОВАНИЯ СРЕДСТВ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПЕНСИОННЫХ ВЫПЛАТ РАБОТНИКАМ**

*Лисова М. С., студентка*

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь*

В целях аккумулирования средств, для обеспечения выплат по планам пенсионного обеспечения работников, учреждаются различные организации – пенсионные фонды.

МСБУ-26 (IAS) «Учет и отчетность по пенсионным планам» рассматривает два вида пенсионных планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами отличаются тем, что в обязанности компании входит уплата определенных взносов в пенсионный фонд, независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения. Компания не несет ответственности ни за размер, ни за продолжительность пенсионных выплат, которые будут производиться после выхода работника на пенсию. Все риски ложатся на работника.

Сумма пенсионных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммой взносов компании, а также суммой взносов самого работника, если они имеют место, в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать, непосредственно или через специализированную организацию – фонд, пенсионные вознаграждения определенного размера бывшим работникам. Пенсионные выплаты могут производиться действующим работникам, достигшим определенного возраста, если это обусловлено соответствующими соглашениями и пенсионными планами.

Пенсионные планы с установленными выплатами осуществляются путем накопления необходимых для пенсионных выплат денежных средств в специализированных пенсионных или страховых фондах.

Вероятные пенсионные выплаты фонда и вероятные взносы учредителя пенсионного плана определяются путем применения математических и статистических правил, регламентирующих соответствующие расчеты. Эти правила называются актуарными расчетами.

В Республике Беларусь, по сравнению с международными стандартами, установлены трудовые и социальные пенсии.

*Трудовые пенсии* включают в себя пенсии: по возрасту; по инвалидности; по случаю потери кормильца; за выслугу лет; за особые заслуги перед республикой.

*Социальные пенсии* назначаются гражданам, не получающим трудовую пенсию: инвалидам, в том числе инвалидам с детства; лицам, достигшим возраста: мужчины – 60 лет, женщины – 55 лет; детям – в случае потери кормильца; детям-инвалидам в возрасте до 18 лет.

Большинство из действующих в настоящее время систем пенсионного обеспечения является распределительными. Устойчивость этих систем зависит от соотношения между числом получателей пенсий и плательщиков взносов.

Учитывая сложившуюся демографическую ситуацию, необходимо рассмотреть вопрос о переводе пенсионной системы с распределительного принципа на накопительный. Работающие граждане собирают средства, помещают их на свои специальные счета и не трогают до момента выхода на пенсию. Но чаще всего используются смешанные распределительно-накопительные формы.

В международных стандартах реальная стоимость активов пенсионного плана рассчитывается по действующим рыночным ценам на отчетную дату. При отсутствии рыночной цены реальная стоимость активов определяется по дисконтированной величине будущих денежных потоков. Ставка дисконта определяется с учетом риска, относяще-

гося к активам плана, а период дисконтирования – до ожидаемой даты выбытия активов или погашения пенсионных обязательств.

Пенсионные фонды могут учреждаться для финансирования пенсионных планов группы работодателей, в которых каждый работодатель имеет часть общей доли финансирования из группового пенсионного плана. Но чаще всего пенсионные фонды учреждаются для финансирования нескольких отдельных (независимых друг от друга) пенсионных планов с установленными выплатами. Такие пенсионные фонды аккумулируют активы нескольких (многих) пенсионных планов, управляют этими активами и обеспечивают выплату пенсионного вознаграждения участникам пенсионных планов.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Барсегян, Л. М. Проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь / Л. М. Барсегян // Новая экономика. – 2008. – № 11–12(41–42). – С. 55–62.
2. Гетьман, В. Г. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Г. Гетьман. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 164 с.
3. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет – метрология экономики / Д. А. Панков // Белорус. экон. журн. – 2008. – № 1(42).

УДК 006.032:657

### **РОЛЬ МСФО В СБЛИЖЕНИИ НАЦИОНАЛЬНОГО И МЕЖДУНАРОДНОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Майстрикова А. П., студентка**

*Научный руководитель Шаповалова М. Н., магистр экон. наук,  
ассистент*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Расширение участия Республики Беларусь в мировой экономической интеграции выдвигает новые задачи перед национальным бухгалтерским учетом и требует принятия системных мер, направленных на обеспечение высокого уровня сопоставимости, надежности и достоверности финансовой информации в различных секторах экономики.

В качестве основного инструмента реформирования национальной учетной системы принята международная система финансовой отчетности. Это обусловлено следующими причинами.

Во-первых, развитие рыночных отношений постепенно смещает акценты в характере использования бухгалтерской информации с кон-

троля наличия и движения имущества к демонстрации реального финансового состояния организаций.

Во-вторых, стремление государства к стимулированию инвестиций в национальную экономику, к активизации национальных рынков капитала реализуется помимо прочего через создание благоприятной информационной среды для инвесторов путем использования МСФО, играющих в современном мире роль международного языка бизнеса.

В-третьих, международная популярность МСФО в последние годы резко возросла, они приняты в качестве регулирующих актов в более чем 100 государствах. В связи с этим применение МСФО рассматривается в качестве элемента интеграции отдельных государств в мировую экономику.

В последние годы в области бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь произошли некоторые изменения.

Наиболее значимые из них следующие: сокращены обязательные для применения формы первичных учетных документов; разработаны и утверждены новые формы бухгалтерской отчетности; принят новый типовой план счетов бухгалтерского учета; разработан порядок бухгалтерского учета новых объектов бухгалтерского учета – отложенных налоговых активов и обязательств; изменен порядок бухгалтерского учета доходов и расходов, запасов, государственной поддержки; отменено нормирование расходов на рекламные, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, на содержание служебных и специальных легковых автомобилей, на представительские цели; отменена детальная регламентация состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); сняты ограничения по применению методов переоценки основных средств и др.

Главное направление этих изменений – обеспечение формирования достоверной и полезной для принятия экономических решений информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организаций.

Переход Республики Беларусь на составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами бухгалтерской отчетности обусловил существенные изменения в порядке ведения бухгалтерского учета затрат на производство продукции (работ, услуг).

Новый порядок учета затрат на производство продукции (работ, услуг) существенно отличается не только от ранее использовавшегося, но и от действующего параллельно с бухгалтерским порядка налогового

учета затрат на производство продукции (работ, услуг), что требует дальнейшего проведения исследования этой проблемы.

Для промышленных предприятий Республики Беларусь основным критерием эффективности является его способность произвести и предоставить на рынок конкурентоспособную продукцию, т. е. товары высокого качества и по максимально низкой цене, способной привлечь покупателя. Затраты на изготовление определенного продукта на данном конкретном предприятии должны быть как можно ниже.

Следовательно, наиболее действенный источник экономического развития и процветания хозяйствующего субъекта – поиск резервов снижения затрат на производство.

В настоящее время для Республики Беларусь повышение эффективности учета затрат и снижение себестоимости продукции – задачи государственного масштаба, требующие неотложного решения.

В Республике Беларусь есть некоторые особенности системы учета затрат на производство, обусловленные действующей налоговой политикой и одновременно не согласующиеся с общепринятыми международными нормами и принципами.

Это, во-первых, включение в себестоимость продукции (работ, услуг) некоторых налогов, сборов и отчислений.

Во-вторых, порядок возмещения и учета нормируемых законодательством Республики Беларусь затрат и расходов субъектов хозяйствования.

Таким образом, необходим пересмотр действующей в республике налоговой политики с целью становления и развития более эффективно-го хозяйственного механизма на предприятиях Республики Беларусь, предполагающего большую самостоятельность хозяйствующих субъектов в процессе выработки наиболее эффективных с точки зрения рынка управленческих решений, а также для создания условий для увеличения той части прибыли предприятий, которая может быть направлена последними на обновление и техническое перевооружение основных средств в соответствии с требованиями научно-технического прогресса и обеспечения роста конкурентоспособности продукции белорусских производителей.

Международные стандарты финансовой отчетности – это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов фирм и компаний во всем мире. Их слабое внедрение препятствует привлечению в страну инвестиций. Ведь для инвесторов это свидетельству-

ет об отсутствии прозрачности финансовой отчетности. А нет прозрачности – нет доверия, нет доверия – нет инвестиций, нет инвестиций – нет роста.

Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), признаны во всем мире как эффективный инструмент для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности компаний. МСФО носят рекомендательный характер, и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании.

В результате хочется отметить реальные выгоды от внедрения МСФО в Беларусь.

Во-первых, одна из основных выгод от использования МСФО – это, конечно же, возможность привлечения заемного или собственного капитала для компаний от широкого круга инвесторов. С точки зрения вкладчиков и кредиторов – это более высокая прозрачность финансовой отчетности компаний и, как следствие, более эффективная защита прав инвесторов. Также немаловажным преимуществом от внедрения МСФО для белорусских предприятий являются выход на зарубежные рынки капитала и снижение цены привлекаемого капитала.

К преимуществам стоит отнести прозрачность отечественных компаний и, как следствие, улучшение имиджа бизнеса за рубежом.

Применение принципов МСФО обеспечивает сопоставимость бухгалтерской отчетности белорусских организаций с финансовой отчетностью зарубежных компаний.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Барсебян, Л. М. Проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь / Л. М. Барсебян // Новая экономика. – 2008. – № 11–12(41–42). – С. 55–62.
2. Гетьман, В. Г. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Г. Гетьман. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 164 с.
3. Панков, Д. А. Бухгалтерский учет – метрология экономики / Д. А. Панков // Белорус. экон. журн. – 2008. – № 1(42).
4. Шигун, М. М. Проблемы классификации систем бухгалтерского учета / М. М. Шигун // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 11. – С. 37.

УДК 330.522.4:005.63(476)

## **СОСТАВ И ОЦЕНКА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСТВИИ С НОРМАТИВНЫМИ АКТАМИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И МСФО**

**Марченков М. С., студент**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Одним из необходимых условий осуществления производственной деятельности организации является обеспеченность производственными запасами. В зависимости от направления деятельности организации осуществляют закупку или производство определенных видов запасов для собственного потребления или с целью их продажи. При их оценке и отражения в отчетности организации Республики Беларусь должны учитывать требования различных нормативных актов, которые во многом отличаются от международных стандартов финансовой отчетности.

Методологическая основа и порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133. В соответствии с данным нормативным актом в качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации. К запасам в Республике Беларусь относятся: сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, ГСМ, запасные части, тара; инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления; животные на выращивании и откорме; незавершенное производство; готовая продукция; товары. Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения или изготовле-

ния. При этом формирование фактической себестоимости запасов зависит от источников их поступления.

Порядок учета и отражения в отчетности запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности определяется МСБУ (IAS) 2 «Запасы». К ним относятся активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказания услуг или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности либо использования в процессе производства для такой продажи. Если земля, недвижимость, станки и машины приобретены для перепродажи, то они включаются в состав запасов и учитываются как товары.

Согласно Инструкции № 133 к запасам относятся и животные на выращивании и откорме. Однако порядок их учета и оценки данным нормативным актом не регулируется. Особенности бухгалтерского учета животных на выращивании и откорме определяются законодательством отдельно. Поэтому организации, у которых имеется данный вид запасов, должны учитывать и нормы Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету сельхозпродукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельхозпродукции, утвержденных Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 августа 2007 г. № 363. Нормы данных методических рекомендаций должны применяться и теми организациями, которые осуществляют производство сельскохозяйственной продукции в части состава и оценки готовой продукции. В Республике Беларусь сельскохозяйственная продукция собственного производства, в том числе и продукция выращивания молодняка животных и животных на выращивании и откорме при первоначальном оприходовании оценивается в течение года по нормативно-прогнозной себестоимости с доведением в конце года до фактической.

Совсем другой подход к оценке запасов по МСФО. Так, в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы», описываемые данным стандартом запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой цене продажи. Возможная чистая цена продаж – это предполагаемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за вычетом затрат на выполнение работ и возможных коммерческих расходов, связанных с реализацией.

При этом следует учитывать тот момент, что молодняк животных и животные на выращивании и откорме относят к биологическим активам, а поэтому при их признании и оценки должен использоваться МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство». МСБУ 41 устанавливает порядок

учета и оценки биологических активов в период их роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, а также первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен измеряться по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Сельхозпродукция, собранная с биологических активов организации, также должна измеряться по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом расчетных сбытовых расходов. Такое измерение является себестоимостью на дату, когда начинает применяться МСБУ 2.

Все вышеизложенное свидетельствует о том, что в Республике Беларусь в настоящее время имеются значительные расхождения в части состава и оценки производственных запасов, что, на наш взгляд, следует учесть в дальнейшем при разработке национальных стандартов.

УДК 657.412.7:006.32

## **ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЕНСИОННЫМ ПЛАНАМ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО**

**Пуцько К. В., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Одним из видов вознаграждений работников являются вознаграждения после окончания их трудовой деятельности. Такие вознаграждения работники обычно получают в виде пенсий. Для осуществления таких выплат организации, в которых трудятся работники, формируют пенсионные планы по окончании трудовой деятельности и в соответствии с планом производят отчисления в пенсионные фонды, которые аккумулируют денежные средства и производят пенсионные выплаты работникам после их выхода на пенсию.

Порядок учета и отражения в отчетности выплат по пенсионным планам регулируется МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» и МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

МСБУ (IAS) 19 применяется организациями, которые формируют пенсионные планы и производят отчисления в пенсионные фонды.

МСБУ (IAS) 26 применяется для финансовой отчетности по пенсионным планам организациями (пенсионными фондами), которые производят аккумулирование денежных средств и выплату пенсий. Целью

МСБУ 26 является определение учета и принципов раскрытия информации о пенсионных планах.

Участники пенсионных планов (это члены пенсионного плана, а также другие лица, имеющие право на получение выплат по этому плану) заинтересованы в деятельности плана, потому что их деятельность непосредственно влияет на уровень их будущих выплат. Участники также заинтересованы в информации о том, поступили ли взносы в пенсионный фонд и осуществляется ли надлежащий контроль. Работодатель, в свою очередь, заинтересован в эффективной и добросовестной деятельности плана.

Цель отчетности пенсионных фондов состоит в периодическом предоставлении информации о плане и результатах его инвестиционной деятельности. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит необходимую для этого информацию.

В соответствии с МСБУ 26 пенсионный фонд рассматривается как отчитывающееся предприятие, отделенное от работодателей – участников плана. Стандарт применяется для учета и отчетности по пенсионному плану для всех участников в целом как группы.

Согласно МСБУ 26 пенсионные планы – это соглашения, по которым предприятие предоставляет выплаты своим работникам во время или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты, равно как и вклады для их обеспечения, могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию как в соответствии с документами, так и на основе принятой на предприятии практики.

Пенсионные планы по окончании трудовой деятельности подразделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Поэтому отчетность пенсионных фондов должна отражать информацию о своей деятельности в зависимости от вида пенсионного плана и требований ее участников.

Пенсионные планы с установленными взносами – это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов самого фонда.

В пенсионном плане с установленными взносами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от взносов работодателей в установленном размере, взносов самих работников, от финансового

положения плана, а также от результатов инвестиционной деятельности пенсионного фонда.

Пенсионные планы с установленными выплатами – это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником, и (или) выслуга лет.

В пенсионном плане с установленными выплатами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от финансового положения плана и способности вкладчиков в будущем производить в него взносы, а также от результатов инвестиционной деятельности и эффективности операционной деятельности фонда.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают право работников на получение фиксированной пенсии. Работодатель производит взносы в такой план, которые затем инвестируются. Размер взносов рассчитывается так, чтобы доходы пенсионного фонда обеспечили выполнение обязательств по выплате пенсий. В зависимости от эффективности инвестиций, сумма необходимых взносов может увеличиваться или уменьшаться. Поэтому организации, создавшие такой пенсионный план, могут производить дополнительные взносы в пенсионные фонды.

Отчетность пенсионных фондов должна включать: отчет об изменениях чистых активов, имеющихся для выплаты пособий, и краткое изложение основных принципов бухгалтерского учета с описанием пенсионного плана.

Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными взносами включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и описание политики фондирования плана.

Для пенсионных планов с установленными выплатами информация показывается в одном из следующих форматов, которые отражают различные сложившиеся на практике методы раскрытия и представления актуарных данных:

- в финансовую отчетность включаются отчет, показывающий чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат, актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат и итоговое превышение или дефицит, а также отчеты об изменениях в чистых активах пенсионного плана и изменениях актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. К финансовой

отчетности может прилагаться отдельный актуарный отчет с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

- в финансовую отчетность включаются отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат раскрывается в примечании к отчетам. К финансовой отчетности может прилагаться отчет актуария с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

- в финансовую отчетность включаются отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат представляется в отдельном отчете актуария.

Кроме этого отчетность пенсионного фонда содержит описание плана либо как часть финансовой отчетности, либо в качестве отдельного отчета. Отчет может включать следующую информацию: названия работодателей и групп работников, охваченных данным планом; количество участников, получающих выплаты, и количество прочих участников; тип плана – план с установленными взносами или план с установленными выплатами; примечание, указывающее, делают ли взносы участники плана; описание пенсионных выплат, причитающихся участникам; описание каждого из условий выхода участника из плана.

Во многих зарубежных странах действует накопительная система взносов в пенсионный фонд через создание пенсионных планов организаций. Работники этих организаций заинтересованы в получении информации о накопленных средствах в пенсионных фондах за время их трудовой деятельности и будущих пенсионных выплатах.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам». Центр начального обучения МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-26.html>. – Дата доступа: 17.11.2014.

УДК 657.443

## **КЛАССИФИКАЦИЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ ПО МСФО**

**Пяленко А. А., студентка**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В соответствии с международными стандартами вознаграждения работникам включают выплаты как самим работникам, так и их супругам, детям, другим иждивенцам, либо третьим лицам, как, например, страховым компаниям. Выплаты допускаются деньгами или их эквивалентами, а также путем предоставления товаров и услуг (натуральные выплаты).

Большинство вознаграждений и финансовых компенсаций, выплачиваемых работодателем своему сотруднику в обмен на оказываемые услуги, попадает под действие МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

В стандарте все выплаты работникам подразделяются на три основные группы:

- краткосрочные вознаграждения;
- выплаты по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения.

В отдельную категорию вознаграждений включают компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Выплаты на основе долевого инструмента (акций) регулируются МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

К краткосрочным вознаграждениям относятся любые выплаты работникам, производимые в срок до двенадцати месяцев по окончании периода, в котором были выполнены работы. Например: заработная плата, начисляемая по мере выполнения работ; ежегодный отпуск и отпуск по болезни; участие в прибыли и премиальные.

В общем случае краткосрочные вознаграждения работникам списываются в расходы текущего отчетного периода или относятся в себестоимость отдельных активов, таких как запасы, основные средства. Подлежащие выплате вознаграждения признаются в качестве краткосрочного обязательства с одновременным отражением расхода. Обязательства признаются за вычетом уже выплаченных вознаграждений, а если уже выплаченные суммы превышают начисленный расход, они

признаются авансовыми выплатами в активе баланса как краткосрочная дебиторская задолженность.

Обязательства по краткосрочным вознаграждениям не должны дисконтироваться, так как они начисляются и выплачиваются в течение не более одного года.

В основном к выплатам по окончании трудовой деятельности относятся пенсии, страхование жизни, медицинское страхование по окончании периода занятости.

Соглашения, на основе которых компания осуществляет пенсионные выплаты сотрудникам, называются *пенсионными планами*. Для составления отчетности по пенсионным планам с установленными взносами и пенсионным планам с установленными выплатами применяется МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам», который дополняет МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

В соответствии с МСБУ (IAS) 19 к вознаграждениям, выплачиваемым по окончании трудовой деятельности, относятся обязательства компании по выплате выходного пособия работникам.

Выходные пособия – пособия, которые выплачиваются в случае расторжения компанией трудового соглашения с работником до достижения им пенсионного возраста или решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов, в обмен на такого рода выплаты.

К прочим долгосрочным вознаграждениям сотрудников относят такие выплаты, как: долгосрочные оплачиваемые отпуска; вознаграждения за выслугу лет; долгосрочные пособия по нетрудоспособности; премии и другие вознаграждения, выплачиваемые через двенадцать месяцев после окончания работ. Долгосрочные вознаграждения признаются как обязательства компании перед работником в размере дисконтированной стоимости планируемых выплат.

В отношении долгосрочных вознаграждений чистая стоимость взносов и премиальный фонд, а также ожидаемый доход на осуществленные взносы признаются компанией как расходы в отчете о прибылях и убытках. Если работник не достигает поставленных целей и премия не выплачивается, сделанные отчисления списываются в отчете о прибылях и убытках как прочие доходы компании.

Стандарт исходит из предположения, что оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам в меньшей степени подвержена неопределенности, чем оценка вознаграждений по пенсионным планам. Поэтому предлагается применение упрощенных методов оценки,

при которых актуарные прибыли и убытки признаются немедленно и в полном объеме без применения 10%-ного коридора. Так же немедленно признается вся стоимость прошлых услуг. Стоимость прошлых услуг вызывает увеличение или уменьшение обязательств по прочим долгосрочным выплатам в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, но возникших в данном отчетном периоде в результате изменения размеров выплат или введения новых.

Компания может использовать любой систематический метод, который приведет к более быстрому признанию актуарных прибылей и убытков, при условии, что и к прибылям, и к убыткам применяется один и тот же метод от периода к периоду.

Выходное пособие выплачивается работнику в результате расторжения трудового договора с ним, по инициативе компании, до приобретения работником права на пенсию и до достижения им пенсионного возраста.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами по МСФО (IFRS) 2 осуществляются по соглашениям с работниками, по которым последние имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных самой компанией или ее материнской компанией. Иная форма соглашений состоит в том, что величина обязательств компании перед работниками зависит от будущей цены долевых инструментов, выпущенных компанией.

МСФО (IFRS) 2 в большей степени ориентирован на компании, использующие схемы вознаграждения руководителей высшего звена на основе акций. Применение этого стандарта необходимо и в тех случаях, когда компании передают собственные акции в обмен на товары или услуги других предприятий. В соответствии со стандартом все платежи с использованием акций отражаются по справедливой стоимости одним из методов – прямым или косвенным.

Прямой метод предполагает оценку справедливой стоимости услуг, оказанных работником компании, или полученных компанией товаров. Определить справедливую стоимость услуг в большинстве случаев не представляется возможным, поэтому следует использовать косвенный метод оценки.

В соответствии с косвенным методом стоимость оказанных сотрудником услуг считается равной справедливой стоимости переданных ему акций или других долевых инструментов на дату согласования сторонами условий сделки.

В отношении вознаграждений, основанных на долевыми инструментах, в отчетности компании должно содержаться описание операций, произошедших в течение периода, по предоставлению долевыми инструментами. Также необходимо отражать условия соглашений, срок их исполнения и способ расчета по ним денежными средствами или долевыми инструментами.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2011. – М.: Аскери – АССА, 2011. – 779 с.
2. Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 149 «Об утверждении Национального стандарта финансовой отчетности 19 «Вознаграждения работникам» (НСФО 19)» // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

УДК 336.225.621.12

### **РАЗЛИЧИЯ В ПОДХОДАХ К РАСЧЕТУ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПО МСФО**

**Снопкова Е. С., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

В последние годы в Республике Беларусь достаточно активно ведется реформирование бухгалтерского и налогового учета в целях его сближения с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Как и во многих странах мира, организации Республики Беларусь уплачивают налог на прибыль.

Для определения порядка учета и отражения в отчетности расходов по налогу на прибыль, а также текущих и будущих налоговых последствий, организации, перешедшие на МСФО, должны руководствоваться МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

МСБУ 12 позволяет более детально раскрыть информацию о налогах на прибыль, объяснить зависимость между расходом по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью, учесть изменения в применяемой учетной ставке в сравнении с предшествующим периодом, рассмотреть расчет налога в условиях объединения бизнеса, а также текущих и отложенных налоговых обязательств и требований.

Для определения базы для расчета налога на прибыль и порядка его расчета организации Республики Беларусь руководствуются Налого-

вым кодексом Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-З и Инструкцией по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 113.

Понятия отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства в Республике Беларусь максимально приближены к нормам МСФО. Однако в настоящее время остаются различия и трудности при определении налогооблагаемой базы и суммы налога на прибыль в связи с требованиями МСФО и нормами, принятыми в Республике Беларусь.

Основной методологической проблемой является превалирование в международном учете экономического содержания операции над ее правовой формой. Другими словами, в учете отражаются любые действия, влияющие на экономическое состояние предприятия вне зависимости от наличия или оформления подтверждающих документов. К трудностям также следует отнести и расхождения в учетных принципах для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Они приводят к тому, что в бухгалтерском учете надо выявить операции, учитываемые иначе в международном учете, и выполнить соответствующие корректировки для определения базы при расчете соответствующего налога на прибыль.

