

**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

**Сборник научных трудов
по материалам IV Международной научно-практической
конференции**

Горки, 20–21 апреля 2017 г.



**Горки
БГСХА
2017**

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

Сборник научных трудов
по материалам IV Международной научно-практической
конференции

Горки, 20–21 апреля 2017 г.

Горки
БГСХА
2017

УДК 657
ББК 65.052
Б94

Редакционная коллегия:

кандидат экономических наук, доцент *Е ржм дв* (гл. ред.);
старший преподаватель *во дв* (отв. ред.);
кд н (отв. секретарь)

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой
бухгалтерского учета в отраслях АПК *Е ржм дв*;
кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры
бухгалтерского учета в отраслях АПК *м д*

Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономи-
Б94 **ки** : сборник научных трудов по материалам IV Международной
научно-практической конференции / редкол.: Е. Л. Путникова
(гл. ред.) [и др.]. – Горки : БГСХА, 2017. – 197 с.

Приведены доклады участников международной научно-практической кон-
ференции, отражающие современное состояние бухгалтерского учета в органи-
зациях АПК, а также проблемы современной экономики в контексте междуна-
родных стандартов финансовой отчетности.

Статьи печатаются в авторской редакции.

УДК 657
ББК 65.052

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2017

ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ

УДК 657.37

Гудков С. В. – *м р м р р м ш р*

Гудкова Е. А. – *м р м р р м ш р*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ АГРОБИЗНЕСА

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

В современных экономических условиях каждый субъект хозяйствования заинтересован в эффективности его производственно-финансовой деятельности, которую можно объективно определить только при хорошо организованной системе бухгалтерского учета и отчетности. Данные бухгалтерского учета и отчетности являются основанием для проведения всевозможных расчетов и показателей, действовавших при экономическом анализе хозяйственной деятельности субъектов. В связи с чем в нормативно-правовых документах, экономической литературе появляются законодательные инструкции и рекомендации по методикам бухгалтерского учета, отчетности и проведению экономического анализа. Так, в настоящее время в Республике Беларусь действует Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 104 от 12.12.2016 г. Настоящий Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности определяет правила раскрытия информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета и представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. При составлении бухгалтерской отчетности должны быть соблюдены такие важные условия как:

полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;

тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Несоблюдение данных условий рассматривается как неправильное составление бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год, которым для всех организаций, в том числе микроорганизаций, является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, а для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания, образования по 31 декабря включительно. В соответствии с нормативными документами Республики Беларусь все субъекты хозяйствования, осуществляющие предп-

ринимательскую деятельность, должны составлять в качестве ежемессечной отчетности Бухгалтерский баланс, а квартальной и годовой – Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Отчет об изменении капитала, Отчет о движении денежных средств, Отчет об использовании целевого финансирования.

Данные бухгалтерского учета и отчетности дают возможность контролировать состояние и ход деятельности любого субъекта хозяйствования. Но эти данные не позволяют вскрыть те причины и факторы, из-за которых происходят изменения основных показателей деятельности организации. Использование материалов учета и отчетности без их аналитической обработки может привести к неполным или даже ошибочным выводам. Поэтому высокоэффективное ведение любого субъекта предпринимательства невозможно без всестороннего комплексного анализа его производственной и финансовой деятельности. Необходимо отметить, что руководитель предприятия должен соблюдать осторожность при рассмотрении результатов анализа и помнить, что анализ является не конечной целью, а лишь средством для достижения этой цели. Следует отметить, что в формах годовой отчетности отсутствуют многие аналитические показатели деятельности, что затрудняет проведение анализа хозяйственной деятельности организации для внешних пользователей информации. Кроме того, проведение комплексного анализа деловой активности конкретного субъекта хозяйствования невозможно без полного и исчерпывающего набора отчетов, которые составлялись в течение длительного периода времени. А для внешних пользователей информации такие сведения являются тяжелодоступными. Также практика показывает, что внешние пользователи аналитической информации заинтересованы в проведении анализа хозяйственной деятельности предприятия (или отдельных сторон анализа) с минимальными затратами времени. В связи с этим в годовой отчетности субъектов хозяйствования имеется специальная дополнительная форма в виде Примечаний. Примечания к бухгалтерской отчетности должны содержать:

- описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
- способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;
- дополнительную информацию по статьям активов, обязательств, собственного капитала, доходах, расходах, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в формах бухгалтерской отчетности;
- дополнительную информацию, которая не содержится в формах бухгалтерской отчетности, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- иную информацию, раскрытие которой в примечаниях к бухгалтерской отчетности установлено законодательством.