Сравнение основных аспектов, используемых при расчете налогов, представлено в таблице.

**Различия основных аспектов, используемых при расчете налогов  
согласно МСФО и в Республике Беларусь**

МСФО	Республика Беларусь
Определяющим является профессиональное суждение конкретного бухгалтера	Определяющим является требование налогового законодательства
Предназначены для создания потока информации о финансовом положении организации, ее финансовых результатах деятельности, изменениях в финансовой позиции и способности генерировать денежные потоки для собственников, руководства и других пользователей	Предназначен для учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам и сборам (пошлинам)

МСФО	Республика Беларусь
Стандарты отражают экономическую сущность операций, других событий или условий, а не только их юридическую форму, т. е. наличие первичного документа не всегда является основанием для учетных записей	Наличие первичного документа, имеющего юридическую силу, является обязательным для подтверждения доходов и расходов организации для целей налогообложения
Возврат товаров не уменьшает доходы (уменьшается сумма дебиторской задолженности)	Возврат товаров в зависимости от применяемой методики может уменьшать, а может и не уменьшать выручку
Не регламентирован состав расходов организации для расчета бухгалтерской прибыли; понятия убытков и расходов идентичны	Состав расходов организации для расчета суммы налогооблагаемой прибыли регламентирован налоговым законодательством; понятия расходов и убытков для целей налогообложения не совпадают
Расходы организации классифицируются на операционные расходы, прочие расходы (по финансовой и инвестиционной деятельности)	Расходы организации классифицируются на внереализационные расходы и на расходы от реализации продукции, работ и услуг
Курсовые разницы включаются в расходы или доходы организации в полной сумме	Курсовые разницы включаются в состав доходов и расходов в размере, установленном действующим законодательством, и не всегда в полной сумме

Противоречия между порядком расчета налогов, в том числе и налога на прибыль в формате МСФО и бухгалтерским и налоговым учетом Республики Беларусь, возможно устранить только лишь тогда, когда организациям Республики Беларусь будет разрешено при расчете налогов учитывать все расходы, которые они несут, а тем самым достоверно отражать финансовые результаты своей деятельности и следовать требованиям и принципам МСФО.

УДК 661-003.725:657.6:389.6

## **СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ С УЧЕТОМ МСФО**

**Тихонович В. И., студентка**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Термин «классификация» происходит от латинского «*classis*» – разряд и классификация. *Классификация* представляет собой систему соподчиненных понятий какой-либо области знаний или деятельности человека, используемую как средство для установления связей между этими понятиями или классами объектов.

При классификации какой-либо совокупности элементов очень важно правильно выбрать основание (количественный или качественный признак). В зависимости от выбранного признака можно строить разные классификации, используемые для решения самых разнообразных экономических задач.

В международных стандартах введен термин «биологические активы». Биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т. е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем.

В настоящее время данное понятие отсутствует в белорусской практике учета, однако это не означает, что биологические активы как таковые отсутствуют в Республике Беларусь. Аграрное производство в Республике Беларусь представлено двумя ведущими отраслями: растениеводство и животноводство.

В растениеводстве сельскохозяйственные культуры подразделяются на технологические группы: зерновые и зернобобовые (озимые и яровые) культуры, технические культуры, кормовые культуры, овощные культуры.

В животноводстве выделяют следующие виды животных: крупный рогатый скот, овцы, лошади, свиньи и др. Внутри вида выделяются половозрастные группы. Кроме того, животных подразделяют на скот основного стада (рабочий и продуктивный) и молодняк животных на выращивании и откорме.

Согласно МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» биологические активы следует подразделить на группы и разграничить потребляемые

и плодоносящие (продуктивные) либо зрелые и незрелые биологические активы, в зависимости от ситуации.

Например, в отчетности можно сначала раскрыть информацию о балансовой стоимости биологических активов в разрезе потребляемых и плодоносящих биологических активов по каждой группе, а далее представить ее в дополнительной разбивке между зрелыми и незрелыми активами. Такое разграничение обеспечивает информацию, которая может оказаться полезной при оценке распределения во времени будущих потоков денежных средств.

Состав биологических активов многообразен. По нашему мнению, в МСБУ(IAS) 41 «Сельское хозяйство» приведена неполная классификация биологических активов.

Поэтому биологические активы предприятия рекомендуем классифицировать по таким группировочным признакам, как:

- 1) продолжительность использования активов или подготовки к использованию по назначению;
- 2) зрелость;
- 3) возможность многократного получения экономических выгод.

По продолжительности использования или длительности периода подготовки к использованию биологические активы следует подразделять на долгосрочные и текущие.

Долгосрочными целесообразно называть биологические активы, которые могут быть использованы (в предприятии или переданы другим) в период, превышающий год, или требующие длительного периода подготовки к использованию по назначению.

В свою очередь, по признаку возможности получения экономической выгоды долгосрочные биологические активы могут быть подразделены на используемые (эксплуатационные) и находящиеся в стадии подготовки к использованию по назначению.

По группировочному признаку «зрелость» биологические активы следует подразделять на зрелые и незрелые.

По определению МСБУ(IAS) 41 «Сельское хозяйство» и в справочнике по разъяснению МСБУ(IAS) 41 зрелыми являются те биологические активы, которые достигли необходимых кондиций для уборки урожая (в случае потребительских активов) или которые способны быть убранными периодически (в случае воспроизводства).

Эти определения, на наш взгляд, не достаточно охватывают результаты использования по назначению биологических активов вообще. Следует признать, что в Республике Беларусь рабочий скот использу-

ется в качестве живой тягловой силы. Поэтому такие активы, в основном, способствуют получению экономических выгод в виде оказанных услуг.

Кроме того, если биологические активы зрелые, значит, они должны быть использованы по назначению: для получения продукции и (или) дополнительных биологических активов или для оказания услуг. С учетом этого рассматриваемое определение можно сформулировать так: зрелыми являются биологические активы, которые полностью достигли своего развития и подготовлены для использования по назначению.

При классификации текущих биологических активов в животноводстве на зрелые и незрелые, на наш взгляд, между ними вряд ли можно провести четкую грань. Например, поросят, ягнят, рыбу, молодняк кроликов и др. продают или забивают на мясо (продукцию) и без достижения ими необходимых кондиций. Как видно, сельскохозяйственную продукцию можно получить и от незрелых биологических активов.

По признаку «возможности многократного получения экономических выгод» биологические активы можно подразделить на потребляемые и плодоносящие.

В соответствии с МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» потребляемыми являются биологические активы, которые подлежат уборке в качестве сельскохозяйственной продукции или продажи в качестве биологических активов.

Если это определение оставить без изменений, то в состав потребляемых биологических активов следует включить все биологические активы. Если актив не подлежит уборке, т. е. он незрелый, значит, его можно продавать.

На наш взгляд, чтобы установить хотя бы условное разграничение, целесообразно потребляемыми считать зрелые биологические активы, от которых можно получить сельскохозяйственную продукцию однократно, и незрелые биологические активы, которые могут быть проданы.

Предлагаемая классификация биологических активов, по нашему мнению, необходима:

- для аналитического учета наличия и движения биологических активов;
- определения методов их оценки при первоначальном признании и в период их использования;

- для получения полной информации о стоимости биологических активов, отраженной в финансовой отчетности с соблюдением степени ликвидности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов, Р. А. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 2(200). – С. 2–12.
2. Алешкевич, О. П. Международные стандарты финансовой отчетности / О. П. Алешкевич. – Минск: Информ-пресс, 2013. – 92 с.
3. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 483 с.

УДК 629.4.084:006.032(575.4)

### **УЧЕТ ЗАПАСОВ ПО МСФО И НСФО ТУРКМЕНИСТАНА**

**Хаджиев С. С., Язмухаммедова А. Д., студенты**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В большинстве компаний запасы составляют значительную часть оборотных активов, отраженных в балансе. От того, насколько верно ведется учет запасов и их стоимости, во многом будет зависеть правильность отражения финансового положения компании и ее прибыли.

Учет запасов по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСБУ (IAS) 2 «Запасы». Первая редакция этого стандарта была принята в 1975 г., за это время в стандарт несколько раз вносились изменения, его последняя версия утверждена в декабре 2008 г.

В новой редакции МСБУ (IAS) 2 пересмотрены методы, применимые для расчета себестоимости запасов, а также вопросы учета курсовых разниц. Метод LIFO (последнее поступление – первый отпуск) исключен из методов, разрешенных для оценки стоимости запасов, поскольку признано, что его использование может привести к искажению показателей отчетности и некорректному отражению затрат компании. Также существенными изменениями стали запрет на включение курсовых разниц по операциям в иностранной валюте в стоимость запасов и изменение требований к раскрытию информации в финансовой отчетности. Новая редакция стандарта вступила в силу с 1 января 2009 г. Вместе с МСБУ (IAS) 2 «Запасы» при составлении финансовой

отчетности по международным стандартам необходимо применять ПККИ (SIC) 1 «Различные формулы расчета себестоимости запасов».

В соответствии с МСБУ (IAS) 2 запасами признаются:

- активы, предназначенные для продажи и прошедшие предпродажную подготовку (готовая продукция и товары);
- материалы, используемые в процессе производства;
- активы, находящиеся в процессе производства для последующей продажи (незавершенное производство).

В компаниях сферы услуг запасы включают стоимость услуг, для которых «компания еще не признала соответствующую величину дохода».

В компаниях, оказывающих услуги, под запасами подразумевается стоимость незавершенных проектов.

Стоимость запасов оценивается по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости (себестоимости) или чистой стоимости реализации. Себестоимость запасов в соответствии с МСБУ (IAS) 2 включает все затраты, связанные с приобретением, созданием (обработкой) и приведением запасов в требуемое состояние. К затратам на приобретение относятся стоимость покупки, импортные пошлины и невозмещаемые налоги, а также стоимость транспортировки и погрузочно-разгрузочных работ, непосредственно связанных с приобретением запасов. Затраты по займам на приобретение запасов также могут быть отнесены на их первоначальную стоимость согласно МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам». Это допустимо в том случае, если подготовка таких запасов к предполагаемому использованию или продаже требует значительного времени.

В соответствии с альтернативным подходом, предлагаемым МСБУ (IAS) 23, затраты по займам, непосредственно относящимся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, капитализируются путем включения их в стоимость этого актива. В данном случае под квалифицируемыми подразумеваются активы, на доведение которых до состояния пригодности к использованию по их назначению (или пригодности к продаже) требуется значительное время.

Другая группа издержек, которые должны быть отнесены на первоначальную стоимость запасов, – производственные затраты (обработка). К ним относятся расходы по созданию единицы запасов, например, прямые затраты труда. В стоимость запасов также включаются

косвенные издержки компании, необходимые для создания единицы готовой продукции.

Себестоимость израсходованных запасов по МСБУ (IAS) 2 определяется с использованием методов: специфической идентификации; FIFO (первое поступление – первый отпуск); средневзвешенной стоимости.

Приказом Министерства финансов Туркменистана от 8 февраля 2012 г. № 12-Ö утвержден НСФО 7 «Запасы», который вступил в силу с 1 января 2013 г.

Настоящий стандарт разработан в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы», за исключением следующего:

- некоторые пункты откорректированы для большей ясности;
- оценка запасов по чистой стоимости возможной реализации государственными коммерческими предприятиями предусмотрена в исключительных случаях по решению Кабинета Министров Туркменистана;
- сокращены и упрощены некоторые пункты поясняющего характера.

УДК 657

## **ПЕРЕХОД РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ К МСФО: ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ МЕЖДУ УЧЕТНЫМИ СИСТЕМАМИ И ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА**

**Шарова М. А., студентка**

*Научный руководитель Шаповалова М. Н., ассистент, магистр экон. наук*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

Основной тенденцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь является формирование единой методологии, объединяющей в себе принципы бухучета, методы формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и приближение их к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

С учетом принципов МСФО в Республике Беларусь разработаны национальные стандарты финансовой отчетности, которые имеют свои особенности и различия. Содержание отчетности, сформированной по требованиям МСФО, направлено на объективное раскрытие информации о финансовом положении организации. Отчетность Республики

Беларусь содержит информацию, необходимую для исчисления налогов.

Сравнительная характеристика порядка представления бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь и согласно МСФО представлена в таблице.

**Сравнительная характеристика порядка составления и представления бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь и согласно МСФО**

Отчетность по национальным стандартам	Отчетность по МСФО
<b>Формы представления бухгалтерского баланса и других отчетов</b>	
Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 утверждены типовые формы отчетности, которые обязательны в использовании для всех организаций	МСФО не устанавливают обязательные формы финансовой отчетности, а прописывают только набор статей, которые должны быть отражены в отчетности
<b>Форма бухгалтерского баланса</b>	
Бухгалтерский баланс имеет горизонтальный вид	Бухгалтерский баланс может иметь как горизонтальную, так и вертикальную форму
<b>Размещение статей в балансе</b>	
Бухгалтерский баланс содержит данные на начало и конец отчетного периода, которые размещены в порядке возрастания ликвидности (активы) и в порядке снижения постоянности (пассивы)	МСФО не дают четких указаний относительно последовательности, в соответствие с которой данные должны отображаться в балансе. МСФО только предлагают минимальный перечень статей, которые следует отобразить в балансе
<b>Определение бухгалтерской (финансовой) отчетности</b>	
Бухгалтерская отчетность – система показателей, содержащая информацию о результатах хозяйственной деятельности и финансовом положении организации	Финансовая отчетность – это структурированное предоставление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации
<b>Состав бухгалтерской отчетности</b>	
Годовая бухгалтерская отчетность включает: - бухгалтерский баланс - отчет о прибылях и убытках - отчет об изменении капитала - отчет о движении денежных средств - приложение к бухгалтерскому балансу - отчет о целевом использовании полученных средств - пояснительная записка	Финансовая отчетность состоит из следующих компонентов: - отчет о финансовом положении - отчет о прибылях и убытках - отчет об изменении в собственном капитале - отчет о движении денежных средств - примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики, и прочие пояснительные примечания

Отчетность по национальным стандартам	Отчетность по МСФО
<b>Отчетный период</b>	
Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания по 31 декабря включительно	В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» финансовая отчетность должна представляться, как минимум, ежегодно, однако необязательно отчетный год должен начинаться с 1 января и заканчиваться 31 декабря
<b>Срок представления отчетности</b>	
Срок представления – в течение 90 дней по окончании года	Срок представления – в течение 6 месяцев с отчетной даты
<b>Методы количественной оценки активов</b>	
В Республике Беларусь используются методы первоначальной и восстановительной стоимости	В МСФО признаются методы: первоначальная стоимость; восстановительная стоимость; чистая стоимость; приведенная стоимость
<b>Оценка запасов</b>	
Запасы оцениваются по себестоимости	Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации
<b>Учет недостач и потерь от порчи ценностей</b>	
Недостачи и потери от порчи имущества отражаются в активе баланса до тех пор, пока не будет принято решение о способе их списания	Недостачи и потери от порчи ценностей списываются с баланса, если от их использования не ожидается получение выгод в будущем
<b>Методы признания выручки от реализации товаров, работ, услуг</b>	
<b>Выручка от реализации товаров, работ, услуг отражается по моменту отгрузки</b>	
<b>Оценка финансовых обязательств</b>	
Обязательства признаются в сумме, указанной в договоре. Обязательства не подлежат переоценке	При первоначальном признании финансового обязательства его оценивают по справедливой стоимости на дату сделки. В последующие периоды организация должна признавать любые расходы по данному обязательству

Сложности применения МСФО в Республике Беларусь вытекают из отличий мировых стандартов и системы бухгалтерского учета и отчетности. МСФО не являются сводом строгих, детальных правил ведения отчетности. Это набор принципов и требований. Подход к их реализации специалисты определяют сами, исходя из конкретной экономической ситуации, сущности сделки. В сложившейся белорусской практике предусмотрено четкое регулирование всего учетного процесса.

Главная проблема перехода к МСФО – незаинтересованность бухгалтерского сообщества и недостаток квалифицированных кадров. В высших учебных заведениях данному вопросу не уделяется должное внимание. Для решения этой проблемы необходимо обеспечить подготовку достаточного количества квалифицированных бухгалтеров и аудиторов, понимающих концепции и правила формирования информации в бухгалтерском учете и отчетности, владеющих современными навыками ведения бухгалтерского учета, подготовки отчетности.

Основными проблемами перехода Республики Беларусь к МСФО являются: незавершенность реформирования национального учета с МСФО, ненадлежащее понимание и применение существующих стандартов бухгалтерского учета.

Внедрение МСФО упростит выход на рынок, будет способствовать снижению затрат на привлечение капитала. Отчетные показатели, сформированные согласно МСФО, делают отчетность понятной для зарубежных инвесторов. Тем самым укрепляется уверенность западных инвесторов в том, что вложения капитала в организации застрахованы от риска быть напрасно истраченными.

Таким образом, составление финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО позволяет предоставить точную и полезную информацию о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств широкому кругу лиц для принятия управленческих, инвестиционных и иных решений. Применение МСФО является отражением перехода белорусской экономики на качественно новую ступень развития.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бугаев, А. С. Проблемы введения учета и отчетности по МСФО для налоговых служб / А. С. Бугаев // МСФО. – 2012. – № 1. – С. 17–19.
2. Сайт науки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zdos.ru/nauka/>.
3. Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 48 «Об утверждении методических рекомендаций о порядке трансформации отечественной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующий международным стандартам финансовой отчетности и перечня организаций, обязанных составлять бухгалтерскую отчетность, соответствующую международным стандартам финансовой отчетности» [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
4. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и отчетности / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

УДК 330.142:657.471

## **СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ В ФОРМАТЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Шарова М. А.**, студентка

*Научный руководитель Шаповалова М. Н., ассистент, магистр экон. наук*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Мировые рынки капитала нуждаются в финансовых отчетах, которые соответствовали бы высоким стандартам финансовой отчетности, последовательно применяемых международными компаниями. В то же время существующие различия между национальными и международными стандартами делают невозможным сопоставление рынков, разделенных государственными границами. Специалисты давно прогнозируют, что если страны примут МСФО, то функционирование финансовых систем улучшится, вероятность и интенсивность кризисов может снизиться.

Опыт зарубежных стран показывает, что бухгалтерский учет является основой финансового состояния и понятия бухгалтерской и финансовой отчетности имеют разное значение. Так, финансовая отчетность или бухгалтерская отчетность, содержащая информацию о финансовом положении, движении капитала и денежных средств, результатах деятельности предприятия за отчетный период, составляется по данным бухгалтерского учета с использованием МСФО. Законодательством Республики Беларусь определено, что финансовая отчетность по МСФО формируется на базе бухгалтерской отчетности, составленной согласно требованиям отечественного законодательства, путем применения метода трансформации (перегруппировки) статей бухгалтерского баланса и отчета о прибыли и убытках, внесения необходимых корректировок и применения профессиональных суждений.

Международное регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности осуществляется с целью установления единых правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, обязательных для всех предприятий.

Составление бухгалтерской отчетности отечественных предприятий согласно с МСФО возможно двумя способами: ведением параллельного учета по МСФО в течение всего отчетного периода; исполь-

зованием трансформации финансовой отчетности, составленной в соответствии с отечественным законодательством, в отчетность по МСФО на конец отчетного периода.

Выбор метода трансформации наиболее оптимален для применения в республике, так как по своей структуре национальная бухгалтерская отчетность соответствует требованиям МСФО. Тогда общая стратегия трансформации бухгалтерской отчетности на отечественном предприятии может быть следующей:

- 1) разработать учетную политику, основанную на принципах и методах МСФО;
- 2) создать рабочий план счетов, предусмотрев составление соответствующих корректировочных и реклассифицирующих бухгалтерских записей;
- 3) разработать методику корректировки порядка отражения отдельных элементов учета в бухгалтерской отчетности по МСФО с учетом отраслевой и индивидуальной специфики предприятия;
- 4) скорректировать содержание форм бухгалтерской отчетности для конкретного предприятия с учетом требований МСФО;
- 5) автоматизировать процесс трансформации.

Об итогах реформы отечественного бухгалтерского учета в направлении перехода на МСФО различными авторами дается как отрицательная, так и положительная оценка. Обобщив все мнения отечественных экономистов о состоянии современного белорусского бухгалтерского учета и аудита, можно выделить следующие основные проблемы перехода на МСФО:

- 1) незавершенность реформирования и непоследовательность проведения гармонизации национального бухгалтерского учета с МСФО;
- 2) увеличение разрыва между бухгалтерским и налоговым учетом;
- 3) в развитии бухучета нет достаточной заинтересованности отечественного бизнеса.

Вместе с тем предприятия получают ряд преимуществ при переходе на МСФО: снижение издержек предприятий на ведение «тройной» отчетности; раскрытие в финансовой отчетности экономической сущности бизнес-процессов; предоставление зарубежным инвесторам понятной им информации, что облегчает доступ к мировым рынкам капитала; повышение инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности как отдельных предприятий, так и экономики страны в целом.

По мнению экспертов европейской комиссии, конвергенция национальной учетной системы с МСФО должна включать пять этапов. На первом этапе следует определить общественно значимые организации, обязанные представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО. На втором – принять новый закон, закрепляющий использование принципов МСФО. На третьем этапе разработать методологический документ с описанием критериев признания, оценки, классификации элементов и раскрытия информации по ним в финансовой отчетности. Четвертый этап предполагает разработку правил по регулированию форм и содержания бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, примечаний к финансовой отчетности. Пятый этап – создание системы профессиональной подготовки специалистов по МСФО. Однако данные пять этапов не позволяют достаточно полно провести саму процедуру трансформации отчетности, поэтому данный процесс следует разбить на девять этапов. Таким образом, процесс перевода бухгалтерской отчетности на МСФО можно разделить на три блока:

1-й блок – анализ бухгалтерской информации предприятия и составление пробных балансов включает: этап анализа учетной политики и состояния бухгалтерского учета на предприятии; этап составления пробных балансов на начало и конец отчетного периода; этап анализа счетов оборотно-сальдовой ведомости и подготовки рабочих документов;

2-й блок – составление корректировочных проводок и реклассификация счетов включает: этап составления корректировочных проводок; этап включения корректировочных проводок в рабочие таблицы; этап реклассификации счетов в соответствии с международными стандартами;

3-й блок – подготовка финансовых отчетов в формате МСФО включает: подготовку отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО; составление отчета о движении денежных средств; подготовку форм бухгалтерской отчетности и пояснений к ним.

При этом необходимость формирования отчетности по международным стандартам для предприятий создает дополнительные сложности, определяемые отсутствием взаимоувязки между учетными данными в информационных системах отечественных организаций и соответствующими полями в формах отчетности по МСФО. Возможными вариантами организации такой взаимосвязи могут быть: ручная выборка необходимой информации; смешанный вариант, предполага-

ющий наличие таблиц взаимосвязки, ручные расшифровки и корректировки при формировании отчетности.

В настоящее время отечественной отчетности не хватает не совсем простых, но достаточно важных параметров: желаемой прозрачности, абсолютной понятности, четкой системы идентифицированных терминов и понятий, адаптированных к международным, логики (включая экономическую), связи с международными правовыми нормами, защиты интересов собственников, сопоставимости данных, реальных принципов оценки и методологии переоценок активов, непредвзятости ведения бухгалтерского учета, отражения хозяйственных операций в соответствии с их сущностью и экономической реальностью. Поэтому изучение западной учетной методологии, изложенной в МСФО, поможет осуществлять на отечественных предприятиях ведение учета по западным моделям и составление отчетности на их основе.

УДК 336.1:006.3(476)

## **СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ АСПЕКТОВ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПО МСФО**

**Шепелевич А. И., студентка**

*Научный руководитель Рубаник А. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Предприятия Республики Беларусь по результатам своей хозяйственной деятельности должны составлять годовую бухгалтерскую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством, – промежуточную (квартальную, месячную). Отдельные предприятия должны составлять консолидированную отчетность.

Консолидированная отчетность в Республике Беларусь составляется по группе предприятий (хозяйственной группе, холдингу, хозяйственному обществу и его унитарным предприятиям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам, унитарному предприятию и его дочерним унитарным предприятиям) как отчетность единого предприятия.

Порядок представления и состав бухгалтерской отчетности регламентируются Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности». Предприятия также должны при составлении отчетности руководствоваться постановлением Ми-

нистерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 «Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности», а также с 1 января 2015 г. Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46.

В национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности (НСБУ) содержатся требования, которые должны соблюдаться при составлении консолидированной отчетности предприятия Республики Беларусь. НСБУ максимально приближен к требованиям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), однако имеется и ряд отличий в отдельных положениях стандартов.

Порядок и сроки представления консолидированной отчетности в Республике Беларусь устанавливаются собственником имущества (учредителями, участниками), предприятиями и иными лицами, уполномоченными на получение консолидированной отчетности, или учредительными документами этого предприятия.

Консолидированная отчетность составляется материнским предприятием.

Материнское предприятие – управляющая компания холдинга; хозяйственное общество, имеющее унитарные предприятия и (или) дочерние хозяйственные общества и (или) зависимые хозяйственные общества; унитарное предприятие, имеющее дочерние унитарные предприятия.

Дочернее предприятие – дочерняя компания холдинга, унитарное предприятие хозяйственного общества, дочернее хозяйственное общество, дочернее унитарное предприятие.

Порядок составления консолидированной финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с международными стандартами, принципы консолидации и руководство по измерению неконтролирующих долей участия, потенциальных прав голоса и порядку учета при потере контроля определяются МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», который стал обязательным к применению с 1 января 2013 г.

В соответствии с МСФО 10 консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как

активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

Исходя из этого определения, группу образуют материнское предприятие и его дочерние предприятия.

Единственным необходимым и достаточным условием консолидации является наличие контроля.

В соответствии с МСФО 10 предприятия перед составлением консолидированной отчетности должны провести оценку контроля.

Контроль существует только тогда, когда инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, и имеет возможность влияния на доход с помощью осуществления своих полномочий в отношении объекта инвестиций. Объект инвестиций обозначает компанию, которая является или может потенциально являться дочерней компанией по отношению к компании, представляющей финансовую отчетность.

Необходимость составления консолидированной финансовой отчетности согласно требованиям МСФО вызвана главным образом значением отчетности для ее пользователей, к которым в первую очередь относятся существующие и потенциальные инвесторы.

Сравнив основные аспекты представления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО, хочется отметить, что в национальных стандартах Республики Беларусь в отношении определения материнского и дочернего предприятия не содержится основное обязательное требование наличия контроля и условий его признания.

УДК 336.126:006.032(476)

## **ПОРЯДОК ВВЕДЕНИЯ В ДЕЙСТВИЕ И РАСПРОСТРАНЕНИЯ МСФО В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Шипко С. Ф.**, студентка

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В современных условиях значительно возросли требования к единообразному толкованию и представлению финансовой отчетности. В ближайшем будущем ведение бизнеса на международном уровне будет невозможно без унификации учетных финансовых стандартов, применяемых вне зависимости от отраслевой среды и региона хозяй-

ствования. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) признаны во всем мире как эффективный инструмент для предоставления полной и понятной информации о деятельности компаний [1].

С 1 января 2014 года вступил в действие новый Закон от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]. Именно этот документ определяет правовые и концептуальные основы ведения бухгалтерского учета в нашей стране, а также требования к составу и порядку представления финансовой отчетности. 2014 год был первым годом действия нового закона, в преддверии составления годовой бухгалтерской отчетности за 2014 год и разработки и утверждения учетной политики предприятий на 2015 год.

Законом закреплён порядок введения в действие и распространения МСФО в Республике Беларусь. Основные новации состоят в следующем.

МСФО вводятся в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов Советом Министров совместно с Национальным банком в установленном ими порядке. При введении в действие МСФО определяются особенности их применения на территории Республики Беларусь.

Настоящим Законом введен новый вид нормативного правового акта – национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности (НСБУ). Необходимость введения такого термина объясняется тем, что даже при ориентации системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь на принципы МСФО следует учитывать и особенности национальной экономики.

В Республике Беларусь в настоящее время разработаны и утверждены отдельные национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности (НСБУ), соответствующие требованиям МСФО.

Так, например, постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», который составлен с учетом требований МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Введенные в действие нормативные правовые акты подлежат официальному опубликованию в соответствии с законодательством Республики Беларусь, а также размещению на официальном сайте Министерства финансов в компьютерной сети Интернет.

Общественно значимые организации (за исключением банков) обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Банки обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную или индивидуальную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности должна быть:

- представлена в Министерство финансов (банк – Национальный банк) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным;
- размещена на официальном сайте общественно значимой организации в глобальной компьютерной сети Интернет не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

Следует отметить, что в современных условиях роль финансовой отчетной информации предприятий и ее влияние на общую экономическую ситуацию возросли многократно. Недавнее манипулирование учетными данными крупных международных компаний привело к значительным потрясениям на мировом финансовом рынке. Именно поэтому при составлении бухгалтерской отчетности так важно следовать установленным Законом правилам, что позволит повысить эффективность всего учетного процесса и обеспечит пользователей достоверной финансовой информацией.

С учетом сказанного признание МСФО в Республике Беларусь как основополагающих для формирования прозрачной и достоверной отчетности является важным шагом для привлечения в страну крупного инвестиционного капитала, улучшения взаимоотношений с иностранными партнерами, увеличения числа современных проектов.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алешкевич, О. П. Международные стандарты финансовой отчетности / О. П. Алешкевич. – Минск: Информ-пресс, 2013. – 92 с.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2025.

УДК 631.151.3:637.1

## **ПРИМЕНЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ПРАВИЛ ПРИ УЧЕТЕ СДЕЛОК ХЕДЖИРОВАНИЯ**

**Шмуйло М. И., студент**

*Научный руководитель* **Оксанич Е. А., канд. экон. наук, доцент**  
ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»,  
г. Краснодар, Россия

В настоящее время концепция учета хеджирования рассматривается в соответствии МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Нередко компании сталкиваются со сложностями в процессе учета подобных сделок, что вызвано многообразием инструментов хеджирования, существованием различных методов их первоначальной и последующей оценки, а также определением эффективности сделок. В этой статье рассмотрим основные положения стандарта, а также конкретные примеры учета операций.

Если компания не применяет специальные правила учета хеджирования в отношении какого-либо производного финансового инструмента, то согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» она должна учитывать такие финансовые инструменты в составе категории финансовых инструментов по справедливой стоимости. В этом случае справедливая стоимость производного инструмента будет отражаться в бухгалтерском балансе в составе активов, если она положительна, и в составе обязательств, если она отрицательна. Изменения в справедливой стоимости будут отражаться в отчете о прибылях и убытках. Однако это может вызвать высокую волатильность отчетных результатов [1].

Поэтому МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» разрешает откладывать признание прибылей или убытков по производным инструментам, которые компания использует для целей хеджирования. Для этого применяют специальные правила учета операций хеджирования. Данные правила отличаются от обычных требований МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» в части оценки. Поэтому применять их можно лишь при соблюдении строгих требований в отношении документирования и проверки эффективности сделок хеджирования.

В первую очередь при осуществлении сделки хеджирования предприятие должно подготовить письменную документацию по ней.

Там нужно указать:

- что является инструментом хеджирования, объектом хеджирования, риском, в отношении которого осуществляется хеджирование;
- какова цель управления риском и что представляет собой стратегия хеджирования;
- способы оценки эффективности инструмента хеджирования, а также обозначить их перспективное и ретроспективное применение.

Во-вторых, нужно обосновать эффективность хеджирования и то, что эффективность сделки можно надежно оценить. Это подразумевает возможность точного определения справедливой стоимости инструмента хеджирования и справедливой стоимости объекта хеджирования с учетом риска, в отношении которого осуществляется хеджирование.

В отношении документации хеджирования стандарт не определяет какой-либо конкретной ее формы. Другими словами, приемлема любая форма, в случае если она удовлетворяет описанным выше требованиям.

При этом эффективность хеджирования нужно проверять в течение всего периода, а сама эффективность должна быть высокой. В МСФО (IAS) 39 говорится, что инструмент можно назвать высокоэффективным в случае, когда изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования и изменение справедливой стоимости объекта хеджирования соотносятся в диапазоне от 80 до 125 %.

Под *объектом хеджирования* понимают базовый объект, подверженный конкретному финансовому риску, против которого осуществляется хеджирование. Объектом хеджирования может быть отдельный признанный актив или обязательство, непризнанное принятое твердое обязательство, планируемая сделка с высокой вероятностью совершения или чистая инвестиция в зарубежное предприятие. В случае хеджирования планируемой сделки необходимо, чтобы вероятность ее реализации была высокой. Также требуется, чтобы результаты планируемой сделки были действительно подвержены риску, влияющему на прибыли или убытки предприятия.

В качестве инструментов хеджирования можно использовать все производные инструменты, в том числе отделяемые встроенные производные инструменты, а также различные типы внебиржевых контрактов как простых, так и сложных. К простым инструментам можно отнести фьючерсные, форвардные контракты, опционы, сделки своп. Примерами сложных сделок могут служить некоторые договоры на

покупку либо продажу активов, некоторые договоры страхования, встроенные инструменты.

Согласно пункту 9 МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» производный инструмент – это финансовый инструмент или иной договор, стоимость которого меняется в соответствии с изменением какой-либо переменной величины, лежащей в его основе, и для приобретения которого требуются сравнительно небольшие чистые первоначальные инвестиции. При этом договор может быть производным инструментом как в случае если расчеты по нему допускаются в нетто-величине, так и в случае если он предусматривает расчеты в полной сумме взаимных обязательств.

Но есть ряд ограничений в отношении таких инструментов. Так, производный инструмент не может быть инструментом хеджирования на период меньший, чем период времени, остающийся до наступления срока его погашения.

Кроме того, производный инструмент необходимо классифицировать как инструмент хеджирования целиком. Другими словами, нельзя определить в качестве такого инструмента отдельные компоненты производного инструмента.

Непроизводные инструменты можно использовать как инструменты хеджирования только в сделках хеджирования валютных рисков.

Хеджируемые риски – это конкретный финансовый риск, связанный с объектом хеджирования, которому подвергается предприятие и в отношении которого оно осуществляет хеджирование. При этом хеджируемый риск должен оказывать влияние на финансовые результаты предприятия за период. Специальные правила учета хеджирования компании применяют на добровольной основе. При этом возможность применения таких специальных правил нужно рассматривать для каждой операции хеджирования.

В зависимости от того, какие риски страхует компания, существует три модели учета операций хеджирования. Компания может хеджировать:

- риск изменения величины потока денежных средств;
- риск изменения справедливой стоимости;
- риск изменения обменного курса иностранной валюты в отношении чистой инвестиции в зарубежное предприятие.

В случае эффективности хеджирования результат переоценки признают в составе прочей совокупной прибыли и отражают в составе собственного капитала. В части, где инструмент неэффективен (если

такое случается), изменения нужно признавать в составе прибыли и убытка за период.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Оксанич, Е. А. Сущность, содержание и смысловое наполнение основных форм отчетности согласно МСФО / Е. А. Оксанич, М. С. Рыбьянцева // Политемат. сетевой электрон. науч. журн. Кубан. гос. аграр. ун-та. – 2011. – № 71. – С. 230–249.

УДК 631.115:336.144.2(575.4)

### **ОТРАЖЕНИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТУРКМЕНИСТАНА В СОПОСТАВЛЕНИИ С МСФО**

**Язмухаммедова А. Д., студентка**

*Научный руководитель Сидоренкова А. Г., ст. преподаватель*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В силу принятых в Туркменистане принципов и методов ведения учета бухгалтерская отчетность значительно отличалась от той, которая составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) в других странах.

В настоящее время на основе действующих МСФО разработаны и утверждены национальные стандарты финансовой отчетности (НСФО). Нормативные правовые документы по переходу на НСФО были подготовлены Министерством финансов Туркменистана и зарегистрированы Министерством юстиции Туркменистана. Данные документы подлежат применению всеми предприятиями, организациями, учреждениями (кроме банковских учреждений) с 1 января 2013 г. поэтапно, с 1 января 2014 г. полностью.

В экономике Туркменистана значительная роль принадлежит отрасли сельского хозяйства. В связи с этим на основе МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» разработан и утвержден НСФО 11 «Сельское хозяйство».

Целью МСБУ (IAS) 41 и НСФО 11 является установление порядка учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности.

Сельскохозяйственная деятельность – это осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их реализации или переработки в сельскохозяйствен-

ную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Объектами применения НСФО 11 являются:

- биологические активы;
- сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора;
- государственные субсидии, рассматриваемые в настоящем стандарте.

НСФО 11 не применяется:

- к землям сельскохозяйственного назначения (НСФО 8 «Основные средства» и НСФО 10 «Инвестиционное имущество»);
- нематериальным активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (НСФО 9 «Нематериальные активы»).

Цель и объекты применения стандартов финансовой отчетности Туркменистана для предприятий, занимающихся сельскохозяйственной деятельностью, полностью совпадают с требованиями МСБУ (IAS) 41.

НСФО 11 применяется для учета сельскохозяйственной продукции (т. е. продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора).

В данном стандарте не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, так как такая переработка не относится к сельскохозяйственной деятельности, согласно определению, приведенному ранее. Для последующего учета сельскохозяйственной продукции и продукции переработки применяется НСФО 7 «Запасы» или иной применимый стандарт.

На основе НСФО 11 предприятие должно оценивать сельскохозяйственную продукцию в момент ее получения (сбора) по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию. Настоящий стандарт отражает ту точку зрения, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции в момент ее получения (сбора) всегда можно надежно определить. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться НСФО 7 «Запасы» или иной применимый стандарт.

Сельскохозяйственная продукция, являющаяся государственным заказом, оценивается по фиксированным ценам, установленным государством за вычетом расходов на реализацию.

По НСФО 11 биологический актив – это живущее животное или растение.

В момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить.

Предприятия часто заключают договоры на реализацию своих биологических активов или сельскохозяйственной продукции в какой-то момент в будущем. Договорные цены не обязательно являются базой при определении справедливой стоимости, поскольку справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен того рынка, на котором заключили бы сделку покупатель и продавец, желающие совершить такую сделку. Соответственно, наличие какого-либо договора не влечет за собой корректировку справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции.

В случае если справедливую стоимость биологического актива невозможно надежно оценить, то он оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения только в момент первоначального признания. Если предприятие ранее оценивало какой-либо биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, то оно продолжает оценивать данный биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию вплоть до момента его выбытия.

Сопоставляя требования НСФО 11 и МСБУ 41 в части признания и оценки сельскохозяйственной продукции и биологических активов, можно сделать вывод о том, что они совпадают, однако в связи с особенностями экономики Туркменистана есть отличия в оценке сельскохозяйственной продукции, являющейся государственным заказом, также исключены положения относительно определения справедливой стоимости на основе дисконтированной стоимости ожидаемых от биологического актива чистых денежных потоков.

НСФО 11 предъявляет определенные требования к отражению финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности в отчете о прибылях и убытках.

При этом необходимо учесть, что прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, а также в результате изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на реализацию, включаются в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

Убыток при первоначальном признании биологического актива может возникать в связи с тем, что при определении справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на реализацию эти расходы могут быть больше справедливой стоимости. Прибыль может возникать при первоначальном признании биологического актива, как, например, в момент рождения теленка.

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции, по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции, являющейся государственным заказом, учитываются в статьях доходов или расходов будущих периодов соответственно и включаются в состав прибыли или убытка по мере реализации сельскохозяйственной продукции.

В национальных стандартах финансовой отчетности сельскохозяйственных предприятий Туркменистана учтены особенности формирования финансовых результатов от реализации сельскохозяйственной продукции в счет госзаказа.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алборов, Р. А. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 2(200). – С. 2–12.

### **Секция 3. ПРИМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ В ЭКСПЕРТНОЙ ПРАКТИКЕ**

УДК 340.6:658.152

#### **СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

*Агеенко К. В., студентка*

*Научный руководитель Шаповалова М. Н., ассистент, магистр экон. наук*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Организации в своем обращении имеют денежные средства, которые могут храниться в кассе и на счетах в банках. Они являются главным средством оплаты за товары, работы и услуги. Денежные средства подвергаются хищению, в результате чего возбуждается уголовное дело и ведется расследование по поводу хищения денежных средств, а также в случаях их фальсификации и подлогах в оформлении денежных операций.

Судебная экспертиза – исследование, проводимое экспертом в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством, для установления по материалам уголовного, гражданского или арбитражного дела фактических данных и обстоятельств.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является сложным и единственным следственным действием, в котором этап исследования осуществляет эксперт-бухгалтер.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы денежных средств – хозяйственные операции, отраженные в первичных документах и учетных регистрах и ставшие объектом расследования или судебного разбирательства, относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем или судом.

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы – это источники информации. Они подразделяются на бухгалтерские документы и другие материалы уголовного или гражданского дела.

К бухгалтерским документам относятся: расходные и приходные кассовые ордера, кассовая книга, журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, объявления на взнос наличными, авансовые отчеты, денежные чеки, расчетные чеки, журналы-ордера по

счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета», мемориальные ордера, машинограммы, отчетность (балансы с приложениями, статистические отчеты); инвентаризационные описи и сличительные ведомости. К другим материалам дела относятся: акты ревизий и обследований, справки, выписки и уведомления различных организаций, неофициальная документация, протоколы следственных и судебных действий, заключения экспертов других специальностей.

Последовательность и методика документальной экспертизы кассовых и банковских операций зависит от содержания правонарушения, характера совершаемых кассовых и банковских операций и формулировки поставленных вопросов. При экспертизе кассовые и банковские операции целесообразно проверять сплошным методом.

При экспертном исследовании кассовых и банковских операций применяют следующие методы документальной проверки:

- соблюдение документального оформления кассовых операций;
- соблюдение документального оформления банковских операций;
- проверка авансовых отчетов; полнота оприходования денежной наличности, полученной в банке;
- полнота сдачи денег в кассу банка;
- проверка полноты и правильности синтетического учета операций по расчетному счету;
- проверка полноты и правильности синтетического учета по валютному счету;
- проверка полноты и правильности синтетического учета денежных средств на прочих счетах в банке.

При соблюдении документального оформления кассовых операций следует проконтролировать обязательное наличие первичных кассовых документов, их соответствие типовым унифицированным формам и соблюдение порядка оформления документов.

Соблюдение документального оформления банковских операций заключается в исследовании операций по зачислению и списанию денежных средств со счетов в банке, которые оформлены первичными документами в соответствии с инструктивными указаниями Национального банка Республики Беларусь.

Расчеты, производимые наличными денежными средствами, оформляются через подотчетных лиц. При экспертизе кассовых операций расчеты с подотчетными лицами должны быть подвергнуты тщательной проверке. Кроме того, при экспертизе по уголовным делам

проверка авансовых отчетов подтверждает факты непроизводственного использования денежных средств.

При определении полноты оприходования денежной наличности, полученной в банке, проверяется соответствие записей в кассовой книге данным выпискам банка по суммам и срокам. При наличии расхождений между данными банка и записями в кассовой книге организации выясняются причины отклонений.

Полнота сдачи денег в кассу банка – это соблюдение согласованного порядка и сроков сдачи денежной выручки в банк, при этом уточняется сумма наличных денег, поступивших в кассу за проверяемый период, и сопоставляется с суммой денег, сданных в банк. Сверяются суммы и даты сдачи наличных денег в банк с записями в кассовой книге.

Проверка полноты и правильности синтетического учета операций по расчетному счету – это проверка, проводимая по каждому счету, открытому в банке. Необходимо сверить корреспонденцию счетов по отражению хозяйственных операций в организации с типовым Планом счетов бухучета. Детальной проверке должны быть подвергнуты операции по счету 51 «Расчетные счета» в сопоставлении со счетами учета затрат (счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты»).

В ходе проверки операций по валютным счетам в банке особое внимание эксперт должен обратить:

- на законность открытия валютного счета;
- соблюдение правового режима текущих валютных операций и валютных операций, связанных с движением капитала;
- осуществление расчетов в иностранной валюте юридическими лицами-резидентами в пределах имеющихся в их распоряжении валютных средств, которые должны иметь легальное происхождение;
- соответствие сумм по выпискам банка суммам, отраженным в первичных документах;
- правильность отражения в учете операций по покупке и продаже валюты;
- правильность расчета и отнесения курсовых разниц, учет операций денежных средств в валюте на счете 52 «Валютные счета».

Проверка полноты и правильности синтетического учета денежных средств на прочих счетах в банке заключается в том, что эксперт должен проверить, обеспечивает ли построение аналитического учета на счете 55 «Специальные счета в банках» возможность получения дан-

ных о наличии и движении денежных средств по видам целевого назначения.

По результатам проверки денежных операций эксперт формулирует выводы и вносит необходимые рекомендации руководству организации по профилактике имеющихся недостатков, оформлению кассовых операций и работе с денежной наличностью. Результаты проверки кассовых и банковских операций могут быть представлены в заключении эксперта в отдельном разделе при формулировке ответов на поставленные вопросы.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Белов, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А. А. Белов, А. Н. Белов. – М.: Книжный мир, 2004. – 645 с.
2. Метод и приемы судебно-бухгалтерской экспертизы кассовых операций [Электронный ресурс]. – 2015. – Режим доступа: <http://studopedia.net>. – Дата доступа: 17.02.2015.
3. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2005. – 207 с.

УДК 343.148.5

### **ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

*Архипенко Е. В., студентка*

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуально-правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным и гражданским делам.

Предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются отраженные в первичных документах и учетных регистрах хозяйственные операции, ставшие объектом расследования или судебного разбирательства, относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем или судом.

Органы суда и следствия прибегают к помощи судебно-бухгалтерской экспертизы в случае, если другими средствами не могут разрешить возникающие вопросы [1].

Экспертиза состоит в исследовании экспертом предъявленных следователем или судом материалов дела.

Осуществление бухгалтерской экспертизы можно подразделить на несколько этапов [2].

1-й этап. Подготовительная деятельность до начала проведения бухгалтерской экспертизы.

На этом этапе правоохранительные органы выбирают объекты для проведения бухгалтерской экспертизы, которыми являются данные бухгалтерской (финансовой) отчетности и первичной документации, отражающие финансово-хозяйственную деятельность предприятия, а также некоторые иные материалы дела, и выносят постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.

2-й этап. Планирование бухгалтерской экспертизы (в экспертном учреждении).

Во 2-й этап входят следующие мероприятия:

- составление задания на проведение экспертизы в соответствии с постановлением о назначении экспертизы по конкретному делу;

- подбор эксперта или определение состава экспертной группы для проведения бухгалтерской экспертизы и назначение ее руководителя, подбор специалистов и экспертов со стороны (при необходимости);

- изучение экспертом содержания задания (когда нужно начать экспертизу, в какие сроки ее закончить, кому представить результаты экспертизы);

- изучение экспертом постановления о назначении экспертизы. Уясняется, достаточно ли знаний для решения поставленных вопросов, насколько вопросы, поставленные на разрешение перед экспертом, отвечают профилю судебно-бухгалтерской экспертизы;

- изучение экспертом содержания и полноты материалов, представленных на исследование;

- разработка методики проведения экспертизы (выбор приемов, способов проведения исследования материалов);

- подготовка и составление программы бухгалтерской экспертизы: выбор основных направлений и методов проверки бухгалтерских документов с применением соответствующих тестов и аналитических проверочных процедур;

- корректировка плана и программы бухгалтерской экспертизы.

3-й этап. Осуществление проверки в соответствии с разработанным планом и программой бухгалтерской экспертизы.

4-й этап. Контроль за качеством проводимой бухгалтерской экспертизы. Он включает в себя:

- наблюдение за проведением проверки;

- проверку работы помощников, отдельных экспертов и привлеченных со стороны специалистов;
- рассмотрение разногласий с собственником или правоохранительными органами и принятие решения о допустимости или недопустимости продолжения проверки;
- проведение дополнительных специальных проверок, вызванных выявлением существенных ошибок, нарушением норм и незаконных действий экономического субъекта.

5-й этап. Окончание проведения бухгалтерской экспертизы. В 5-й этап входят:

- группировка и систематизация результатов исследования, подготовка заключения бухгалтерской экспертизы;
- вручение заключения эксперта правоохранительным органам.

Таким образом, одним из наиболее эффективных путей решения проблемы проведения бухгалтерской экспертизы является выработка четкой методики и последовательности проведения исследования представленных материалов. По нашему мнению, работа эксперта-бухгалтера должна быть четко определена на каждом из перечисленных этапов. Мы считаем, что недоработки в организации и проведении экспертизы, допущенные на любом из перечисленных этапов, повлияют на качество проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Белов, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / А. А. Белов, А. Н. Белов. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2004. – 643 с.
2. Каширская, Л. В. Бухгалтерская экспертиза как форма государственного финансового контроля бюджетных учреждений: монография / Л. В. Каширская. – М.: ВидАрт, 2013. – 380 с.

УДК 340.693

### **ОТЛИЧИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ОТ ПРОВЕРКИ, ПРОВОДИМОЙ ПО ТРЕБОВАНИЮ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ**

**Гардиевич К. Э., Довста Т. И., студентки**

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Назначение и проведение судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной проверки служит одним из процессуальных средств реа-

лизации метода бухгалтерского анализа при расследовании хищений и злоупотреблений.