Как показывают результаты проведенных исследований, в данных Примечаниях к бухгалтерской отчетности не содержится информации об основных показателях организации, на основании которых можно было бы достоверно оценить эффективность его производственно-финансовой деятельности за отчетный период. Поэтому, по нашему мнению, будет целесообразным ввести в годовой бухгалтерской отчетности в Пояснительной записке отдельную форму, которая бы содержала в себе ряд сведений или показателей деятельности субъекта хозяйствования за отчетный период. Данную форму рекомендуем называть «Показатели эффективности хозяйственной деятельности организации». При этом к числу основных показателей предлагаем отнести следующие:

- коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициент абсолютной ликвидности;
- коэффициент финансовой независимости;
- коэффициент финансового риска;
- коэффициент покрытия задолженности;
- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;
- коэффициент финансовой устойчивости;
- доля долгосрочных заемных средств в формировании активов предприятия;
- коэффициент соотношения кредиторской и дебиторской задолженностей;
- процент изношенности основных средств;
- величина чистых активов предприятия;
- доля чистых активов в общей сумме активов предприятия;
- рентабельность совокупного капитала;
- рентабельность производственной деятельности;
- рентабельность собственного капитала;
- рентабельность продаж;
- издержкоемкость продукции (удельный вес затрат в выручке от реализации продукции и услуг);
- величина безубыточного объема продаж;
- запас финансовой устойчивости (зона безопасности);
- коэффициенты оборачиваемости капитала;
- оценка риска банкротства организации.

Использование на практике отдельной формы в годовой бухгалтерской отчетности позволит значительно повысить аналитичность и информационный уровень отчетности предприятия, проводить сравнительный анализ деятельности различных субъектов хозяйствования с минимальными затратами времени и принимать эффективные управленческие решения как внешними, так и внутренними пользователями информации.

УДК 336.22:657:347.191

Гусарова Т.В. – *доктор юридических наук*

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОБОСОБЛЕННЫХ СТРУКТУРНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

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

Введение. Факт наличия у организаций филиалов, представительств, обособленных структурных подразделений оказывает влияние на порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, поэтому считаем целесообразным рассмотреть основные положения, которые следует учитывать при формировании налогового учета.

Цель работы – изучить особенности налогового учета обособленных структурных подразделений юридического лица.

Материалы и методика исследований. Методологической основой исследования послужили нормативно-правовые акты Республики Беларусь, регламентирующие деятельность обособленных подразделений, филиалов и представительств, материалы периодической печати.

Результаты исследования и их обсуждение. Анализ гражданского и налогового законодательства Республики Беларусь свидетельствует, что понятия «представительство», «филиал» в гражданском законодательстве и «иное обособленное подразделение» в налоговом законодательстве отличаются тем, что создание обособленного подразделения может быть не отражено в учредительных документах головной организации и полномочия, которыми наделяется обособленное подразделение, могут значительно отличаться от полномочий представительств и филиалов.

В налоговом законодательстве под обособленным подразделением понимаются не только филиал или представительство, но и иное подразделение, которое может не отвечать гражданско-правовым признакам филиала или представительства, но являться его обособленным структурным подразделением.

Согласно ст. 51 Гражданского кодекса Республики Беларусь [1] (далее – ГК) филиалом является обособленное подразделение юридического лица, которое расположено вне места его нахождения и осуществляет все либо часть его функций, в том числе функции представительства. Представительство, как и филиал, является обособленным подразделением юридического лица, расположенным вне места его нахождения. Основное назначение представительства – представлять и защищать интересы юридического лица.

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений.

Представительства и филиалы должны быть указаны в уставе создавшего их юридического лица, а их имущество следует учитывать отдельно на балансе создавшего их юридического лица.

Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения юридических лиц Республики Беларусь, имеющие отдельный баланс, которым юридическим лицом открыт банковский счет и предоставлено право распоряжаться денежными средствами, исчисляют суммы налогов, сборов и исполняют налоговые обязательства этих юридических лиц, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Беларусь [3] (далее – НК).

Для целей налогообложения не любое подразделение организации признается обособленным подразделением. Так подразделение признается обособленным для целей налогообложения, если помимо признаков, присущих обособленным подразделениям в соответствии с гражданским законодательством, у таких обособленных подразделений имеются отдельный баланс и банковский счет.