Научно обоснованное заключение эксперта-бухгалтера способствует установлению объективной истины по уголовному и гражданскому делу, поэтому знание сущности бухгалтерской экспертизы, порядка и ситуаций ее назначения является одним из условий, обеспечивающих решения задач, возникающих в юридической практике. В качестве судебного эксперта могут привлекаться как специалисты государственных специализированных организаций, так и лица, не являющиеся ими, но при условии владения ими квалификационным уровнем специалиста и прошедшие аттестацию в качестве судебного эксперта по определенной специальности в порядке, предусмотренном законом.

В сфере выявления и расследования преступлений экономической направленности производство проверки (ревизии) имеет исключительно важное значение. На предприятии, учреждении, организации, где по данным расследования совершались преступления, но соответствующие обстоятельства не были предметом ревизионной проверки и еще недостаточно установлены, проведение ревизии по требованию органов следствия позволяет выяснить многие из них с использованием собранных проверяющим (ревизором) материалов. Своевременно назначенная и правильно проведенная проверка (ревизия) во многих случаях имеет решающее значение для доказывания виновности должностных, материально ответственных лиц, счетно-бухгалтерских работников, совершения хищения путем злоупотребления служебным положением, растраты или присвоения вверенного имущества.

Основным документом, определяющим порядок проведения проверки (ревизии), является Положение о порядке организации и проведения проверок, утвержденное Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (с изменениями и дополнениями от 29.11.2013 г. № 529).

Для целей настоящего Указа под *проверкой* понимается совокупность мероприятий, проводимых контролирующими (надзорными) органами в отношении проверяемых субъектов для оценки соответствия требованиям законодательства осуществляемых ими видов деятельности, в том числе совершенных финансово-хозяйственных операций, а также действий (бездействия) их должностных лиц и иных работников.

Необходимо различать проверку, которая назначается следственными органами в связи с расследованием уголовного дела, и проверку, назначенную вышестоящей организацией по отношению к конкретному предприятию (организации).

Проверки по инициативе правоохранительных органов являются важнейшим средством обнаружения признаков преступления и способом собирания доказательств по уголовному делу. Специальные знания ревизоров используются правоохранительными органами как до, так и после возбуждения уголовного дела. Такая проверка характеризуется применением методов сплошной проверки, внезапною проверкой для материально ответственных лиц.

Конкретный перечень подлежащих проверке вопросов в этих случаях согласовывается контролирующим органом с органом, назначившим проверку (ревизию). Кроме того, это же устанавливает и действующее уголовно-процессуальное законодательство, которым предусмотрено право за лицом, производящим дознание, – следователем, прокурором и судом – требовать проведения проверки (ревизии) как способа сбора доказательств.

Проверки назначают по требованиям правоохранительных и судебных органов, когда необходимо гарантировать максимальную объективность расследования за счет получения дополнительной информации от ревизора.

Проведению проверки должна предшествовать тщательная подготовка, включающая изучение имеющихся в органах дознания и следствия материалов по поставленным для разрешения вопросам и предварительное ознакомление с необходимыми документами.

Конечный результат проведения таких проверок зависит от продуманного делового контакта в работе проверяющего и следователя. Следователь должен четко определить конкретное задание проверяющему. Многие работники контрольно-ревизионных служб, являясь хорошими специалистами в области бухгалтерского учета, финансов, не в полной мере подготовлены для выявления признаков, указывающих на различные преступления. Поэтому следователю (судье) при проведении проверки помимо ознакомления ревизоров с обстоятельствами дела в пределах необходимой информации, относящейся к предстоящей проверке, целесообразно в ряде случаев информировать их о способах совершения тех или иных злоупотреблений, об известных следственной практике методах их выявления с помощью провер-

ки. Все это будет способствовать ориентации ревизоров на своевременное выявление указанных нарушений.

УДК 657.1

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ В ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКЕ**

*Денисенко О. Л., студентка*

*Научный руководитель Антанькова А. В., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

По мере развития финансовой деятельности возникла потребность правового регулирования бухгалтерского дела. В целях недопущения хищений и преступлений возникла необходимость применения специальных познаний для расследования экономических правонарушений.

Бухгалтерский учет становится все более правовым, воплощается в новые юридические формы, поэтому в настоящее время любому специалисту в этой области экономических знаний не обойтись без достаточной юридической подготовки.

Правовая бухгалтерия совершенствовала процессуальные формы применения познаний специалистов в сфере бухгалтерского учета с целью оказания помощи юристам в их правоприменительной деятельности.

Существуют как процессуальные, так и непроцессуальные формы использования специальных бухгалтерских знаний в юридической практике.

*К процессуальным относятся:*

- непосредственное использование следователем специальных познаний;

- участие специалистов в производстве следственных действий;

- производство судебной экспертизы;

- документальная проверка.

*К непроцессуальным относятся:*

- консультационная деятельность;

- оказание правоприменителю технической помощи;

- справочно-информационная деятельность.

Аудит относится как к процессуальной, так и к непроцессуальной формам.

Признаком судебной бухгалтерии является наличие взаимосвязи между противоправными деяниями в сфере экономики.

Объектами судебной бухгалтерии являются материальные носители информации экономического характера:

- первичные документы;
- бухгалтерские данные и отчеты;
- плановые и аналитические документы, в которых отражаются как положительные, так и негативные изменения экономики.

Целью изучения является отражение значимости бухгалтерских знаний в юридической практике.

Основными формами привлечения специалистов в области бухгалтерского учета являются:

- участие специалиста в производстве следствия и судебных действий с целью оказания следователю, суду помощи в производстве осмотра, выемки документа и обыска, наложения ареста на имущество и проведение следственных экспериментов;

- производство проверки в связи с проводимым уголовным расследованием. В этом случае с помощью проверки проводится глубокое исследование хозяйственной и финансовой деятельности организации или должностного лица по материалам дела;

- проведение судебно-бухгалтерской экспертизы бухгалтером-экспертом, результаты которой являются доказательством в уголовном, гражданском, арбитражном судопроизводстве.

Особенности бухгалтерской экспертизы заключаются в том, что:

- бухгалтерская экспертиза основывает свои выводы на документально подтвержденных данных, отображенных в бухгалтерском учете;

- бухгалтерская экспертиза определяет материальную и иную имущественную ответственность за причиненный ущерб материально ответственного или должностного лица;

- бухгалтерская экспертиза определяет сумму, за которую должно отвечать лицо.

Функции судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе проверки хозяйствующего субъекта заключаются:

- 1) в проверке и установлении факта растраты, недостачи, времени и места образования недостачи;

- 2) в проверке верного списания товарно-материальных ценностей;

- 3) в выявлении нарушений финансовой дисциплины (нецелевое назначение денежных средств);

4) в определении законности совершения хозяйственной операции (подтверждение доказательства соответствующими документами);

5) в проверке и определении материального ущерба, который причинили должностные и иные лица;

6) в определении правильности (ошибочности) ведения методики бухгалтерского учета;

7) в установлении условий, которые приводили к злоупотреблениям:

- запущенность бухгалтерского учета;

- значительный период между проверками и инвентаризациями, неудовлетворительное их проведение и другие условия.

Эти функции решаются методами:

- общенаучными (анализ, дедукция, т. е. объяснения от общих признаков к объяснению конкретных явлений на предприятии);

- расчетно-графическим (определение реальности на основе экономических и статистических показателей);

- документально-методический прием (документальный анализ).

В результате под *методом судебно-бухгалтерской экспертизы* подразумевается совокупность методических приемов и способов, которые применяются при экспертизе исследований хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерском учете.

Современная судебно-бухгалтерская экспертиза выполняет достаточно важные и самостоятельные функции в различных областях практической юриспруденции, и в частности:

- в криминалистике – исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств, предотвращения преступлений, добытые с помощью правовой бухгалтерии;

- в уголовном процессе, при котором утверждают или опровергают обстоятельства правоотношений, обуславливающих наступление ответственности;

- в криминологическом аспекте – включает предупреждение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственной деятельности;

- в уголовно-правовом аспекте – предполагает криминализацию, а затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений в области бухгалтерского учета на основе данных судебной бухгалтерии, т. е. установление оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения.

Все названные функции взаимосвязаны и могут дать позитивный результат лишь в комплексе.

Таким образом, судебная бухгалтерия есть отрасль научного знания, в основе которой лежит учение о бухгалтерском учете, являющемся одной из основных объективных, обязательных и нормативных функций государственного управления, социального контроля, а также способом повышения эффективности правообеспечительной и правоохранительной деятельности. В то время как «правовая бухгалтерия» есть бухгалтерский учет, основанный на правовых нормативных актах, отражающих факты хозяйственной деятельности (с учетом того, что нет «документа» – нет «факта»).

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Судебная бухгалтерия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/>. – Дата доступа: 02.01.2015.
2. Россинская, Е. Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Е. Р. Россинская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
3. Белов, А. Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А. Н. Белов. – М.: Финансовая газета, 2006.

УДК 343.148.5

### **НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ НАЗНАЧЕНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

*Дерушова В. Л., студентка*

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия», г. Горки, Республика Беларусь

Судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством собирания доказательств по уголовным и гражданским делам. Знание ее сущности и порядка назначения является одним из условий успешного решения стоящих перед правоохранительными органами задач.

Актуальность многих вопросов, касающихся судебно-бухгалтерской экспертизы, состоит в том, что с каждым годом нарушения гражданских и уголовных норм встречаются все чаще и чаще. Если ранее суд прибегал к услугам эксперта в исключительных случаях, то теперь это заурядное явление. С целью получения максимальной прибыли в настоящее время преступления в сфере экономики совершают не только отдельные лица, а, как правило, группы, специально организованные для умышленной преступной деятельности. С этой целью производятся различные нарушения в части учетных данных, фальсифицируются показатели, характеризующие те или иные процессы, проис-

ходящие в ходе совершения хозяйственных операций, уничтожаются документы. Это обусловлено тем, что документами оформляются все хозяйственные операции, непосредственно в момент и на месте их совершения. Все последующие бухгалтерские записи в накопительных ведомостях, журналах-ордерах и т. д. производятся только на основе документов или иных первичных носителей информации, получаемых при использовании ЭВМ. Бухгалтер не может сделать ни одной записи без правильно составленного и соответствующим образом оформленного первичного носителя информации о совершенных операциях.

Данные бухгалтерского учета являются достоверными и имеют юридическую силу, так как они строго документированы. Поэтому в случаях совершения хищения и подлогов в данных бухгалтерского учета и отчетности обязательно остаются «следы». Раскрыть подобные преступления в сфере экономики почти невозможно без знания бухгалтерского учета и нередко без проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Трудность при расследовании преступлений экономического характера состоит не только в том, что у следователя нет необходимых знаний и навыков по бухгалтерскому учету. С целью выявления подложных документов, подделки, искажений в компьютерных программах приходится изучать сотни, а порой и тысячи документов, а также различные нормативные правовые акты в области бухгалтерского учета. Вот почему в последние годы значительно возросла роль судебно-бухгалтерской экспертизы.

Главной задачей судебно-бухгалтерской экспертизы является оказание содействия судам, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области бухгалтерского учета, экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности, налогов, финансов и других сложных дисциплин [2].

Необходимость в судебно-бухгалтерской экспертизе возникает при расследовании и судебном рассмотрении уголовных дел о присвоениях, должностных преступлениях, а также по гражданским делам, когда возникает потребность проанализировать данные о финансово-хозяйственных операциях, отраженных в бухгалтерском учете. В процессе производства экспертиз этого рода анализируется производственная и финансово-хозяйственная деятельность предприятий с различными формами собственности, которые допустили убытки, потери, присвоения товарно-материальных ценностей, бесхозяйственность, и

определяются суммы материальной ответственности за причиненный материальный ущерб. С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы разрешаются вопросы диагностического характера, круг которых очень широк.

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются первичные документы, учетные регистры, документы бухгалтерской отчетности, материалы инвентаризации и иные материалы, необходимые для производства судебно-бухгалтерской экспертизы: заключения аудиторов, акты проверок, решения по ним вышестоящих органов, заключения некоторых иных судебных экспертиз и др.

Судебно-бухгалтерская экспертиза не относится к числу обязательных экспертиз, а назначается в случаях необходимости. По каждому конкретному делу лицо, производящее дознание, следователь, прокурор и суды разрешают этот вопрос исходя из конкретных обстоятельств. Трудно предугадать все случаи, когда должна быть произведена судебно-бухгалтерская экспертиза, так как нельзя предусмотреть специфику отдельных злоупотреблений и особенно уголовных дел в сфере экономики, по которым проходят группы лиц, специально организованные для умышленной преступной деятельности. Однако в ряде случаев судебно-бухгалтерская экспертиза должна назначаться обязательно, например:

- при несоответствии результатов документальной проверки материалам следствия, если разногласия не могут быть устранены в ходе повторной проверки;
- если обвиняемый оспаривает результаты проведенной документальной проверки, заявляя, что ревизор не принял к зачету документы, предъявляемые ему обвиняемым;
- в случаях наличия противоречий в выводах первичной и повторной документальных проверок;
- если такая необходимость вызвана выводами другого вида экспертизы [1].

Органы дознания и предварительного следствия по каждому отдельному делу должны обеспечить всесторонность, полноту, объективность, быстроту исследования обстоятельств дела и надлежащее процессуальное оформление хода и результатов расследования. Качество следствия во многом зависит от результатов судебно-бухгалтерской экспертизы. Как показывает практика, неиспользование возможностей судебно-бухгалтерской экспертизы для объективного установления фактов в процессе расследования дела почти всегда при-

водит к его возвращению на следствие для производства экспертизы. Решение вопроса о целесообразности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы должно быть подчинено быстрому и эффективному расследованию дела с одновременным учетом решения тактических задач:

- наглядностью и очевидностью вывода эксперта-бухгалтера;
- влиянием заключения эксперта на обвиняемого или свидетеля;
- необходимостью сохранения в определенный период в тайне тех вопросов, которые интересуют следствие.

Таким образом, в ходе расследования преступлений в сфере экономики может возникать необходимость в проведении судебно-бухгалтерских экспертиз и исследований и, по нашему мнению, судебно-бухгалтерская экспертиза оказывает существенную помощь в расследовании экономических преступлений. Мы считаем, что заключение эксперта-бухгалтера может значительно повлиять на исход дела, потому что бухгалтерская экспертиза аргументирует свои выводы документально достоверными данными, которые отражены в бухгалтерском учете, определяет материальную ответственность за нанесенный ущерб материально ответственными и должностными лицами, устанавливает сумму ущерба, за которую предстоит ответить лицу, совершившему противоправное деяние.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Нелезина, Е. П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Е. П. Нелезина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 167 с.
2. Судебные экспертизы в гражданском судопроизводстве. Организация и практика: науч.-практ. пособие / под ред. проф. Е. Р. Россинской. – М.: Юрайт, 2010. – 536 с.

УДК 657.27

### **МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ**

*Дмитриева М. С., студентка*

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерский документ – это подтверждение в письменной форме факта совершенной операции по исполнению бюджета.

Посредством документов осуществляются предварительный контроль за поступлением доходов и правильным расходованием государственных средств.

Особое значение приобретает знание комплекса специальных методов исследования учетной документации, позволяющих выявить информацию, которая имеет доказательное значение.

В практике используются две группы приемов исследования документальных данных.

Документы, которые являются объектом исследования, должны быть проверены экспертом-бухгалтером с формальной стороны и по существу отраженных в них операций.

Методы исследования документальных данных – это различные способы изучения явлений учетного процесса для получения информации об объекте, в целях выявления несоответствий в документах и отклонений в движении товарно-материальных ценностей.

Первая группа включает методы документальной проверки, которые предполагают изучение документального оформления какой-либо одной или нескольких взаимосвязанных либо однородных операций.

Приемами проверки отдельного документа являются формальная, нормативная, арифметическая проверки. Общей чертой всех трех рассмотренных методов является их высокая поисковая значимость при проведении документальных ревизий. С их помощью ревизоры выявляют сомнительные документы, подвергаемые затем всесторонней более глубокой проверке.

При проверке взаимосвязанных документов можно использовать такие методы, как встречная проверка и взаимный контроль. Встречная проверка – это сравнение разных экземпляров одного и того же документа, поэтому ее можно применять только к документам, оформляемым в нескольких экземплярах. Это, в частности, документы, отражающие получение или отгрузку товарно-материальных ценностей: накладные, счета-фактуры и др.

Метод взаимного контроля имеет более широкую сферу применения. Он может быть использован в совокупности со встречной проверкой и вполне самостоятельно в отношении таких бухгалтерских документов, которые составляют всего в одном экземпляре (например, платежная ведомость, закупочная ведомость, табель и т. п.).

Необходимые доказательства не всегда удастся получить только с помощью методов документальной проверки. Применение методов документальной проверки может быть не всегда эффективным. Поэтому наряду с методами документальной проверки широко используется комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций.

Методы фактической проверки составляют вторую группу, т. е. специально организуемые контрольные действия, с результатами которых сопоставляется содержание проверяемых документов. С помощью методов второй группы находят фактические несоответствия даже правильно оформленных документов действительному содержанию реальной хозяйственной деятельности организации.

Методы фактической проверки имеют самостоятельное значение, но наиболее часто они применяются в комплексе с методами документальной проверки. Анализ документов может предшествовать фактической проверке, производится в ходе нее или позднее. Многие замаскированные хищения связаны с фальсификацией данных бухгалтерского учета. При инвентаризациях в таких случаях недостач или излишков обычно не обнаруживают.

Проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в приходно-расходных документах и материалах инвентаризаций, нередко используется для проверки материалов инвентаризации, когда сомнительные позиции описи контролируются повторным снятием остатков. И здесь (при проведении контрольных инвентаризаций) проверяется уже не наличие ценностей, а правильность составления документа инвентаризационной описи или акта инвентаризации.

Опыт борьбы с экономическими преступлениями свидетельствует о том, что значительная часть замаскированных хищений, должностных и хозяйственных преступлений вызывает различные несоответствия, находящие свое отражение в учетно-экономической информации.

В своей совокупности методы документальной и фактической проверки позволяют практически во всех случаях обнаружить признаки подлога, выполненного на уровне документов и материалов инвентаризации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Понятие и классификация методов исследования документальных данных [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.adhdportal.com/book>. – Дата доступа: 07.12.2014.

2. Россинская, Е. Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Е. Р. Россинская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 88 с.

3. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2005. – 123 с.

УДК 343.148.5:[33.061.1-336.764.23]

## **ИССЛЕДОВАНИЕ КРЕДИТНЫХ И ЗАЕМНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

*Драенкова Н. А., студентка*

*Научный руководитель Путикова Е. Л., канд. экон. наук, доцент*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

В современных условиях перехода к рыночной экономике большое хозяйственное значение имеет оперативная информация по учету кредитов и займов.

При проверке кредитных операций экспертом-бухгалтером устанавливается величина задолженности по кредитам, оценивается, в какой мере эти кредиты обеспечены объектами кредитования. Эксперту следует убедиться в правильности оформления срочных обязательств, изучить кредитные договоры, а также справки об объектах кредитования, направленные в соответствующие банки, проверить обоснованность учета кредитных операций.

Цель бухгалтерской экспертизы учета кредитов и займов – получение достаточных доказательств достоверности отражения хозяйственных операций по полученным заемным средствам.

Для достижения цели проверки учета кредитов и займов необходимо решить следующие задачи:

- проверить реальность и документирование кредитов и займов;
- проверить обоснованность получения кредитов и займов;
- проверить целевое использование заемных средств, полноту и своевременность их погашения (на какие цели использованы заемные средства, наличие просроченных задолженностей);
- изучить оценку остатков по непогашенным кредитам и займам и уплату процентов по ним (учет процентов по кредитам, участие процентов в оценке имущества и в формировании финансовых результатов).

Для получения доказательств используются различные приемы (проверка документов, прослеживание операций, аналитические процедуры в целях определения соотношения заемных и собственных средств) и источники получения информации.

Информационной базой для проверки кредитов и займов являются:

- нормативные документы, регулирующие вопросы получения заемных средств, бухгалтерского учета и налогообложения операций с ними;

- договоры и первичные документы по оформлению и отражению в учете операций по кредитам и займам. К ним относятся: кредитные договоры и договоры займа; дополнительные соглашения к кредитным договорам об изменении процентных ставок по кредиту, сроков возврата кредита, других условий кредитных договоров; выписки банков из лицевых счетов организаций по движению кредитов и займов; мемориальные ордера, подтверждающие списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам.

На этапе оценки достаточности сведений для проведения экспертного исследования и дачи заключения эксперт должен собрать достаточный объем доказательств.

При проведении экспертизы необходимо учитывать, что инвентаризация расчетов по кредитам и займам, как правило, проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Результаты инвентаризации расчетов по кредитам и займам согласуются с кредитными учреждениями (или организациями-заимодавцами) и подтверждаются ими путем проведения встречной сверки расчетов. Таким образом, устанавливается не только обоснованность остатков сумм, числящихся на счетах 66 и 67 и организации-заемщика, но и тождественность этих сумм суммам у контрагентов (кредитных учреждений, банков, физических и юридических лиц – кредиторов).

На основании результатов исследований всех предоставленных эксперту-бухгалтеру материалов эксперт от своего имени дает письменное заключение. Обоснованность и убедительность заключения эксперта-бухгалтера зависят от того, подтверждены ли выводы, содержащиеся в нем, результатами анализа документов, которые были изучены в процессе исследования. Выводы эксперта-бухгалтера должны быть конкретными, обоснованными результатами исследования, и, таким образом, не должны допускать различных толкований.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции о порядке производства судебных экспертиз и специальных исследований в научно-исследовательском учреждении «Научно-исследовательский институт проблем криминологии, криминалистики и судебной экспертизы Министерства юстиции Республики Беларусь»: утв. постановлением М-ва юстиции Респ. Беларусь от 31 июля 2003 г. № 20 [Электронный ресурс] / Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – Минск, 2014. – Режим доступа: [http://www.etalonline.by/Default.aspx?type=text&regnum=W20309858#load\\_text\\_none\\_1\\_61](http://www.etalonline.by/Default.aspx?type=text&regnum=W20309858#load_text_none_1_61). – Дата доступа: 17.12.2014.

2. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2005. – 207 с.

УДК 343.148.5

### **ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

*Дулевич Т. Н., студентка*

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это экономическое исследование конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности, которые стали объектом расследования правоохранительными органами с целью их устранения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, если без применения знаний в области бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля следователь или судья не может разрешить вопросы, возникающие по делу. Проведение судебно-бухгалтерских экспертиз способствует наиболее полному и объективному расследованию преступлений экономического характера.

Под *предметом судебно-бухгалтерской экспертизы* понимается выявление и исследование фактов необъективного и недостоверного отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности хозяйственных операций, ставших объектом расследования и рассмотрения правоохранительными или судебными органами и требующих специальных познаний специалиста для установления истины и выдачи адекватного экспертного заключения [1].

Одним из важнейших требований, предъявляемых к эксперту-бухгалтеру, является то, что он должен быть высококвалифицированным специалистом в области бухгалтерского учета, иметь опыт работы по специальности. В соответствии со статьей 86 Уголовно-

процессуального кодекса Республики Беларусь эксперт не может принимать участие в производстве по уголовному делу в случае обнаружения его некомпетентности.

По нашему мнению, профессиональная некомпетентность эксперта-бухгалтера может выражаться в незнании современных экспертных методик; неприменении рекомендованного метода, оптимального для данной экспертной ситуации; неправильной оценке результатов, полученных другими членами комиссии при производстве комплексной экспертизы; недостаточном владении нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет, и неумении применить их в конкретной практической ситуации; непринятии в расчет особенностей ведения бухгалтерского учета в конкретной отрасли или на конкретном предприятии. В результате в заключении эксперта могут быть изложены выводы без тщательного анализа проверяемых финансовых и хозяйственных операций, немотивированные и предположительные, противоречивые и неполные выводы. А это является основанием для того, чтобы признать заключение эксперта-бухгалтера необоснованным и назначить дополнительную экспертизу [2].

Кроме того, по нашему мнению, одной из ошибок является неправильное определение вида экспертизы.

Экспертизы принято классифицировать по организационно-процессуальному, по предметно-объектно-методному основаниям.

По предметно-объектно-методному основанию, т. е. по специальным знаниям, которые применяются в исследовании, экспертизы подразделяются на классы, роды, виды и подвиды. Определение рода или вида назначаемой экспертизы представляет определенные сложности для следователя, тем более, что даже в государственных экспертных учреждениях разных ведомств одни и те же экспертные исследования могут называться по-разному. Когда следователь назначает экспертизу, например планово-экономическую или финансово-кредитную, которых нет в перечне экспертиз, выполняемых в данном экспертном учреждении, то совершают ошибку, которая может привести к отказу от проведения экспертизы учреждением. Хотя, как правило, эксперты не отказывают, а уточняют у следователя, что именно тот хочет выяснить. Тем не менее сторона защиты будет формально права, если обратит внимание на то, что в постановлении, например, указана финансово-кредитная экспертиза, а провел ее эксперт, имеющий экспертную специальность по исследованию данных бухгалтерского учета и не обладающий достаточными знаниями, квалификацией в области фи-

нансово-кредитных отношений. Кроме того, в подобных ситуациях эксперт-бухгалтер может выйти за пределы своей компетенции, что также позволяет считать заключение необоснованным.

Таким образом, для исключения таких ошибок эксперт-бухгалтер должен обладать достаточными профессиональными знаниями и владеть на достаточном уровне нормативными документами для составления заключения по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт-бухгалтер должен обладать определенными знаниями в области методик, используемых при проведении судебной экспертизы, а также четко представлять пределы своей компетенции. Заключение эксперта-бухгалтера должно отвечать определенным требованиям: законность, обоснованность, убедительность, логичность, краткость, ясность и последовательность расположения материала, грамотность, стилистика.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Костров, А. И. Судебная бухгалтерия: учеб.-метод. комплекс / А. И. Костров. – Минск: Изд-во МИУ, 2008 – 240 с.
2. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2005. – 207 с.

УДК 343.148.5

### **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НЕОФИЦИАЛЬНОЙ УЧЕТНОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ В КАЧЕСТВЕ ОБЪЕКТА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Жданова В. В., студентка**

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Борьба с правонарушениями в сфере экономики является одной из важных проблем, нуждающихся в специальном исследовании. На нынешнем этапе актуальность ее с каждым днем значительно возрастает, поэтому возникает необходимость использования новых подходов в деятельности судебно-экспертных служб, определения приоритетных направлений их развития.

Правонарушения в сфере экономики, как правило, совершаются путем использования различных хозяйственных операций, исследование которых требует применения комплекса знаний из различных экономических наук.

Качество заключения эксперта-бухгалтера зависит от всестороннего исследования операций и фактов, относящихся к разрешаемым экспертизой вопросам, путем изучения всей известной ему как специалисту по бухгалтерскому учету, контролю и анализу хозяйственной деятельности установленной официальной и приобщенной к делу любой другой документации, освещающей обстоятельства дела; полного использования всех возможных методов и приемов исследования документальных данных; правильной оценки документальных данных и аргументации сделанного вывода, чтобы он логически вытекал из исследования и был определенным. В связи с этим можно выделить следующие группы материалов, подлежащих экспертному исследованию: заключающие в себе факт, подлежащий исследованию; отражающие возникновение и изменение исследуемых фактов; облегчающие уяснение смысла и пределов их экспертного исследования [1]. К объектам судебно-бухгалтерской экспертизы относят:

- бухгалтерские документы – первичные и сводные документы, учетные регистры, бухгалтерская отчетность, материалы инвентаризаций, машинограммы;

- другие материалы дела – акты проверок финансово-хозяйственной деятельности организации, протоколы следственных и судебных действий, заключения экспертов других специальностей, а также неофициальная учетная документация.

Важно отметить, что выводы эксперта должны быть обоснованы бухгалтерскими документами, а другие материалы дела могут быть использованы экспертом-бухгалтером для выбора методов экспертизы, для более точного определения периода исследования и решения некоторых других вспомогательных и организационных вопросов.

По нашему мнению, эксперт-бухгалтер, располагая материалами бухгалтерского учета для ответа на поставленные вопросы, не должен отказываться от использования других данных, в частности от применения неофициальной учетной документации (т. е. документации, которая официально не установлена для данного предприятия и не находит отражения в бухгалтерском учете).

Обычно неофициальные учетные документы фиксируют экономические явления и составляются материально ответственными и другими лицами по их инициативе. Они характеризуют реальное движение товарно материальных ценностей, размер материального ущерба между должностными и материально ответственными лицами и т. п. Такие документы находятся вне бухгалтерского контроля и самостоятельно-

го значения не имеют. Неофициальная учетная документация должна исследоваться экспертом-бухгалтером в пределах ее количества (объема), изъятого и приобщенного к делу. Пределы использования неофициальной учетной документации для обоснования выводов эксперта-бухгалтера в полной мере определяются состоянием ее оформления, конкретным содержанием поставленных перед бухгалтерской экспертизой вопросов и обстоятельств дела. Поэтому заранее определить полный перечень случаев возможного использования неофициальной учетной документации и ее объемов не представляется возможным.

Вместе с тем во многих случаях исследования неофициальной учетной документации без дополнительных объяснений лиц, имевших отношение к ее составлению или ведению, а также совершению операций, отраженных в документах, не позволяет всесторонне и правильно ответить на поставленные вопросы следствия. Иногда оформленные по форме документы не отражают фактически совершенных операций по существу или являются неясными по своему содержанию. Полный учет показаний свидетелей и обвиняемых, относящихся к предмету бухгалтерской экспертизы, содействует более глубокому изучению предъявленных материалов, т. е. разъяснению сущности документально оформленных операций, порядка составления. Одновременно это способствует выбору более правильного способа (приема) исследования учетных данных.

Таким образом, мы считаем, что использование черновых записей материально ответственных лиц может быть успешно использовано экспертом-бухгалтером для выбора методов экспертизы, для более точного определения периода исследования.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Ш. И. Алибеков [и др.]; под ред. И. Т. Редько. – Минск, 2011. – 321 с.

УДК 343.148.5(476)

## **АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКИХ ЭКСПЕРТИЗ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Зрайцев М. А., студент**

*Научный руководитель* **Куруленко Т. А., ст. преподаватель**

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Преобразования в экономике, связанные с появлением различных форм собственности субъектов хозяйствования, активным развитием сотрудничества в сфере международной торговли, производственных и финансовых отношений, изменениями фискальной, ценовой и кредитной политики государства, породили новые и модифицировали существовавшие виды экономических преступлений. Противоправные действия, направленные на получение незаконных доходов, сокрытие прибыли, неуплату налогов и причитающихся платежей, нецелевое использование привлеченных оборотных средств, сделали судебно-бухгалтерскую экспертизу актуальной и значимой. Экспертная практика показывает, что проведение таких экспертиз способствует объективному расследованию и разрешению уголовных дел, а данный класс экспертиз является в настоящее время одним из самых востребованных.

Особую значимость для теории и практики имеют вопросы классификации судебно-экономических экспертиз. Разделение класса судебно-экономических экспертиз по родам позволяет конкретизировать задачи и пределы компетенции каждого рода экспертизы, объекты исследования и критерии разработки соответствующих методик. Вместе с тем отсутствие единства мнений и подходов к проведению классификации, утрата некоторыми родами экспертизы своей практической значимости, а также появление новых задач и объектов исследования обусловили необходимость пересмотра существовавшей структуры данных экспертиз.

В настоящее время существует следующая классификация экономических экспертиз:

- *судебно-бухгалтерская экспертиза* – разрешает вопросы, связанные с установлением фактических данных о финансово-хозяйственной деятельности исследуемых лиц, а также отражением этой деятельности в бухгалтерском учете;

- *судебная финансово-аналитическая экспертиза* – проводит анализ финансового состояния организаций для установления уровня их платежеспособности;
- *судебная финансово-кредитная экспертиза* – разрешает вопросы, связанные со спецификой кредитных отношений;
- *судебная планово-экономическая экспертиза* – исследует вопросы, связанные с обоснованностью составления бизнес-планов [2].

Очевидно, что построение классификации судебно-бухгалтерских экспертиз приобрело практический характер и во многом определяется совокупностью решаемых задач и частотой их встречаемости в экспертной практике. По аналогичному функциональному признаку выстроена и внутренняя структура подразделений судебной экспертизы в государственных экспертных учреждениях страны.

В этой связи следует отметить необходимость разработки теоретических положений, касающихся сложившейся на практике классификации экспертиз, а также упорядочения с соответствующим научным обоснованием ряда задач, объектов и методик, которые не вписываются в границы уже существующих родов и видов экспертиз. Например, исследование документов учета индивидуальных предпринимателей, которым в соответствии с законодательством предоставлено право не вести бухгалтерский учет, а осуществлять его в упрощенной форме, нельзя отнести ни к судебно-бухгалтерской, ни к финансово-экономической экспертизе. Обособленно стоит и исследование порядка осуществления хозяйствующим субъектом закупки активов, предполагающие изучение не только учетных документов, с помощью которых оформлялись хозяйственные операции, но и саму процедуру выбора поставщика, обоснования наиболее выгодного предложения и т. д. В связи с этим при назначении экспертиз часто возникают трудности при определении конкретного вида экспертизы и выборе эксперта.

Одним из традиционных вопросов класса судебных экономических экспертиз являются границы компетенции эксперта. Актуальность проблемы пределов компетенции эксперта-бухгалтера вызвана не только необходимостью устранения недостатков экспертных заключений, но также правильного понимания возможностей экспертов органами, назначающими экспертизы. Правильность постановки вопросов, а следовательно, и формулирования экспертных задач, не выходящих за пределы компетенции эксперта-бухгалтера, во многом определяет качество исследования материалов, обоснованность выводов эксперта, сроки производства экспертиз. Выход эксперта за пределы его компе-

тенции снижает доказательственное значение экспертного заключения, вызывает сомнения в компетентности эксперта, а также дает право считать такое заключение эксперта необоснованным. Поэтому важным этапом при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы, по нашему мнению, является формулировка вопросов перед экспертом. В соответствии со статьей 236 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь, если эксперт убеждается, что поставленные перед ним вопросы выходят за пределы его специальных знаний, он должен составить мотивированное сообщение о невозможности дачи заключения и направить его в орган, ведущий уголовный процесс и назначивший экспертизу [3].

В литературе преобладает точка зрения о том, что исследования наличия и размера материального ущерба, времени и места его образования, а также обстоятельств, способствовавших образованию ущерба, является одной из основных задач судебно-бухгалтерской экспертизы.

Также в настоящее время экспертной практикой обозначена проблема отсутствия единых методик при определении размера убытков по делам, связанным с реализацией продукции ниже себестоимости исходя из финансово-экономического состояния субъекта хозяйствования; определения убытков от закупки активов по завышенным ценам, в том числе без соблюдения предусмотренной процедуры закупки, определения убытков от ненадлежащего исполнения договорных обязательств, размеров недополученной выручки и т. п. Дальнейшие исследования должны пойти по пути не только разработки новых методов, приемов и способов, но и унификации имеющихся, а также установления четких критериев, препятствующих отождествлению методов с приемами и способами, более глубокой и системной проработке методологии судебно-бухгалтерской экспертизы, так как она позволяет углубить разработку теоретических положений экспертизы на фундаментальной основе, помогает эффективному овладению методами исследования и созданию условий для разработки еще более действенной методики производства данных экспертиз [1].

Таким образом, на современном этапе развития судебно-бухгалтерских экспертиз можно констатировать наличие ряда серьезных проблем. Их решение требует комплексного подхода, что позволит не допустить критического разрыва между научной, методологической составляющей данного класса экспертиз и практической экспертной деятельностью, избежать сомнений в научной обоснованности экспертного заключения.

В то же время анализ тенденций, видение прогрессивных аспектов развития будет содействовать разработке теоретических и организационных основ судебно-бухгалтерских экспертиз, тактических правил и методических рекомендаций по повышению качества проведения и эффективности использования судебно-бухгалтерских экспертиз в судопроизводстве.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бондарь, Н. Н. О проблемах методического обеспечения судебных экспертиз на современном этапе / Н. Н. Бондарь, М. М. Виноградова // Теория и практика судебной экспертизы. – 2012. – № 4(8). – С. 125–128.
2. Нелезина, Е. П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Е. П. Нелезина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 167 с.
3. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 24 июня 1999 г. № 295-З с посл. изм. и доп. от 5 янв. 2015 г. № 241-3 // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

УДК 343.148.5

### **ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Киселева А. К., студентка**

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

*Судебно-бухгалтерская экспертиза* представляет собой процессуально-правовую форму применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по расследуемым экономическим и должностным преступлениям. Экспертиза как способ применения специальных бухгалтерских познаний организуется правоприменителем, а производится экспертом (комиссией экспертов).

Эксперт-бухгалтер – это лицо, обладающее специальными знаниями в области бухгалтерского учета, экономического анализа, ревизии и аудита, привлекаемое органами расследования, судом для проведения экспертизы.

Следователь (суд) вправе поручить производство судебно-бухгалтерской экспертизы как государственному экспертному учреждению, так и частному лицу, обладающему соответствующими познаниями в этой области (в том числе аудиторской организации, инди-

видуальному аудитору), прошедшему специальную подготовку по судебно-бухгалтерской экспертизе и получившему квалификацию эксперта-бухгалтера.

Экспертом, в процессуальном смысле, на наш взгляд, может быть назначено лицо лишь по постановлению (определению) органа, в производстве которого находится дело. Эксперт приобретает установленные законом права, обязанности и ответственность судебного эксперта с момента поручения ему руководителем производства экспертизы и передачи поступивших на экспертизу материалов. Приглашенный в качестве эксперта-бухгалтера специалист, мы считаем, должен отвечать таким важнейшим требованиям, как компетентность, объективность, непредвзятость.

Качественное проведение экспертного исследования возможно только профессионально-компетентным экспертом-бухгалтером. Если в процессе проведения экспертизы будет установлено, что у эксперта отсутствуют или недостаточно специальных знаний и навыков для проведения экспертных действий по данному делу, то он признается некомпетентным и отстраняется от проведения экспертизы.

Объективность заключения по поставленным вопросам предусматривает применение им в процессе проведения судебно-бухгалтерской экспертизы научных методов исследования.

Главным критерием достоверности и объективности выводов эксперта-бухгалтера, мы считаем, является их обоснованность первичной документацией, которая подтверждает факт совершения хозяйственной операции, ставшей объектом расследования и исследования с помощью экспертизы.

На наш взгляд, непредвзятость эксперта – важный элемент его объективности. Она основывается на отсутствии тенденциозного подхода при исследовании фактов в целях установления истины по расследуемому делу. Процессуальные права, обязанности и ответственность экспертов при производстве судебных экспертиз, а также порядок предупреждения эксперта об уголовной ответственности за отказ, уклонение от дачи заключения или за дачу заведомо ложного заключения определяются законодательством Республики Беларусь.

Права эксперта-бухгалтера закреплены в Уголовно-процессуальном, Гражданском процессуальном кодексах. Так, согласно ст. 61 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь эксперт имеет право: знакомиться с материалами, относящимися к предмету экспертизы, и выписывать из них необходимые сведения; заявлять ходатай-

ства о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения, о привлечении к проведению экспертизы других экспертов, принятии мер по обеспечению его безопасности, членов семьи, а также имущества; с разрешения органа, ведущего уголовный процесс, участвовать в производстве следственных и других процессуальных действий, задавать допрашиваемым и другим лицам, принимающим участие в этих действиях, вопросы, относящиеся к предмету экспертизы; давать заключения как по поставленным вопросам, так и входящим в его компетенцию обстоятельствам, выявившимся при производстве экспертизы; знакомиться с протоколом следственного или другого процессуального действия, в котором он участвовал, а также в соответствующей части с протоколом судебного заседания и делать подлежащие внесению в протокол замечания относительно полноты и правильности записи его действий и заключения; пользоваться бесплатной помощью переводчика; подавать жалобы на действия органа, ведущего уголовный процесс, ограничивающие его права при производстве экспертизы; получать возмещение расходов, понесенных при производстве экспертизы.

Эксперт не вправе: помимо органа, ведущего уголовный процесс, вести переговоры с участниками уголовного процесса по вопросам, связанным с проведением экспертизы; самостоятельно собирать материалы для исследования; проводить исследования, которые могут повлечь полное или частичное уничтожение объектов экспертизы, если на это не было специального разрешения органа, ведущего уголовный процесс.

УДК 343.148.5:336.233

## **ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ**

**Кошель А. О., студент**

*Научный руководитель* **Путникова Е. Л., канд. экон. наук, доцент**  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Система социальной защиты Республики Беларусь – это сфера жизненно важных интересов населения. Ее качественные и количественные характеристики свидетельствуют об уровне социального и экономического развития государства и общества.

Право на социальную защиту – это признанная международным сообществом и гарантированная государством возможность человека удовлетворять свои физиологические, социальные и духовные потребности в объеме, необходимом для поддержания достойной жизни. Система социальной защиты предполагает обеспечение минимальных жизненных стандартов для всех членов общества [1].

В условиях рынка и реальной конкуренции вмешательство государственных органов в финансовую деятельность предприятий ограничено. Предприятия действуют на базе многообразия форм собственности и с применением различных организационно-правовых форм.

В современных условиях возрастает потребность в подготовке широко эрудированных специалистов, знания которых могут быть успешно применены как в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, так и в экспертной практике. Кроме того, все более усиливается роль экономических (бухгалтерских) и правовых средств в борьбе с экономическими и хозяйственными преступлениями.

В настоящее время все чаще стали прибегать к помощи эксперта-бухгалтера, так как с предоставлением предприятиям значительной свободы в финансовой деятельности, в том числе и в реализации политики в области расчетов с бюджетом по социальному страхованию и обеспечению, возросло количество финансовых, кредитных, расчетных и некоторых других правонарушений и преступлений.

Правоохранительные органы нуждаются в глубоком анализе финансово-хозяйственной деятельности организации, где совершено преступление. Это привело к росту значимости судебных экспертиз, среди которых важную роль играет судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ). Только знания основ бухгалтерского учета поможет следователю разобратся в бухгалтерских документах и записях в счетных регистрах, выявить отражение незаконных операций и собрать доказательства в предусмотренных законом процессуальных формах [4].

СБЭ операций по социальному страхованию и обеспечению носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативных правовых актов, касающихся соблюдения законодательства, правильности начисления сумм платежей, своевременности взносов (перечисление) причитающихся сумм, качества ведения бухгалтерского учета расчетов, а также правильное ведение расчетов по социальному страхованию на предприятии [3].

Производство любой СБЭ, в том числе и судебно-бухгалтерской экспертизы операций по расчетам с Фондом социальной защиты Республики Беларусь состоит из нескольких этапов:

1. *Организационный этап* включает: принятие постановления о назначении экспертизы, изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование, разработку методики проведения экспертизы, составление плана графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения.

2. *Исследовательский этап* – осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам.

Кроме этого на данном этапе описываются процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

Методическими принципами судебно-бухгалтерской экспертизы по расчетам с бюджетом являются:

- а) аналитический подход к хозяйственной операции как к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы;
- б) проверка правильности документального и бухгалтерского отражения операций в системе учета и отчетности организации;
- в) определение степени соответствия расчетных операций с Фондом, являющихся предметом экспертизы, соответствующим положениям, инструкциям, нормативным актам [2].

Источниками информации для проверки служат: Положение об учетной политике проверяемого предприятия, учредительные документы, приказы, распоряжения, унифицированные документы, служащие основанием для отражения в учете операций расчетов по социальному страхованию и обеспечению, учетные регистры, Главная книга и пр.

В ходе производства экспертизы применяются различные методы и приемы получения доказательств:

- проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение;
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;
- проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Решающим этапом судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с Фондом является проверка точности, последовательности, правильности и завершенности хозяйственных операций в системе учета и отчетности. Бухгалтерское отображение операций по социальному страхованию и обеспечению находит место в журналах-ордерах, отчетах по средствам Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (форма 4-Фонд). Поэтому судебно-бухгалтерская экспертиза расчетов по социальному страхованию и обеспечению предполагает взаимовязанный контроль корреспондирующих счетов и документов, отражаемых в учетных регистрах.

В ходе судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо установить правильность бухгалтерских записей в учетных регистрах, соответствие бухгалтерских проводок содержанию кассовых операций, соответствие кассовых оборотов и проводок оборотам по корреспондирующим счетам.

3. *Заключительный этап* предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования, обобщение результатов. Обнаруженные отклонения в бухгалтерском учете позволяют определить нарушения, виновных лиц и причины нарушений. Письменное заключение по этим фактам представляется экспертом-бухгалтером в следственный орган, которым была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Эксперт-бухгалтер должен проследить всю технологию бухгалтерских записей, определить их последовательность, согласованность и конечный результат.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Антропов, В. В. Экономические модели социальной защиты населения в государствах Европейского Союза / В. В. Антропов. – М., 2007. – С. 47.
2. Инструкция о порядке производства судебных экспертиз лицами, имеющими специальные разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности: утв. постановлением Гос. комитета судебных экспертиз от 15 мая 2014 г. № 7 // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» [Электронный ресурс]. – 2014. – Режим доступа: <http://www.business-info.by>. – Дата доступа: 15.12.2014.
3. Попова, Л. В. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Л. В. Попова, Н. А. Шibaева, Р. Е. Исакова. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2003. – 192 с.
4. Россинская, Е. Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Е. Р. Россинская. – Минск: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 351 с.

УДК 343.148.5:331.214

## СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА ОПЛАТЫ ТРУДА

Липовская Е. С., студентка

Научный руководитель Путикова Е. Л., канд. экон. наук, доцент

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Судебно-бухгалтерская экспертиза является одной из наиболее распространенных видов судебных экспертиз. Необходимость в судебно-бухгалтерской экспертизе возникает во время расследования и судебного рассмотрения уголовных и гражданских дел о присвоениях, должностных (служебных) преступлениях, а также относительно других злоупотреблений.

Тема судебно-бухгалтерской экспертизы операций по учету труда и заработной платы очень актуальна в настоящее время, так как труд выступает не только как основной производственный фактор для экономики в целом и для отдельных фирм, но и как важнейший источник благосостояния людей.

Заработная плата как часть валового национального дохода, поступающая в денежной и натуральной формах в индивидуальное распоряжение в текущем периоде, является важнейшей характеристикой рынка труда.

Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы при исследовании операций по труду и заработной плате является активизация усилий хозяйственных органов по рациональному использованию трудовых ресурсов, материальному стимулированию работников в соответствии с результатами их труда.

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы операций по учету труда и заработной платы состоит из нескольких этапов.

*Первый этап (организационный)* включает: принятие постановления о назначении экспертизы, разработку методики проведения экспертизы, составление плана графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения, изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование.

*Второй этап (исследовательский)* – осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. Кроме этого на данном этапе описываются процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

*Третий этап (заключительный)* предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования, обобщение результатов. Обнаруженные отклонения в бухгалтерском учете позволяют определить нарушения, виновных лиц и причины нарушений. Письменное заключение по этим фактам представляется экспертом-бухгалтером в следственный орган, которым была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Эксперт-бухгалтер должен проследить всю технологию бухгалтерских записей, определить их последовательность, согласованность и конечный результат.

Судебно-бухгалтерская экспертиза операций по учету труда и заработной платы носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативных правовых актов, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов, а также начисление налогов и платежей из фонда оплаты труда и выплат социального характера.

Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состоянии внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям предусматривает ряд последовательных мероприятий. Прежде всего, целесообразно проконтролировать, как на анализируемом предприятии соблюдается трудовое законодательство.

Решающим этапом судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с персоналом по оплате труда является проверка точности, последовательности, правильности и завершенности операций с персоналом по оплате труда в системе учета и отчетности. Бухгалтерское отображение операций по оплате труда находит место в приходных и расходных кассовых ордерах, ведомостях, журналах-ордерах, кассовой книге и других документах. Поэтому судебно-бухгалтерская экспертиза расчетов по оплате труда предполагает взаимоувязанный контроль корреспондирующих счетов и документов, отражаемых в учетных регистрах.

В ходе судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо установить правильность бухгалтерских записей в учетных регистрах, соответствие кассовых оборотов остаткам денежных средств в кассе, соответствие бухгалтерских проводок содержанию кассовых операций, соответствие кассовых оборотов и проводок оборотам по корреспондирующим счетам.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Баширов, Р. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / Р. А. Баширов, Н. В. Баширова. – Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 220 с.

УДК 343.148.5

**ОШИБКИ, СОВЕРШАЕМЫЕ ЭКСПЕРТОМ-БУХГАЛТЕРОМ  
ПРИ НАРУШЕНИИ ЕГО КОМПЕТЕНЦИИ В ХОДЕ  
ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Метлицкая Т. И., студентка**

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Экспертиза – это исследование и решение опытными, высококвалифицированными специалистами вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла. Судебные экспертизы проводятся в связи с расследованием и рассмотрением уголовных и гражданских дел. Экспертизу может назначать следователь или суд. Судебно-бухгалтерская экспертиза исследует производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятий с различными формами собственности, которые допустили убытки, потери, хищения ценностей, бесхозяйственность и другие негативные явления, отраженные в бухгалтерском учете и отчетности, и в результате стали объектами расследования правоохранительными органами.

Определение и формулировка вопросов, входящих в компетенцию эксперта-бухгалтера, является важным моментом при назначении экспертизы. От того, насколько правильно поставлены вопросы перед экспертом-бухгалтером, зависят полнота исследования, соблюдение сроков проведения экспертизы. Прежде чем сформулировать конкретные вопросы эксперту, следует четко уяснить, какая сфера специальных знаний необходима при рассмотрении данного дела, какой вид экспертизы следует использовать и каков ее частный предмет.

Компетенция – это определенный круг прав и обязанностей. Компетенции устанавливают нормативные правовые акты для организаций, органов, должностных лиц. Компетенция эксперта-бухгалтера – это комплекс знаний в области теории, методики и практики судебно-бухгалтерской экспертизы.

Личная компетенция эксперта не всегда соответствует общему содержанию специальных познаний, общепринятому представлению о предмете экспертизы. Это обстоятельство надо учитывать уполномоченным лицам и суду при поручении экспертизы конкретному лицу. Эксперт не может принимать участие в производстве по уголовному делу в случае обнаружения его некомпетентности. При несоблюдении

компетенции эксперт-бухгалтер получает результаты, которые не могут быть приняты судом в качестве доказательства, а следовательно, заключение эксперта-бухгалтера не имеет никакой ценности. Поэтому, получив постановление о назначении экспертизы, в экспертном учреждении необходимо установить, относятся ли эти вопросы к компетенции судебно-бухгалтерской экспертизы, и исходя из содержания поставленных вопросов подобрать эксперта.

Так, к компетенции эксперта-бухгалтера не относятся: правовая оценка или установление правовой природы исследуемых фактов, решение вопросов правомерности или неправомерности действий лиц, оценка других доказательств, оценка формы договора, формирование выводов о законности или незаконности сделок и правоотношений.

Если будет установлено, что в ходе исследования эксперт-бухгалтер самостоятельно устанавливает факты (например, квалифицирует поступление денежных средств в кассу без назначения платежа как поступление по определенному основанию), проводит правовую квалификацию фактов хозяйственной деятельности (например, самостоятельно квалифицирует правоотношения, возникшие по одному виду договоров, как соответствующие другому виду договоров), определяет их правовую природу (например, исходя из общих положений гражданского законодательства определяет ответственность сторон, цену договора или срок его действия без соответствующих указаний в договоре), устанавливает вину или меру ответственности должностных лиц, не имея для этого соответствующих полномочий и документального обоснования, то результаты экспертного исследования не могут быть использованы в качестве доказательства.

По нашему мнению, обобщение результатов исследования и составления заключения – не менее важный этап экспертизы. Иногда, даже проведя объективное, грамотное исследование материалов, эксперт допускает ошибки при составлении заключения. Например, употребляет юридическую терминологию, которая придает заключению эксперта-бухгалтера юридическую квалификацию, что выходит за пределы правовой компетенции эксперта.

Таким образом, компетенция эксперта-бухгалтера является лишь элементом судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако нарушение компетенции может привести к серьезным последствиям, которые в дальнейшем повлияют на оценку всей работы эксперта-бухгалтера.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Каштанова, И. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / И. А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – С. 36–38.
2. Пашенко, Т. В. Методические ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз / Т. В. Пашенко // Актуальные проблемы развития современного белорусского государства и права: материалы Респ. науч.-практ. конф., Гродно, 16–17 апр. 2010 г. / Грод. гос. ун-т им. Я. Купалы. – Гродно: ГрГУ, 2010. – С. 411–413.
3. Станкевич, А. А. Материалы проверки (ревизии) деятельности хозяйствующего субъекта как объект исследования судебной экономической экспертизы / А. А. Станкевич // Вопросы криминологии, криминалистики и судебной экспертизы: сб. науч. тр. – Минск: Право и экономика, 2011. Вып. 1/29/ГУ «Центр судебных экспертиз и криминалистики Министерства юстиции Республики Беларусь». – С. 148–155.

УДК 340.142(476)

### **ПРОВЕДЕНИЕ СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Морозова О. В., студентка**

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Преобразования в экономике, связанные с появлением различных форм собственности субъектов хозяйствования, активным развитием сотрудничества в торговле и финансовых отношений, изменениями фискальной, ценовой и кредитной политики государства, породили новые и модифицировали существовавшие виды преступлений. Противоправные действия, направленные на получение незаконных доходов, сокрытие прибыли, неуплату налогов и причитающихся платежей, нецелевое использование привлеченных оборотных средств, сделали судебную экономическую экспертизу актуальной и значимой при отправлении правосудия. Экспертная практика показывает, что проведение таких экспертиз способствует объективному расследованию и решению дел названных категорий, а данный класс экспертиз является в настоящее время одним из самых востребованных.

Судебная экспертиза – процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, решение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

В целях совершенствования государственной судебно-экспертной деятельности, усиления защиты прав и законных интересов граждан, организаций в уголовном, административном, гражданском и хозяйственном процессах с июля 2013 года функционирует Государственный комитет судебных экспертиз Республики Беларусь. Он учрежден Указом Президента Республики Беларусь от 22 апреля 2013 года № 202. Структура создана на базе Государственной службы медицинских судебных экспертиз, экспертных подразделений органов внутренних дел, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям, Вооруженных Сил и экспертных подразделений Министерства юстиции Республики Беларусь. Государственный комитет судебных экспертиз Республики Беларусь подчиняется непосредственно Президенту Республики Беларусь и осуществляет в соответствии с законодательными актами полномочия в сфере судебно-экспертной деятельности.

Для проведения экспертиз нужны эксперты, имеющие специальное образование и специальные научные знания в области определенного вида судебной экспертизы. Поэтому возникают вопросы по внедрению новых форм подготовки экспертов, осуществления контроля за качеством проводимых ими исследований, унификации методик исследования, применяемых различными экспертными организациями, обеспечению плодотворного сотрудничества в их научной и практической деятельности.

Немаловажен и другой аспект – единство методических подходов. Нередко различными экспертами и специалистами даются совершенно противоположные обоснования того или иного вывода. Порой примененные разными экспертами методики настолько сильно отличаются, что принятие решения по делу невозможно в силу неустранимых противоречий в выводах экспертов.

Мы считаем, что дальнейшие исследования должны пойти по пути не только разработки новых методов, приемов и способов, но и унификации имеющихся, а также установления четких критериев, препятствующих отождествлению методов с приемами и способами, более глубокой и системной проработке методологии судебно-экономической экспертизы, так как она позволяет углубить разработку теоретических положений судебно-экономической экспертизы на фундаментальной основе, содействует эффективному овладению методами исследования и созданию условий для разработки еще более действенной методики производства судебно-экономических экспертиз.

Таким образом, на современном этапе развития судебно-экономических экспертиз можно констатировать наличие ряда серьезных проблем. Их решение требует комплексного подхода, что позволит не допустить критического разрыва между научной, методологической составляющей данного класса экспертиз и практической экспертной деятельностью, избежать сомнений в научной обоснованности экспертного заключения.

В то же время анализ тенденций, видение прогрессивных аспектов развития будет содействовать разработке теоретических и организационных основ судебно-экономических экспертиз.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бондарь, Н. Н. О проблемах методического обеспечения судебных экономических экспертиз на современном этапе / Н. Н. Бондарь, М. М. Виноградова // Теория и практика судебной экспертизы. – 2007. – № 4(8). – С. 125–128.

2. Нерсисян, М. Г. Судебная экономическая экспертиза / М. Г. Нерсисян, М. М. Виноградова // Теория и практика судебной экспертизы. – 2007. – № 4(8). – С. 70–74.

УДК 657.7

### **КОРПОРАТИВНОЕ МОШЕННИЧЕСТВО СРЕДИ СОТРУДНИКОВ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**Морякова Е. В., студентка**

*Научный руководитель Черникова Е. Г., ст. преподаватель  
ГВУЗ «Донецкий национальный технический университет»,  
г. Красноармейск, Украина*

Корпоративное мошенничество представляет значительную угрозу для максимизации прибыли, устойчивого развития бизнеса, а иногда и его существования. Прямые убытки, нарушение операционной деятельности, ущерб репутации компании, судебные иски – список негативных последствий корпоративного мошенничества можно продолжать долго.

За рубежом противодействие корпоративному мошенничеству давно превратилось в отдельную профессию: имеются значительные методологические разработки, множество специализированной литературы, профессиональное сообщество экспертов по расследованию хищений и мошенничества, но, несмотря на это, общепризнанной методики осуществления аудита мошенничества до сих пор не разработано. К сожалению, в Украине аудит мошенничества в настоящее время находится на стадии становления – он мало отличается от классиче-

ского аудита, отсутствует четкое понимание его сущности, порядка проведения, особенностей, отличающих его от обычной аудиторской проверки.

Исследованием проблематики корпоративного мошенничества в настоящее время занимаются многие отечественные ученые, среди которых: Б. Розовский, В. Селезнев, А. Петрик, С. Чернявский, И. Чумакова. Значительные теоретические наработки по данной тематике имеются также у зарубежных исследователей, в числе которых: Т. Коенен, Д. Луиеринк, С. Ремейдж, Дж. Уэллс, Дж. Сакс, С. Орехов.

Согласно Уголовному кодексу Украины мошенничество – это овладение чужим имуществом или приобретение права на имущество путем обмана или злоупотребления доверием [1].

В Международном стандарте аудита 240 «Ответственность аудитора относительно мошенничества при аудите финансовой отчетности» дано такое определение мошенничества, как предвзятое действие одного или более лиц из числа управленческого персонала, тех, кто наделен высокими полномочиями, сотрудников или третьих лиц, связанное с применением обмана для получения неправомερных или незаконных преимуществ [2].

Признаки мошенничества со стороны персонала можно подразделить на следующие группы:

1. Нестандартные (искаженные) данные в бухгалтерских документах.
2. Отклонения от средних (нормальных) значений величин или показателей.
3. Выходящий за обычные рамки образ жизни сотрудника со стандартным для него доходом.
4. Необычное поведение сотрудника.
5. Поступление сигналов и жалоб (горячая линия) [3].

Наиболее типичными видами мошенничества со стороны наемных работников являются:

- подделка или фальсификация документов; передача клиентов другим компаниям; проведение сделок с подконтрольными компаниями;
- сговор с клиентами или с поставщиками; выставление счетов за невыполненные работы или недопоставленные товары; использование откатов; использование подставных поставщиков или посредников; искусственное завышение цен;
- использование сотрудников, оборудования, материалов или ресурсов компании в личных целях; незаконное списание имущества;

- применение технологий компьютерных преступлений; нарушения с выплатой заработной платы; использование наличных денег не по назначению.

Для выявления уже совершенного мошенничества необходимо обратить внимание на основные признаки мошенничества со стороны наемного работника:

- нестандартные данные в бухгалтерских, отчетных и иных документах; наличие наводок и жалоб (горячая линия);

- нежелание сотрудника уходить в отпуск и подпускать к своим документам (закрытость стиля работы); текучесть кадров на должностях, связанных с мошенническими рисками;

- якобы случайные ошибки в отчетных или финансовых документах; запутанность в документах; предоставление копий, а не оригиналов документов;

- проводки задним числом; неправильное заполнение документов, в том числе от руки; совпадение платежных реквизитов заказчиков и получателей платежей;

- неожиданные недостачи или излишки (в кассе, на складах и т. д.); непонятные расхождения в физических характеристиках (например, несоответствие объема вывозимого товара грузоподъемности машины и т. д.); подтертости и исправления в документах.

Перед руководителями компаний, нацеленными на обеспечение устойчивого развития своего предприятия, неизбежно возникают следующие актуальные задачи:

- правильно и своевременно организовать при уже выявленном факте мошенничества поиск и сбор доказательств, связанных с экономическим преступлением;

- проводить периодические проверки контрактов и соглашений компании в целях исключения мошенничества с контрактами и закупками, такими как «откат», взятки и конфликты интересов;

- не допускать, чтобы один служащий обладал слишком обширными полномочиями по принятию решений; должны обеспечивать надлежащее распределение важных обязанностей среди служащих подразделения, а также эффективный внутренний надзор;

- должны использовать практику обязательных отпусков: мошенничество с участием служащих часто обнаруживается в отсутствие нарушителя, контролирующего ситуацию, и служащие-мошенники нередко не берут отпусков или могут работать значительно большее число часов по сравнению с другими служащими компании [4, с. 62];

- привлекать к решению вопросов квалифицированных специалистов; создать условия для выявления всех соучастников, возмещения ущерба и привлечения к ответственности виновных лиц;
- организовывать систему предотвращения мошенничества внутри компании.

Следует подчеркнуть, что только глубокое знание отечественной специфики, совмещенное с использованием международного опыта противодействия мошенничеству, а также применение передовых технологий позволят сформировать эффективную комплексную программу противодействия мошенничеству, отвечающую требованиям руководства и собственников современных организаций.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Уголовный кодекс Украины от 5 апреля 2001 г. № 2341-III: в ред. Кодекса от 05.03.2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
2. Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/702-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2012-roku>.
3. Захаров, О. Ю. Обеспечение комплексной безопасности предпринимательской деятельности [Электронный ресурс] / О. Ю. Захаров. – Режим доступа: <http://elib.me/truda-bezopasnost-ohrana/obespechenie-kompleksnoy-bezopasnosti.html>.
4. Распознавание и предотвращение коммерческого мошенничества. Показатели коммерческого мошенничества / Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.uncitral.org/pdf/russian/texts/fraud/Recognizing-and-preventing-commercial-fraud-r.pdf>.

УДК 343.148.5:347.933.5

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ОШИБКИ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКИХ ЭКСПЕРТИЗ**

**Наумович А. Н., студент**

*Научный руководитель Дедкова В. Н., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерская экспертиза – это экономическое исследование конфликтных ситуаций, возникающих в хозяйственной деятельности, которое носит аналитический характер. Цель судебно-бухгалтерской экспертизы – формирование новых знаний об обстоятельствах преступления, которое невозможно было получить из материалов дела.

Типичными экспертными ошибками являются:

- неправильное использование плана счетов бухгалтерского учета;
- неверное формирование первичных документов;
- ошибки при группировке регистров бухгалтерского учета и форм бухгалтерской финансовой отчетности.

Данные ошибки связаны с недостаточной квалификацией эксперта-бухгалтера и слабым владением нормативной документацией, регулирующей бухгалтерский учет в Республике Беларусь.

Наиболее часто встречающейся ошибкой является отождествление судебно-бухгалтерской экспертизы и аудита. Несмотря на общие методы, приемы, методики, использование одних и тех же объектов, аудит и судебно-бухгалтерская экспертиза имеют ряд очень существенных отличий. При проведении аудита осуществляется проверка достоверности финансовой отчетности организации, в том числе ответы на вопросы заказчика аудита типа: «Соответствовала ли финансовая деятельность организации в проверяемом периоде требованиям действующих нормативных правовых актов?». Но аудит и судебная экспертиза – это разные виды деятельности, имеющие разные цели и задачи, регулируемые разными нормативными правовыми актами. Судебная экспертиза проводится в жестко регламентированной законом процессуальной форме, подразумевающей использование специальных знаний эксперта и исключаяющей постановку перед экспертом правовых вопросов и ответы эксперта на правовые вопросы.

Наиболее часто встречающейся экспертной ошибкой при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз является отказ эксперта от использования первичных бухгалтерских документов. Вторая типичная экспертная ошибка при обработке первичных бухгалтерских документов состоит в необоснованном признании затрат в соответствии с конкретным договором.

Проверка правильности документального оформления и бухгалтерского отражения хозяйственных операций в системе учета и отчетности предприятия-объекта исследования и его подразделений дает конкретные доказательства наличия правонарушений по рассматриваемому делу. С помощью проверки решается вопрос о степени точности и полноты бухгалтерских записей и документального оформления экономической сущности и правовой обоснованности хозяйственных операций. Точность, последовательность и завершенность бухгалтерского учета основываются на четко регламентированных связях данных носителей информации. Искажение этих связей, как и самой информа-

ции, – первый признак правовых нарушений в хозяйственных операциях.

Анализ причин совершения хозяйственных операций выходит за рамки судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако непосредственная причина хозяйственной операции, в которой проявляется суть преступления, заключается в допущенных нарушениях хозяйственного процесса. Методически эта задача решается путем исследования причинно-следственных связей между хозяйственными операциями, в которых совершено правонарушение, и хозяйственными операциями, которые привели к его совершению. При этом все связи предприятия рекомендуют делить на внутренние и внешние, что определяет документооборот и, как следствие, источники экспертного исследования и доказательств.

Таким образом, достоверные ответы эксперта не могут быть получены без восстановления или сопоставления данных бухгалтерского учета на основе имеющихся в уголовном деле материалов путем группировки данных.

В то же время обязательными приемами, отличающими судебно-бухгалтерскую экспертизу от других форм финансового контроля, должны быть: анализ учетных данных, исследование систем бухгалтерского учета, выявление взаимосвязи хозяйственных операций, моделирование учетной системы и иные специфические экспертные приемы. Без применения указанных методов бухгалтерская экспертиза не может считаться объективным, всесторонним и полным исследованием, которое дает достоверные ответы на поставленные вопросы. Результатом экспертизы не может быть установление простых количественных значений исследуемых объектов.

Таким образом, являясь лишь элементами методики, объекты экспертизы, экспертные методы и компетенция эксперта влияют на оценку всей работы эксперта.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Белов, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А. А. Белов, А. Н. Белов. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Книжный мир, 2013. – 643 с.
2. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2011. – 207 с.

УДК 331.212.26:336.778.5

## **НАЛОЖЕНИЕ АРЕСТА НА РАСЧЕТНЫЕ СЧЕТА**

**Рыжко О. Ю., студентка**

*Научный руководитель Антанькова А. В., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

*Арест расчетных счетов* представляет собой меру обеспечения исполнения решений судов различной юрисдикции. Для белорусских налоговых служб он выступает в качестве одной из обеспечительных мер своевременного получения отчетности и погашения налогоплательщиком задолженности перед бюджетом. Применение такой меры означает, что клиенту банка запрещается распоряжаться суммой денежных средств, размер которой определен решением суда. Если средств на счете больше этой суммы, то клиент вправе в пределах свободного остатка проводить расходные операции. Поэтому следует различать два случая: приостановление операций по счету (по решению налоговых и иных органов) и арест счета (по решению суда).

В первом случае приостанавливаются все расходные операции по данному счету, за исключением, в частности, операций, связанных с осуществлением платежей в бюджет либо государственные внебюджетные фонды, в том числе ФСЗН, по обязательствам лица, операции по счетам которого приостановлены.

Во втором случае запрещено любое расходование средств, кроме выплаты зарплаты, алиментов, налоговых платежей и т. п.

Арест может быть наложен на денежные средства клиента банка, находящиеся на расчетных счетах, открытых согласно договору банковского обслуживания. Кроме того, денежные средства в банковских вкладах также могут подлежать аресту.

С момента наложения ареста на счет банку запрещается его закрывать. Однако если на счете денег нет, закрытие счета банком по требованию клиента разрешено. Другими словами, арест применим не к самому счету, а к денежным средствам, которые на нем находятся. Даже если санкции применены по причине задолженности, списать арестованные денежные средства, чтобы ее погасить, банк не имеет права. Оплатить эти долги можно будет только после снятия ареста со счета.

Что касается денежных средств, вновь поступающих на счет, по отношению к которому применены санкции, порядок их расходования

зависит от того, кем наложен арест. При этом возможны следующие ситуации:

1. *Арест наложен решением арбитражного суда.* Если сумма денежных средств, указанная в официальной бумаге об аресте, больше, чем находится на счете в момент применения санкции, арест не может быть наложен на вновь поступающие суммы. И в этом случае клиент может распоряжаться ими по своему усмотрению.

2. *Арест наложен решением судов общей юрисдикции.* В этом случае вновь поступающие средства накапливаются до достижения размера, указанного в документах об аресте.

При получении исполнительного документа банк указывает на нем дату поступления. Эта дата и будет считаться началом действия ареста. Таким же образом определяется дата снятия ареста – дата штампа о принятии соответствующего документа банком.

Арест может быть снят в случаях:

а) когда арестованная сумма списывается со счета клиента на основании решения уполномоченного органа;

б) когда органом, наложившим арест, принимается решение о его снятии;

в) когда суд признает решение об аресте недействительным.

Руководители предприятий должны обратить внимание на то, что действующее законодательство ограничивает перечень возможных причин ареста расчетного счета налогоплательщика. Налоговая служба имеет право заблокировать расчетный счет на законных основаниях в следующих случаях:

- наличие непогашенной задолженности налогоплательщика перед бюджетом по оплате налогов и сборов;

- непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в ИФНС в течение 10 дней по истечении установленного срока ее представления.

Арест счета является незаконным, если налоговая служба инициирует его из-за несвоевременной подачи бухгалтерской отчетности. Расчетный счет налогоплательщика может быть заблокирован только в случае нарушения сроков подачи налоговой декларации. Также налоговая служба не имеет права блокировать банковский счет налогоплательщика из-за обнаруженных в налоговой отчетности ошибок либо из-за указания неверных реквизитов при перечислении платежей в бюджет. Несвоевременная подача расчетов по авансовым налоговым

платежам, например расчет по налогу на имущество в течение года, также не является основанием для ареста счета.

Кроме того, налогоплательщик не может быть ограничен в своем праве поручить банку совершить платеж, который имеет преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (т. е. по очереди № 1 и № 2). К таким платежам относятся выдача средств клиенту по чеку либо перечисление средств в счет оплаты труда лиц, работающих по трудовому договору.

Незаконное решение налоговой службы может быть отменено в судебном порядке. Однако на практике представление налогоплательщиком платежных документов о погашении задолженности в бюджет позволяет снять ограничения с банковского счета быстрее, по закону не позднее 1 дня, следующего за днем получения налоговым органом подтверждения оплаты или представления отчетности. С момента снятия ареста с расчетного счета клиент банка может беспрепятственно расходовать денежные средства.

В случае ареста расчетного счета налоговыми службами налогоплательщик имеет все шансы успешно оспорить их незаконные действия в судебном порядке в случаях, если:

- налоговая служба заблокировала банковский счет, ранее не направив руководителю предприятия требование об уплате налога;
- налоговая служба не уведомила руководителя предприятия под расписку (или иным способом, свидетельствующим о дате получения) о принятом решении (не предоставила копию решения о блокировке расчетного счета).

Налогоплательщик может воспользоваться средствами с расчетного счета даже в случае, если общая сумма денежных средств на расчетном счете превышает указанную сумму в решении ИФНС. Для реализации данного права налогоплательщику необходимо подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своему счету (счетам) в банке.

Также существует отсрочка или рассрочка уплаты налога. Они предоставляются на срок от одного до шести месяцев. В первом случае срок оплаты откладывается на более позднюю дату. Но как только она наступит, фирма должна полностью погасить всю задолженность. А рассрочка предусматривает поэтапное погашение долга в течение определенного срока. Но перечень случаев, когда фирма может попросить об отсрочке или рассрочке, строго ограничен. Некоторые из них приведены ниже:

- угроза банкротства;
- ущерб, причиненный фирме стихийным бедствием;
- сезонный характер производства или реализации товаров;
- прекращение или задержка финансирования из бюджета или оплаты госзаказа.

Арест расчетных счетов – сложная и неприятная процедура. Поэтому в таких случаях необходимо знать как свои права, так и обязанности, установленные законодательством в отношении денежных средств, арестованных на расчетном счете.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/tabolevich-g-s-8-marta-2014-goda-deistvu>. –Дата доступа: 27.02.2015.

УДК 336.717.138

### **ДОКУМЕНТАЛЬНЫЕ ПРИЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ**

**Семенова Е. М., студентка**

*Научный руководитель Пutnikова Е. Л., канд. экон. наук, доцент*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Практически каждая организация в процессе осуществления хозяйственной деятельности сталкивается с необходимостью хранения различных видов материальных ценностей. Для того чтобы обеспечить их сохранность, в каждой организации должны быть оборудованы склады и кладовые. Склады должны своевременно обеспечивать производство необходимым сырьем и материалами, а также своевременно предоставлять информацию об их наличии и движении.

Недостачи материалов, товаров и других ценностей (далее –ТМЦ) возникают достаточно часто. Это обусловлено как объективными причинами – необходимостью перевозки и длительного хранения больших объемов товаров, форс-мажорные обстоятельства (пожары, подтопления и т. п.), так и субъективными, к числу которых относятся недостаточная квалификация работников организаций, а также прямой умысел материально ответственных работников организации и сторонних лиц. В последнем случае недостача квалифицируется как хищение и влечет

за собой помимо материальной ответственности меры дисциплинарного, административного и уголовного воздействия.

Документальные приемы экспертизы используются при проверке операций по поступлению и выбытию материально-производственных запасов. Основное внимание уделяется количественной и качественной приемке материальных ценностей от поставщиков, а также внутренним перемещениям в межцеховом направлении, между материально ответственными лицами, складами и производством.

При этом с помощью экспертизы исследуют полноту оприходования материальных ценностей по данным бухучета, соответствие их по качеству сопроводительным и приемным документам, составленным материально ответственными лицами, а также материалов, поступивших без сопроводительных документов.

Проверяя полноту оприходования материальных ценностей, следует обратить внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам с целью выявления неучтенных счетов поставщиков. Для этого сверяются записи в регистрах бухучета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам.

В ходе документальной проверки операций по поступлению материально-производственных запасов устанавливают: соблюдение правил количественной и качественной приемки; правильность оформления актов приемки, коммерческих актов, актов расхождений, выявленных при приемке; своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов. При выявлении расхождений необходимо провести встречную проверку документов. Они проверяются с использованием метода инспектирования.

При проверке полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы сверяют с сопроводительными документами поставщиков. Эксперт изучает правильность составления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации. Иногда расхождения могут быть результатом присвоения материальных ценностей и оформления подложных актов с целью скрытия недостачи или пересортицы. При необходимости следует провести встречную свер-

ку с документами, находящимися у поставщиков материальных ценностей.

Одновременно осуществляется контроль над выполнением договоров. Необходимо установить, имеются ли в наличии договоры на поставку и правильность их оформления. Кроме того, договоры проверяются в соответствии с законодательством.

Все договоры должны подписываться руководителем организации только после визы главного бухгалтера и руководителей финансовой, планово-экономической и юридической служб, что обеспечивает согласованность действий различных служб. На основе договоров с поставщиками проверяют обоснованность операций по поступлению и приходу материально-производственных запасов.

Объектом исследования является также оперативная и служебная информация. Так, из журнала по учету поступивших грузов можно получить данные в разрезе поставщиков об ассортименте и сроках поставки материальных ценностей. Эксперт изучает, как организован такой учет в проверяемой организации: указываются ли по каждому поставщику ассортимент и сроки поставки материалов по договору, приводится ли на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Для выяснения достоверности приведенной в оперативном учете информации эксперт сопоставляет ее с данными, отраженными в бухучете.

По записям в журнале учета поступающих грузов и карточкам учета договоров поставки можно определить, какие поставки были осуществлены за проверяемый период. Если материальные ценности закупали за наличный расчет у физических лиц или индивидуальных предпринимателей, эксперт обращает внимание на наличие и правильность оформления закупочных актов. Он должен содержать следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, название, количество и стоимость материальных ценностей.

Внутренними документами, которыми оформляют поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков со штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

Эксперт при проверке должен обратить внимание на следующее:

имеются ли договоры на поставку продукции (выполнение работ, услуг) и правильность их оформления;

при наличии дебиторской и кредиторской задолженности необходимо установить дату возникновения и причину образования;

имеется ли задолженность с истекшим сроком исковой давности, принимаются ли меры к ее взысканию;

правильность ведения аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», правильность составления бухгалтерских проводок по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

соответствие записей аналитического учета записям в Журнале-ордере по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

Правильность отражения в учете стоимости недостающих (излишних) ценностей, выявленных в ходе проверки, проверяется экспертом путем анализа инвентаризационных описей и сличительных ведомостей, приказов руководителя, бухгалтерских справок, решений судебных органов и т. д. При этом необходимо помнить, что на издержки производства может быть списана сумма недостач и порчи ценностей только в пределах норм естественной убыли. Недостачи сверх норм должны относиться на виновных лиц, а при их отсутствии – на финансовые результаты деятельности организации.

Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию материальных ценностей в расход устанавливается путем выборочного контроля записей в учетных регистрах по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 91, 94 и сопоставления их с данными первичных расходных документов. Если в отчетном периоде материальные ценности реализовывались на сторону, то проверяющий должен выяснить правильность исчисления НДС и определения финансового результата от их реализации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: учебник / Е. С. Дубоносов. – М., 2013. – 224 с.

УДК 343.148.5

## **МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКИХ ЭКСПЕРТИЗ**

**Семенова Е. М., студентка**

*Научный руководитель* **Путникова Е. Л., канд. экон. наук, доцент**  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерская экспертиза – это экономическое исследование конфликтных ситуаций, возникающих в хозяйственной деятельности, которое носит аналитический характер. Предметом судебной бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности, что требует специальных знаний эксперта-бухгалтера для установления истины. Цель судебной бухгалтерской экспертизы – формирование новых знаний (данных) об обстоятельствах преступления, которые невозможно было получить из материалов дела. При этом к компетенции эксперта-бухгалтера не относятся: правовая оценка или установление правовой природы исследуемых фактов, решение вопросов правомерности или неправомерности действий лиц, оценка других доказательств, оценка формы договора, формирование выводов о законности или незаконности сделок и правоотношений. В рамках бухгалтерской экспертизы на основе всестороннего изучения учетных данных должны быть установлены факты, имеющие значение для дела.

Методически указанные задачи решаются путем применения определенной совокупности методов финансового контроля по отношению к объектам контроля (учетным данным), что, по сути, повторяет процедуры финансового контроля других видов (ревизия, аудит, тематическая проверка и т. п.). Но от других видов финансового контроля судебно-бухгалтерскую экспертизу отличает целевая установка проводимых процедур, что выражается в методических подходах. Следовательно, чтобы проверить правильность и оценить качество проведенной экспертизы, необходимо проанализировать соответствие порядка проведения экспертизы методическим подходам.

Основными методическими составляющими, которые при этом необходимо отследить, будут:

- предмет и объекты конкретной экспертизы;
- принципы применения методов экспертизы;
- пределы компетенции эксперта.

Предметом бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности организаций, объектами – документы, формируемые в системе бухгалтерского учета организаций и представленные эксперту для проведения исследования.

Эксперт должен определить возможность производства экспертизы и составить методику, соответствующую конкретному экспертному заданию. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы должен определяться исходя из возможности формирования данных в рамках системы бухгалтерского учета. При этом использовать можно как учетные данные экономического субъекта – объекта экспертизы, так и данные его контрагентов (при отсутствии или недостаточности данных самого субъекта).

Общеустановленными методологическими принципами бухгалтерской экспертизы являются:

- 1) аналитический подход к хозяйственным операциям как к предмету бухгалтерской экспертизы;
- 2) определение степени соответствия хозяйственных операций положениям, инструкциям и нормативным актам;
- 3) проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности предприятия-объекта исследования и его подразделений [1].

Аналитический подход к хозяйственным операциям, являющимся предметом судебно-бухгалтерской экспертизы, предполагает изучение их экономической сущности.

Целью этого процесса является определение алгоритма совершенных операций, их разделение на составные части и, как следствие, определение конкретных предметов для экспертного исследования. При этом также определяется состав методов и приемов исследования. Именно этот принцип предполагает знание (или изучение) экспертом-бухгалтером отраслевой специфики и конкретных технологических особенностей предприятия-объекта исследования, а также особенностей совершения на нем отдельных операций.

Анализ причин совершения хозяйственных операций выходит за рамки судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако непосредственная причина хозяйственной операции, в которой проявляется суть преступления, заключается в допущенных нарушениях хозяйственного процесса. Методически эта задача решается путем ис-

следования причинно-следственных связей тех хозяйственных операций, которые предшествовали конкретной операции и привели к ее совершению. При этом все связи предприятий рекомендуют делить на внутренние и внешние, что определяет документооборот и, как следствие, источники экспертного исследования и доказательств.

Внутренние связи хозяйственных операций определяются рамками одного предприятия. Они находят отражение во внутренних документах предприятия, которые и оформляются, и остаются только на предприятии-объекте исследования. Методология экспертизы внутренних хозяйственных операций основывается на знании правил их отражения в бухгалтерском учете, в дополнение к которому должен применяться логический анализ взаимосвязи и движения объектов учета, основанный на технологическом расчете.

Внешние связи хозяйственных операций определяют их выход за рамки предприятия-объекта исследования, что предполагает обмен документацией с внешними хозяйствующими субъектами. При этом возможны два направления: движение документов, составленных в рамках исследуемого предприятия к его контрагентам, и движение документов, составленных контрагентами, на исследуемое предприятие.

Задача анализа заключается в этом случае в том, чтобы, во-первых, установить сам факт такого рода связей, во-вторых, определить их результаты, учитывая, что операции предприятия должны быть в конечном итоге направлены на увеличение его экономических выгод. Методологически эта задача решается путем сравнительных проверок с использованием информации всех контрагентов. Сравнительные результаты внешних хозяйственных операций проявляются в их соразмерности или несоразмерности, а также в степени соответствия или несоответствия другим аналогичным операциям.

Проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности предприятия-объекта исследования и его подразделений дает конкретные доказательства наличия или отсутствия правонарушений по рассматриваемому делу. С помощью проверки решается вопрос о степени точности и полноты бухгалтерских записей и документального оформления экономической сущности и правовой обоснованности хозяйственных операций. Точность, последовательность и завершенность бухгалтерского учета основываются на четко регламентированных связях данных носителей информации. Искажение этих связей, как и

самой информации, – первый признак правовых нарушений в хозяйственных операциях.

Таким образом, достоверные ответы эксперта не могут быть получены без восстановления или сопоставления данных бухгалтерского учета на основе имеющихся в уголовном деле материалов путем группировки данных. Результатом экспертизы не может быть установление простых количественных значений исследуемых объектов, являясь лишь элементами методики, объекты экспертизы, экспертные методы и компетенция эксперта влияют на оценку всей работы эксперта.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносков, Е. С. Судебная бухгалтерия: учебник / Е. С. Дубоносков. – М., 2013. – 224 с.

УДК 343.148.5:336.22

### **ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ**

**Снопкова Е. С., студентка**

*Научный руководитель Путикова Е. Л., канд. экон. наук, доцент*  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Судебно-бухгалтерская экспертиза операций по налогу на добавленную стоимость носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативных правовых актов, касающихся налогового законодательства, правильности исчисления сумм налога, определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов с бюджетом, а также правильное ведение налогового учета в организации [1].

Производство любой судебно-бухгалтерской экспертизы, в том числе и судебно-бухгалтерской экспертизы операций по расчетам с бюджетом по налогам и сборам состоит из нескольких этапов.

1. *Организационный этап* включает: принятие постановления о назначении экспертизы; изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование; разработку методики проведения экспертизы; составление плана графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения.

2. *Исследовательский этап* – осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. Кроме этого на данном этапе описываются процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

Методическими принципами судебно-бухгалтерской экспертизы по налогу на добавленную стоимость являются:

а) аналитический подход к хозяйственной операции как к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы;

б) проверка правильности документального и бухгалтерского отражения операций в системе учета и отчетности организации;

в) определение степени соответствия расчетных операций с определением и уплатой налога на добавленную стоимость, являющихся предметом экспертизы, соответствующим положениям, инструкциям, нормативным актам [2].

Аналитическая оценка операций по расчетам с бюджетом по налогам и сборам позволяет четко определить предмет и метод проведения экспертизы, дать заключение в рамках тех полномочий, которые предоставлены эксперту-бухгалтеру законом.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из самых сложных для исчисления налогов и одним из самых значимых и для бюджета, и для предприятия. Проверка соблюдения положений законодательства о налогах и сборах, состояния внутреннего учета и контроля налогообложения предусматривает ряд последовательных мероприятий. Прежде всего, целесообразно проконтролировать, как на анализируемом предприятии соблюдается налоговое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Налоговый кодекс Республики Беларусь. Кроме этого в качестве основной нормативной базы может также использоваться Гражданский кодекс Республики Беларусь [2].

Судебно-бухгалтерская экспертиза НДС включает: оценку системы внутреннего контроля, проверку правильности исчисления налога на добавленную стоимость по реализации, проверку правильности изъятия налога НДС, возмещения из бюджета, проверку расчетов по налогу на добавленную стоимость и соответствия данных деклараций данным бухгалтерского учета.

Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), исчисляется по каждому виду этих товаров (ра-

бот, услуг) как соответствующая налоговой ставке процентная доля цен (тарифов).

Эксперту-бухгалтеру необходимо обратить особое внимание на операции, подлежащие и не подлежащие налогообложению.

Эксперт-бухгалтер проверяет, как определяется налогооблагаемая база при реализации товаров (работ, услуг). Также он рассматривает обоснованность применения налоговых ставок по налогу на добавленную стоимость, порядок применения налоговых вычетов.

Решающим этапом судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с бюджетом по налогам и сборам является проверка точности, последовательности, правильности и завершенности операций по налогам и сборам в системе учета и отчетности. Бухгалтерские операции по налогу на добавленную стоимость отображаются в счетах-фактурах, журналах-ордерах, декларации по НДС и других документах.

Поэтому судебно-бухгалтерская экспертиза расчетов с бюджетом по налогам и сборам предполагает взаимоувязанный контроль корреспондирующих счетов и документов, отражение в учетных регистрах.

В ходе судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо установить правильность бухгалтерских записей в учетных регистрах, соответствие бухгалтерских проводок содержанию кассовых операций, соответствие кассовых оборотов и проводок оборотам по корреспондирующим счетам. Бухгалтерский учет расчетов по НДС осуществляется в рамках действующего плана счетов с учетом их реального экономического содержания.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость, предназначаются счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) предприятием суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

По дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» по соответствующим субсчетам предприятие (заказчик) отражает уплаченные (причитающиеся к уплате) суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с

поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По кредиту, после оплаты задолженности поставщикам (включая и сумму налога на добавленную стоимость), сумму налога на добавленную стоимость списывают со счета 18 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым предприятием, и налогам с работниками данного предприятия [2].

3. *Заключительный этап* предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования, обобщение результатов.

Обнаруженные отклонения в бухгалтерском учете позволяют определить нарушения, виновных лиц и причины нарушений.

Письменное заключение по этим фактам представляется экспертом-бухгалтером в следственный орган, которым была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Эксперт-бухгалтер должен проследить всю технологию бухгалтерских записей, определить их последовательность, согласованность и конечный результат.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Дубонос, Е. С. Судебная бухгалтерия: учеб.-практ. пособие / Е. С. Дубонос. – М.: Книжный мир, 2004. – 252 с.
2. Колкутин, В. В. Судебные экспертизы / В. В. Колкутин, С. М. Зосимов, Л. В. Пустовалов. – М.: ООО «Изд-во «Юрлитинформ», 2007. – 288 с.

УДК 343.148.5:349.232

### **ЭКСПЕРТНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ТРУДУ И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ**

**Снопкова О. С., студентка**

*Научный руководитель* **Путникова Е. Л., канд. экон. наук, доцент**  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы при исследовании операций по труду и заработной плате является активизация усилий хозяйственных органов по рациональному использованию трудовых ресурсов, материальному стимулированию работников в соответствии с результатами их труда. В ходе экспертного исследования устанавливается, каким образом нарушение трудового законодательства и других

нормативных актов по труду и его стимулированию отрицательно влияет на его результаты, когда оплата труда опережает производительность труда работников. С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы определяется размер ущерба от правонарушений в организации труда, использовании трудовых ресурсов системы оплаты труда, а также разрабатываются предложения по профилактике названных отрицательных явлений.

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по оплате труда включает следующие составные элементы: объекты судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по оплате труда; источники информации для проведения экспертизы расчетов по оплате труда; методические приемы экспертного исследования; методические приемы обобщения и реализации результатов экспертизы расчетов по оплате труда.

При исследовании с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы операций по труду и заработной плате объектами экспертиз являются:

- *трудовые ресурсы, их планирование и использование* – изучается влияние нарушения законодательства по труду на результат трудовой деятельности. Так, например, непредставление ежегодного отпуска материально ответственным работникам и замена их денежной компенсацией является не только нарушением трудового законодательства, но и отрицательно влияет на состояние здоровья, приводит к перерасходу заработной платы, а в ряде случаев создает условия для сокрытия недостач и хищения товарно-материальных ценностей и денежных средств;

- *системы оплаты труда и премирования и их применение* – экспертиза изучает, в какой мере нарушения нормативных актов по оплате труда являются средством причинения ущерба предприятию действиями служебных лиц. Очень часто такие действия допускаются при оплате труда нештатных работников за те же работы, которые по разным причинам не выполняются штатными работниками (оформление праздничных колонн, витрин магазинов и т. п.). При этом исследуется, составлены ли договоры с такими работниками на выполнение конкретных работ и по каким расценкам предусмотрена их оплата; наличие документов, подтверждающих действительное выполнение работ по качеству и количеству (акт приемки работ, наряды и т. п.). Необходимо иметь в виду, что выплата частным лицам за составление проектов и смет на строительство и капитальный ремонт по нормативным документам не разрешается;

- *состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового законодательства* – изучается состояние учета и использования рабочего времени работниками и соблюдение продолжительности рабочего дня (смены), использование выходных дней с целью выявления причин недостатков в хозяйственной деятельности и размера причиненного ущерба. Так, нарушение трудового законодательства в части продолжительности рабочего дня водителя автомобиля нередко приводит к аварии, дорожно-транспортным происшествиям с определенным материальным ущербом. Назначение на должность работников с полной материальной ответственностью и допуск к работе (заведующих магазинами, кладовщиков, продавцов и т. п.) без оформления договорами иногда обезличивает ответственность за недостачу, порчу, хищение ценностей;

- *средства социального страхования и их использование* принимаются в качестве объектов исследования экспертизой в том случае, когда допущены правонарушения в их расходовании. Это в большинстве случаев завышенная оплата листков нетрудоспособности ввиду неправильно установленного стажа работы, неправильного определения среднемесячной оплаты декретных отпусков женщинам, отсутствие решения профсоюзного органа и т. п.;

- *расчеты по оплате труда* изучаются при установлении размера ущерба, причиненного от нарушения нормативных актов или умышленного злоупотребления должностных лиц с целью присвоения средств. Так, отсутствие подписи работников отдела кадров о том, что все лица, указанные в расчетно-платежных ведомостях, оформлены приказами о зачислении на работу, может быть использовано нечестными работниками для выплаты средств так называемым «мертвым душам». Умышленное искажение кода работника может создать условия для начисления ЭВМ и перевода на личный счет в сбербанке средств лицам, которым они не принадлежат (операторам, программистам, бухгалтерам). Отсутствие надлежащего контроля за образованием депонентов по заработной плате позволяет нечестным работникам вычислительных центров и бухгалтерии заниматься расхищением денежных средств;

- *первичная документация по учету труда и заработной платы* исследуется с целью установления ее доброкачественности для использования при обосновании размера причиненного ущерба;

- *бухгалтерский учет труда и отчетность* изучаются с целью выявления приписок невыполненных работ, умышленного завышения

заработной платы отдельным лицам и выявления других правонарушений;

- *причиненный ущерб от правонарушений в оплате труда*, выявленный ревизией, его обоснованность и ответственные лица определяются по результатам проверки, и устанавливается размер причиненного ущерба и конкретные материально ответственные лица.

Источниками информации для исследования операций по труду и заработной плате являются: трудовое законодательство, законодательство о предприятиях и предпринимательстве, регламентирующие организацию трудовых отношений, права и обязанности граждан, планово-нормативная и нормативно-договорная информация.

Источниками информации для исследования операций по труду и заработной плате являются: трудовое законодательство, планово-нормативная информация, первичная документация по учету (приказ о принятии на работу, табель явки на работу и использования рабочего времени, расчетная и платежная ведомости, личный листок работника и др.), регистры бухгалтерского учета и отчетность (ведомости, машинограммы). Акты ревизий и проверок операций по труду и заработной плате, а также информация, полученная от правоохранительных органов, используются экспертом-бухгалтером вместе с другими источниками информации для определения размера ущерба, причиненного вследствие правонарушений, и установления ответственных за него лиц.

Методические приемы экспертного исследования, а также обобщения и реализации результатов исследования существенно не отличаются от ранее рассмотренных при проведении исследований судебно-бухгалтерской экспертизой с денежными средствами и материальными ресурсами. Особенность состоит лишь в том, что эксперт-бухгалтер после завершения экспертизы разрабатывает не только предложения по предупреждению незаконного присвоения средств, нарушения правил бухгалтерского учета и контроля, но и рекомендации обычно в пределах его компетенции по рациональному использованию трудовых ресурсов на предприятии.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алексеева, Л. Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза: лекции [Электронный ресурс] / Л. Ф. Алексеева. – 2014. – Режим доступа: [http://abc.vvsu.ru/Books/1\\_sudbuheks/page0002.asp](http://abc.vvsu.ru/Books/1_sudbuheks/page0002.asp). – Дата доступа: 08.12.2014.  
УДК 343.148.5:232

## **ИССЛЕДОВАНИЕ ЭКСПЕРТОМ-БУХГАЛТЕРОМ ОПЕРАЦИЙ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ**

**Тимошишина М. В., студентка**

*Научный руководитель* **Путникова Е. Л., канд. экон. наук, доцент**

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы при исследовании операций по труду и заработной плате является активизация усилий хозяйственных органов по рациональному использованию трудовых ресурсов, материальному стимулированию работников в соответствии с результатами их труда. В ходе экспертного исследования устанавливается, каким образом нарушение трудового законодательства и других нормативных актов по труду и его оплате отрицательно влияет на его результаты, когда оплата труда опережает производительность труда работников. Эксперт-бухгалтер в процессе исследования определяет размер ущерба от правонарушений в организации труда, использовании трудовых ресурсов и в системе оплаты труда, а также разрабатывает предложения по профилактике названных отрицательных явлений.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер может установить такие нарушения, как приписка зарплаты за невыполненные работы. Когда предполагаются такие приписки, эксперту необходимо представить выборки из нарядов по начислению заработной платы за невыполнение работы. Выборки должны быть составлены с расчетом, чтобы эксперт-бухгалтер мог сделать вывод о том, за какие операции начислена зарплата.

Существует несколько способов выявления приписок, но методика однородна. Заключается она в сопоставлении количества операций с количеством сырья, вспомогательных материалов, списанных в связи с производством таких операций, с количеством смежных операций, за которые начислена заработная плата, готовой продукции и полуфабрикатов, выработанных при совершении исследуемых операций. Такое сопоставление нужно, например, тогда, когда есть основания предполагать, что зарплата приписана за какие-либо операции. Приписку к зарплате водителей грузового автотранспорта организации можно определить путем сопоставления количества тонна-километров перевезенных грузов, оплаченных по путевым листам, с документами,

устанавливающими действительный вес перевезенных грузов по данным поставщиков и получателей.

При начислении заработной платы и доплат за невыполненные работы эксперт-бухгалтер устанавливает размер заработной платы, начисленной за невыполнение в действительности работы, сопоставляя суммы заработной платы, начисленной за исполнение этих работ, с данными о действительном их выполнении. Как правило, доказательством того, что исследуемые работы или операции не были выполнены, служит заключение технического эксперта. На основании заключения последнего эксперт-бухгалтер выявляет размер излишне начисленной зарплаты за выполнение этих работ, если технический эксперт дает заключение о том, что они в действительности не выполнялись.

Эксперт-бухгалтер может дать подобное заключение без проведения технической экспертизы только на основании документов. Например, если эксперт-бухгалтер путем документальной проверки устанавливает, что транспортировка груза была произведена по железной дороге, в то же время водителями грузового автотранспорта были выписаны путевые листы на ту же перевозку и по ним начислена заработная плата, он должен дать заключение о неправильности оплаты путевых листов, положив в основу своего заключения проведенное им исследование документов.

При установлении случаев начисления заработной платы лицам, работающим в данной организации, эксперт-бухгалтер должен обосновать заключение о незаконности выплат заключением эксперта-криминалиста о подложности расписок в платежных ведомостях и иных документах от их имени, справками отдела кадров организации о том, что они в организации не работают, или же иных органов о том, что по указанным в платежных документах адресам они не проживают. При сдельной оплате труда эксперт-бухгалтер устанавливает, не выполнена ли оплаченная работа другими рабочими и как она оплачена. Эти материалы дают ему основание для включения сумм, оплаченных по подобным документам, в сумму материального ущерба, причиненного работниками организации при условии, если не установлено, что такая работа была выполнена.

При выдаче заработной платы в суммах, превышающих начисленную, эксперт-бухгалтер определяет размер излишне начисленных им сумм путем сопоставления числящихся в расчетно-платежных ведомостях сумм начисленной заработной платы этим лицам с теми, которые должны были быть начислены на основании документов о выполнен-

ных ими работах, исходя из установленных норм, расценок, проработанного времени по нарядам, табелям.

При злоупотреблениях с депонированными суммами эксперт-бухгалтер, зная из материалов дела, что совершались злоупотребления с заработной платой и депонированными суммами, должен тщательно исследовать правильность корреспонденции счетов при составлении бухгалтерских проводок, связанных с такими суммами. Для этого недостаточно просмотреть записи в регистрах учета и в Главной книге. В них могут быть подлоги. Необходимо исследовать правильность корреспонденции счетов непосредственно по бухгалтерским проводкам.

Известны случаи злоупотреблений с депонированными суммами, когда под видом удержанных из заработной платы рабочих и служащих платежей по исполнительным листам деньги перечисляются подставным лицам. При помощи последних они впоследствии и изымаются. Основанием для заключения о неправильном перечислении таких сумм для эксперта-бухгалтера является сопоставление документов и счетных записей с документами, устанавливающими действительное направление перечисления. Например, на счет депонентов по удержаниям из заработной платы были списаны суммы, незаконно начисленные лицам, работавшим в организации. В расчетно-платежных ведомостях эти суммы обозначены как не выданные своевременно. Платежным поручением они были перечислены родственнику бухгалтера под видом сумм, удержанных по исполнительному листу, а со счета депонентов списаны прямыми и обратными проводками на счет общехозяйственных расходов.

Незаконное перечисление денег эксперт-бухгалтер устанавливает сопоставлением банковских документов о перечислении с документами, отражавшими действительное направление перечисленных сумм. Кроме того, он прослеживает перечисление этой суммы бухгалтером с одного бухгалтерского счета на другой до тех пор, пока не убедится, что в конечном результате она оказалась списанной на счет общехозяйственных расходов.

Если на счет депонентов списываются суммы, начисленные лицам, не работающим в организации, для совершения хищения их под видом не полученной своевременно заработной платы, в документах на получение этих сумм из кассы обычно совершаются подлоги подписей лиц, от имени которых они учиняются. По делам данной категории эксперт-бухгалтер может определить сумму, незаконно списанную по кассе по

таким распискам, только на основании заключения эксперта-криминалиста о подложности подписей получателей.

Таким образом, на основе обобщения теоретического материала сформирована научная концепция нарушений при совершении операций по заработной плате, что составляет практическую значимость проведенного исследования.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Попова, Л. В. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Л. В. Попова, Н. А. Шibaева, Р. Е. Исакова. – М.: Дело и Сервис, 2003. – 192 с.
2. Россинская, Е. Р. Судебные экспертизы в гражданском судопроизводстве: науч.-практ. пособие / Е. Р. Россинская. – М.: Юрайт, 2010. – 536 с.

УДК 343.148.5

### **ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ПРИЗНАКИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ОТ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ ПРОВЕРКИ ПО ТРЕБОВАНИЮ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ**

*Тихонович В. И., студентка*

*Научный руководитель Куруленко Т. А., ст. преподаватель*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Судебно-бухгалтерская экспертиза и проверка финансово-хозяйственной деятельности содействуют укреплению законности, исследуют хозяйственную деятельность предприятий, выявляют в ней негативные стороны с целью их ликвидации и недопустимости в дальнейшем.

Для следственной и судебной практики важное значение имеет отграничение бухгалтерской экспертизы от документальной проверки. Именно в данном вопросе чаще всего допускаются ошибки. Связано это с тем, что документальная проверка имеет не только отличия, но и некоторое сходство с судебно-бухгалтерской экспертизой.

Деятельность эксперта на предварительном следствии и деятельность ревизора имеют общие черты, заключающиеся в том, что и эксперт, и ревизор:

- исследуют однородные хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерских документах;

- работают в основном над материалами одного и того же характера – бухгалтерскими документами и учетными регистрами;
- используют при этом знания в одной и той же области бухгалтерского учета;
- применяют в основном одни и те же приемы исследования материалов, которыми они владеют как специалисты в области бухгалтерского учета;
- план работы и эксперта, и ревизора определяется сформулированными следователем и судом вопросами и заданиями;
- осуществляют деятельность в контакте со следователем, производящим расследование по делу, в связи с которым проводится экспертиза или документальная проверка.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается следователем или судом, как правило, после проведения документальной проверки предприятия, в ходе которой выявлены конфликтные ситуации и установлены суммы причиненного ущерба, что явилось предметом юридического расследования.

В деятельности эксперта и ревизора имеются и существенные различия, обусловленные их юридической природой, целями и задачами, которые они решают. Если с помощью документальной проверки комплексно исследуется финансово-хозяйственная деятельность предприятия с целью ее дальнейшего усовершенствования, то с помощью экспертизы исследуются отдельные недостатки, выявленные проверкой с целью документального обоснования исковых требований, поданных в следственные или судебные органы к конкретным материально ответственным лицам.

Проводят экспертизу, в отличие от документальной проверки, не по заранее составленному плану, а по мере возникновения необходимости в ней и только после вынесения специального постановления органа, который назначил экспертизу.

Следующее отличие заключается в том, что эксперт ограничивает свою деятельность теми вопросами, которые возникают у следователя на основе уже собранных материалов, а ревизор может выискивать новые материалы о фактах, ранее неизвестных следователю.

Ревизор имеет право производить действия, которые не осуществляет эксперт – проводить инвентаризацию; непосредственно получать материалы не только в проверяемой организации, но и в других связанных общностью операций организациях; брать объяснения от ра-

ботников ревизуемой организации; опечатывать и изымать документы и т. д.

Производство экспертизы регламентировано уголовно-процессуальным законом. Деятельность же ревизора не могут заменить заключения эксперта и служить основанием к изменению или отмене приговора с прекращением дела.

Методы, используемые в ходе документальной проверки и экспертизы, в основном сходны, а вот методики проведения исследований имеют различия. Так, некоторые методики, которые использует ревизор, недопустимы и нецелесообразны при проведении экспертизы [1].

За упущения, допущенные при проведении документальной проверки, бухгалтер-ревизор несет ответственность как должностное лицо, бухгалтер-эксперт за дачу ложного заключения несет уголовную ответственность.

Эксперт ни от кого не зависит при даче заключения, никто не вправе навязать ему своих суждений. Выводы же ревизора, за которые он несет ответственность как должностное лицо, утверждает вышестоящий начальник.

Если выводы первоначальной документальной проверки оспариваются из-за их неполноты, возникает необходимость восполнить проверку путем дополнительных обследований, сбора новых материалов, назначается дополнительная проверка.

Если же выводы проверки ставятся под сомнение в связи с оспариванием каких-то положений, принятых ревизором, и разрешить возникающие вопросы невозможно без применения специальных знаний при анализе собранных ревизией материалов, назначается бухгалтерская экспертиза.

Следовательно, существенное отличие судебно-бухгалтерской экспертизы от документальной проверки состоит в том, что параметры ее исследования ограничены кругом вопросов, поставленных на ее решение правоохранительными органами, а также целевым использованием выводов экспертизы в системе доказательств правонарушений.

Приведенные различия между документальной проверкой по требованию правоохранительных органов и судебно-бухгалтерской экспертизой, по нашему мнению, следует учитывать в практической деятельности правоохранительных органов при решении вопроса о наиболее целесообразной для конкретного случая форме применения специальных бухгалтерских знаний. Особенно это следует учитывать, когда встает вопрос о том, что нужно назначить повторную докумен-

тальную проверку или судебно-бухгалтерскую экспертизу. Так, повторная проверка может проводиться, если: при производстве первичной проверки допущены серьезные нарушения прав проверяемых лиц; в акте проверки имеются противоречия, разрешение которых невозможно без проведения повторной проверки; имеются данные о неэффективности или недостаточной компетентности ревизора и в некоторых других случаях.

Однако в некоторых случаях использование специальных бухгалтерских знаний по уголовному делу возможно также и в форме участия специалиста в следственных действиях [1].

Цель участия специалиста-бухгалтера в следственных действиях определена уголовно-процессуальным законом: оказывать следователю содействие в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств. Он выступает в роли консультанта следователя, в том числе он может помогать следователю в формулировке вопросов эксперту-бухгалтеру, задания ревизору. Главная задача его состоит в том, чтобы помочь следователю не пройти мимо фактов, имеющих значение для дела. В отличие от эксперта специалист сам не выявляет доказательств, а лишь помогает делать это следователю, устанавливающему фактические данные, имеющие значение для дела.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что отличие судебно-бухгалтерской экспертизы от документальной проверки проявляется по различным признакам и эти различия нужно учитывать в практической деятельности правоохранительных органов при решении вопроса о наиболее целесообразной для конкретного случая форме применения специальных бухгалтерских знаний.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Каштанова, И. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / И. А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – С. 58–60.

УДК 363.717.136

## **ДОКУМЕНТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТЫ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Хаджиев С. С., студент**

*Научный руководитель* **Путникова Е. Л., канд. экон. наук, доцент**  
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерский учет позволяет осуществить сплошное и непрерывное наблюдение за разнообразными хозяйственными операциями и процессами, происходящими на предприятии. Основанием для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в бухгалтерском учете являются первичные документы. Они являются источником сведений, необходимых для принятия управленческих решений, обеспечивают контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств, обладают юридической силой при возникновении споров или предъявлении претензий и исков, являются источником информации о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта для целей экономического анализа и контроля.

В специальной литературе распространено мнение о том, что в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы исследуются только документы, прошедшие проверку при отражении указанных в них фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете.

В определении объекта судебно-бухгалтерской экспертизы в литературе отмечается множество направлений и мнений. Одни авторы считают, что объектом судебно-бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отраженные в документах бухгалтерского учета, которые стали объектом следствия и судебного разбирательства. Другие считают, что объектом судебно-бухгалтерской экспертизы являются документы бухгалтерского учета, которые приобщены к уголовному делу. При определении объекта судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо отметить, что каждое направление в литературе по данной проблеме в зависимости от целей исследования может быть верным. На основе проведенного анализа мнений различных авторов можно сделать вывод о том, что объектами судебно-бухгалтерской экспертизы, исходя из определения, являются учетные и внеучетные документы, улики и другие материалы и предметы, находящиеся в рассле-

дуемом деле, которые имеют прямое или косвенное отношение к поставленным на разрешение экспертизы вопросам.

При исследовании хозяйственных операций эксперту-бухгалтеру приходится сталкиваться с огромным количеством документов. В уголовно-процессуальном и гражданском праве документы имеют значение в одних случаях как письменные, а в других – как вещественные доказательства по расследуемому делу. Для эксперта-бухгалтера документ имеет значение письменного доказательства.

Так, с точки зрения судебно-бухгалтерской экспертизы под *документом* следует понимать письменный акт, содержащий определенные реквизиты и отражающий хозяйственные операции и другие факты, с которыми закон связывает наступление экономико-правовых последствий.

В хозяйственной деятельности предприятий документы являются носителями как экономической, так и юридической информации. Носителями экономической информации они становятся в силу того, что посредством документов осуществляются первичное наблюдение и первичная регистрация хозяйственных операций. *Экономическая информация документа* представляет собой сведения о движении материальных ценностей и денежных средств, т. е. в документах отражается динамика изменения собственности. Носителями правовой информации документы становятся в силу того, что как материальные объекты они содержат сведения, необходимые для получения исчерпывающего представления о совершенной операции и обеспечения их доказательной силы. Документ будет иметь доказательное значение только тогда, когда он облечен в установленную законодательством форму.

Каждая основная и вспомогательная хозяйственные операции порождают в сопроводительной документации сложные информационные цепи и сети. Для эффективного их изучения необходимо построение блок-схемы документооборота и информационных связей между документами. Четкая организация документооборота обеспечивает полноту и своевременность получения необходимой информации о работе хозяйствующего субъекта и отдельных лиц, что повышает действенность бухгалтерского контроля. Документооборот регламентируется графиком, составляемым главным бухгалтером. График, утверждаемый приказом руководителя предприятия, должен способствовать улучшению бухгалтерской работы, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня автоматизации учетных работ.

Изучение бухгалтерских документов с учетом их информационных связей очень важно. Если практически какая-либо из хозяйственных операций не выполнялась или была осуществлена в другом по сравнению с документальными данными виде, размере либо иным способом, это непременно должно проявиться в несоответствии данных, содержащихся в различных документах. Эта закономерность обусловлена тем, что в различных документах отражаются различные составные части одной и той же операции, и если какие-либо их данные не соответствуют реально происходящим процессам, то показатели в документах не могут быть взаимосвязаны [1].

Содержание хозяйственных операций, отраженных в документах, очень разнообразно. Для придания документу юридической силы необходима полная характеристика совершаемой операции, т. е. наличие определенного перечня показателей, присущих такому документу, – реквизитов. Анализ контрольной практики показывает отсутствие единого подхода к принятию документов экономического субъекта в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего анализа и определения последствий их использования хозяйствующим субъектом с точки зрения ответственности искажения учета и отчетности в целом. При поиске подложных (недоброкачественных) документов необходимо учитывать следующие обстоятельства:

- при попытке сокрытия в учете следов преступления интеллектуальный подлог совершается, как правило, более простым способом, т. е. путем подгонки и информационной увязки данных в документах, визуально связанных между собой и, как правило, в пределах непосредственной доступности исполнителям;

- ряд взаимосвязанных документов по времени составляется раньше сомнительного, следовательно, для взаимной увязки их исправляют задним числом. Это может вызвать потребность в проведении криминалистической экспертизы по техническому исследованию документов;

- часть документов защищена системой нумерации в прошнурованных журналах, которая затрудняет приведение всей системы документальных данных в состояние взаимоувязки.

Поэтому все указанные связи также должны быть проверены. При обнаружении разрыва цепи последовательного оформления документов (отсутствие одного или нескольких взаимосвязанных

документов) встает вопрос о достоверности не только первичных документов, но и данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В то же время отсутствие документов не означает, что их вообще не было. Документы могли быть утеряны, похищены, уничтожены и т. д. Если следственным путем не удастся получить отсутствующую, но необходимую для расследуемого дела информацию, целесообразно проконсультироваться с экспертом-бухгалтером о возможности ее реконструкции.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / А. А. Толкаченко [и др.]; под общ. ред. А. А. Толкаченко, В. А. Бородина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 223 с.

## СОДЕРЖАНИЕ

### ***ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ***

<b>Антанькова А. В.</b> Практическое обучение – одна из главных составляющих качественного образования специалистов по бухгалтерскому учету .....	3
<b>Блашкевич Л. В., Кузюр Н. В.</b> Варианты учета накладных расходов .....	6
<b>Горло В. И.</b> Формирование учетной политики на предприятиях хлебопекарной промышленности в части производственных запасов .....	10
<b>Горло В. И.</b> Управленческие аспекты учета при производстве продукции растениеводства .....	12
<b>Гринь М. Г.</b> Разработка графика документооборота на предприятии .....	15
<b>Гудков С. В.</b> Объективность отражения в бухгалтерском учете финансового результата деятельности субъектов малого агробизнеса .....	18
<b>Гудкова Е. А.</b> Сравнение сущности управленческого учета и контроллинга .....	22
<b>Гусарова Т. В.</b> Внутренний контроль как система управления организацией с филиальной структурой .....	24
<b>Дедкова В. Н.</b> Особенности учета материалов в зарубежных странах .....	27
<b>Кузюр Н. В., Блашкевич Л. В.</b> Аспекты учетной политики в разных системах учета.....	31
<b>Куруленко Т. А.</b> Бухгалтерский учет отдельных операций по приобретению основных средств .....	34
<b>Путникова Е. Л.</b> Отражение в учете расходов на подготовку и освоение производства перерабатывающими предприятиями .....	36
<b>Сидоренкова А. Г., Рубаник А. Н.</b> Как избежать неплатежей дебиторов .....	39
<b>Тимошенко Н. А.</b> Актуальные вопросы закрытия счета 20-2 «Животноводство» на материалах СПК «Рабочий» .....	43
<b>Черникова Е. Г.</b> Характерные особенности мошенничества на отечественных промышленных предприятиях .....	46
<b>Шаповалова М. Н.</b> Применение МСФО в различных странах .....	49

### **Секция 1. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК**

<b>Агеев К. В.</b> Совершенствование учета кассовых операций в условиях автоматизации в КСУП «Им. Володарского» Гомельской области .....	53
<b>Аликсевич Е. М.</b> Возникновение и развитие бухгалтерского учета: исторический аспект .....	55
<b>Байрамов Б. К.</b> Совершенствование классификации затрат на производство продукции .....	58
<b>Беляев И. И.</b> Лизинг как средство технического переоснащения в АПК .....	61
<b>Боброва Т. П.</b> Проблемы учета переоценки основных средств .....	65
<b>Грохотов А. С.</b> Роль учетной информации для повышения эффективности производства птицеводства в ЗАО «Победа-Агро» Дятьковского района .....	68
<b>Денисевич Д. Н.</b> Системы «стандарт-кост» и «директ-костинг» в управленческом учете агросервисных предприятий .....	71
<b>Дерушова В. Л.</b> Особенности оценки кормов собственного производства с учетом требований МСФО .....	73
<b>Евтюшина А. В.</b> Бухгалтерский учет и анализ дебиторской задолженности в АПК .....	76

<b>Жемердей Е. В.</b> Практика учета продаж на материалах ОАО «Учхоз «Кокино» Выгоничского района .....	79
<b>Жернасек И. А.</b> Основные правила признания, оценки и отражения в отчетности основных средств .....	82
<b>Журов Р. Ю.</b> Совершенствование учета расчетов с покупателями и заказчиками .....	85
<b>Захарчук Е. В.</b> Особенности составления промежуточной финансовой отчетности организациями Республики Беларусь .....	88
<b>Ковзикова Ю. И.</b> Понятие, оценка и учет готовой продукции в экономических сельскохозяйственных субъектах: законодательство России и МСФО .....	90
<b>Коноплева А. О.</b> Автоматизация учета реализации продукции – основное направление совершенствования учета в ОАО «Краснопольский» Могилевской области ..	93
<b>Крохина Е.</b> Удержания из заработной платы: сущность, виды .....	96
<b>Кузнецова К. В.</b> Направления совершенствования учета реализации продукции животноводства .....	99
<b>Мажейко В. А.</b> Совершенствование учета реализации продукции растениеводства .....	101
<b>Наркульева С. Ш.</b> Проблемы первичного учета животных на выращивании и откорме, обсуждаемые в литературе .....	103
<b>Овилякулова Д. О.</b> Совершенствование заработной платы и обеспечение ее роста .....	106
<b>Пархоменко О. С.</b> Значение и нормативное регулирование учета затрат основного производства промышленных организаций Республики Беларусь .....	109
<b>Петров Д. В.</b> Совершенствование учета переоценки основных средств в Украине ..	112
<b>Петрова М. Н.</b> Новая пенсионная формула: и снова бухгалтер в строю! .....	114
<b>Розыбаев И. Р.</b> Законы Республики Беларусь и Туркменистана «О бухгалтерском учете и отчетности»: сходства и отличия .....	117
<b>Рудкова Е. М.</b> Значение бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях рыночных отношений .....	121
<b>Семашко Д. Д.</b> Детские пособия в разных странах Европы .....	123
<b>Сычевич М. С.</b> Оплата труда на основе грейдов .....	126
<b>Тихонович В. И.</b> Тенденции развития производства сахарной свеклы в Республике Беларусь .....	129
<b>Устинова Ю. Н.</b> Актуальные аспекты учета продаж готовой продукции .....	131
<b>Шамурادова Г. Ч.</b> Совершенствование методики учета долгосрочных кредитов и займов .....	134

## **Секция 2. ТРАНСФОРМАЦИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В ФОРМАТ МСФО**

<b>Архипенко А. И.</b> Методы оценки запасов товарно-материальных ценностей по МСФО .....	137
<b>Архипенко Е. В.</b> Проблемы учета обесценения основных средств в связи с переходом Республики Беларусь на МСФО .....	140
<b>Батковская А. В.</b> Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции .....	144
<b>Борисенко Л. А.</b> Значение и структура международных и национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности .....	147
<b>Боярова Е. А.</b> Методика определения сумм отложенных налогов по МСФО .....	151
<b>Буракова Е. С.</b> Порядок признания и оценки основных средств по МСФО .....	154
<b>Гончарко И. Ю.</b> Отражение в финансовой отчетности информации о потоках денежных средств .....	158

<b>Гурбанов М. Д., Язмухаммедова А. Д.</b> Учет основных средств в Туркменистане в соответствии с НСФО .....	161
<b>Дерушова В. Л.</b> Этапы трансформации финансовой отчетности организаций АПК в соответствии с требованиями МСФО .....	163
<b>Дивина В. С.</b> Проблемы оценки КРС на выращивании и откорме при переходе на МСФО .....	167
<b>Дмитриева М. С.</b> Особенности учета затрат на производство в соответствии с МСФО .....	169
<b>Зайцева А. С.</b> Проблемы формирования учетной политики организаций Республики Беларусь при переходе на МСФО .....	171
<b>Киселева А. К.</b> Переход предприятий Республики Беларусь на международные стандарты финансовой отчетности .....	175
<b>Корженевич Д. П.</b> Требование МСФО проверки активов на обесценение .....	177
<b>Липовская Е. С.</b> Направления развития бухгалтерского учета в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности .....	180
<b>Лисова М. С.</b> Методы аккумулирования средств для обеспечения пенсионных выплат работникам .....	182
<b>Майстрикова А. П.</b> Роль МСФО в сближении национального и международного бухгалтерского учета .....	184
<b>Марченков М. С.</b> Состав и оценка запасов в соответствии с нормативными актами Республики Беларусь и МСФО .....	188
<b>Пуцько К. В.</b> Отчетность по пенсионным планам в соответствии с требованиями МСФО .....	190
<b>Пяленко А. А.</b> Классификация вознаграждений работникам по МСФО .....	194
<b>Снопкова Е. С.</b> Различия в подходах к расчету налога на прибыль в Республике Беларусь и по МСФО .....	197
<b>Тихонович В. И.</b> Современные подходы к классификации биологических активов с учетом МСФО .....	200
<b>Хаджиев С. С., Язмухаммедова А. Д.</b> Учет запасов по МСФО и НСФО Туркменистана .....	203
<b>Шарова М. А.</b> Переход Республики Беларусь к МСФО: Основные отличия между учетными системами и проблемы перехода .....	205
<b>Шарова М. А.</b> Составление отчетности предприятий в формате международных стандартов финансовой отчетности .....	209
<b>Шепелевич А. И.</b> Сравнительный анализ аспектов составления консолидированной финансовой отчетности в Республике Беларусь и по МСФО .....	212
<b>Шипко С. Ф.</b> Порядок введения в действие и распространения МСФО в Республике Беларусь .....	214
<b>Шмуילו М. И.</b> Применение специальных правил при учете сделок хеджирования .....	217
<b>Язмухаммедова А. Д.</b> Отражение в финансовой отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности предприятий Туркменистана в сопоставлении с МСФО .....	220

### **Секция 3. ПРИМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ В ЭКСПЕРТНОЙ ПРАКТИКЕ**

<b>Агеев К. В.</b> Судебно-бухгалтерская экспертиза денежных средств .....	224
<b>Архипенко Е. В.</b> Основные этапы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы .....	227
<b>Гардиевич К. Э., Довста Т. И.</b> Отличие судебно-бухгалтерской экспертизы от проверки, проводимой по требованию правоохранительных органов .....	229

<b>Денисенко О. Л.</b> Использование бухгалтерских знаний в юридической практике...	232
<b>Дерушова В. Л.</b> Некоторые аспекты назначения и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы .....	235
<b>Дмитриева М. С.</b> Методы исследования документальных данных .....	238
<b>Драенкова Н. А.</b> Исследование кредитных и заемных операций при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы .....	241
<b>Дулевич Т. Н.</b> Типичные ошибки при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы .....	243
<b>Жданова В. В.</b> Использование неофициальной учетной документации в качестве объекта судебно-бухгалтерской экспертизы .....	245
<b>Зрайцев М. А.</b> Актуальные проблемы судебно-бухгалтерских экспертиз в Республике Беларусь .....	248
<b>Киселева А. К.</b> Процессуальные права, обязанности и ответственность эксперта-бухгалтера в Республике Беларусь .....	251
<b>Кошель А. О.</b> Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....	253
<b>Липовская Е. С.</b> Судебно-бухгалтерская экспертиза оплаты труда .....	257
<b>Метлицкая Т. И.</b> Ошибки, совершаемые экспертом-бухгалтером при нарушении его компетенции в ходе проведения судебно-бухгалтерской экспертизы .....	259
<b>Морозова О. В.</b> Проведение судебных экспертиз на современном этапе развития в Республике Беларусь .....	261
<b>Морякова Е. В.</b> Корпоративное мошенничество среди сотрудников организаций	263
<b>Наумович А. Н.</b> Методические ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз .....	266
<b>Рыжко О. Ю.</b> Наложение ареста на расчетные счета .....	269
<b>Семенова Е. М.</b> Документальные приемы исследования операций с материально-производственными запасами .....	272
<b>Семенова Е. М.</b> Методологические принципы проведения судебно-бухгалтерских экспертиз .....	276
<b>Снопкова Е. С.</b> Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с бюджетом по налогам и сборам .....	279
<b>Снопкова О. С.</b> Экспертное исследование операций по труду и заработной плате..	282
<b>Тимошишина М. В.</b> Исследование экспертом-бухгалтером операций по заработной плате .....	286
<b>Тихонович В. И.</b> Отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы от документальной проверки по требованию правоохранительных органов .....	289
<b>Хаджиев С. С.</b> Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы .....	293