Законодательные акты в сфере налогообложения не всегда содержат положения в части исполнения налогового обязательства обособленными подразделениями организаций. В связи с этим остановимся на основных положениях, которые следует учесть при формировании налоговой политики как в головной организации, так и в ее обособленном структурном подразделении.

Так, реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав в рамках НК признаются:

отчуждение товара одним лицом другому лицу (выполнение работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу);

передача имущественных прав одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе вне зависимости от способа приобретения прав на товары (результаты выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав или формы соответствующих сделок.

С учетом вышеизложенного в целях налогообложения могут производиться операции по реализации продукции между филиалами и головной организацией несмотря на то, что эта реализация производится в пределах одного юридического лица.

В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50, для обобщения информации о расчетах с обособленными структурными подразделениями организации, имеющими отдельные балансы, предназначен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При ведении учета расчетов с филиалами с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» головной организации следует

разграничить расчеты за поставленную продукцию и по иным операциям.

При построении структуры взаимоотношений по исполнению налоговых обязательств следует учитывать особенности хозяйственной деятельности. Если организации, у которых есть обособленные подразделения по производству сельскохозяйственной продукции, имеющие отдельный баланс, и открыт банковский счет с возможностью распоряжения этими денежными средствами, могут уплачивать единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции [2].

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» обособленные подразделения организаций, которым присвоен учетный номер плательщика, подлежат проверке либо как самостоятельные субъекты проверки, либо одновременно с проверкой организации, обособленными подразделениями которой они являются.

В налоговых правоотношениях обособленных подразделений юридических лиц правосубъектность ограничивается только возможностью исчислять налоги, представлять налоговые декларации (расчеты) по налогам. Иными правами, обязанностями в сфере налоговых правоотношений в части деятельности обособленных подразделений наделяются только организации. С учетом изложенного за невыполнение или ненадлежащее выполнение предусмотренных НК обязанностей к ответственности могут быть привлечены только плательщики организации и их должностные лица.

Заключение Порядок уплаты налогов в организациях с обособленными подразделениями зависит от видов деятельности, осуществляемых в головной организации и в каждом обособленном подразделении, нормативно-правовых актов, регулирующих порядок исчисления и уплаты налогов, наличия «отдельного баланса» у обособленного структурного подразделения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 7 дек. 1998 г. № 218-З: принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 9.01.2017 г. № 14-З // Бизнес-Инфо: аналит.-правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.
2. Кухтик Л. Участие обособленных подразделений юридических лиц в исполнении налоговых обязательств [Электронный ресурс] / Л. Кухтик // Главный бухгалтер. – 2013. – № 21. – Режим доступа: <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/uchastie-obosoblennykh-podrazdelenii-yur.> – Дата доступа: 31.03.2017.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь. (Общая часть) [Электронный ресурс]: 19 дек. 2002 г., № 166-З: принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18.10.2016 г., № 432-З // Бизнес-Инфо: аналит.-правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

УДК: 657:331.346

Куруленко Т. А. – *во к л е о е в д в н*

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА КОМАНДИРОВОЧНЫХ РАСХОДОВ

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Горки, Республика Беларусь

Необходимость направить работника в служебную командировку может возникнуть по самым разным причинам: участие в совещаниях и семинарах, заключение договора с контрагентом, покупка имущества и т. д. Документальное оформление командировок и расчетов по ним – одна из задач как бухгалтерской, так и кадровой служб организации.

Однако правильно оформить командировку – это только полдела: для бухгалтера особый интерес представляет «расходная» составляющая служебной командировки. Дело в том, что любая командировка неизбежно связана с дополнительными затратами, к которым относятся, например, расходы на проезд и проживание сотрудника в месте командирования. Кроме того, работнику за время командировки полагается оплата, рассчитанная в особом порядке. В данной статье будут рассмотрены некоторые проблемные вопросы документального оформления командировок, учета командировочных расходов, которые вызывают вопросы у бухгалтеров, специалистов отдела кадров, а также у работников, направляемых в командировку.

Статья 91 Трудового кодекса [2] определяет, что служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Однако иногда сложно определить – считать конкретную поездку командировкой или нет. Анализ определения, содержащегося в ст. 91, позволяет выделить основные признаки, которые присущи такому правовому явлению, как служебная командировка. Кроме того, данные признаки позволяют отграничить служебную командировку от других терминов, используемых законодательством о труде. Одним из таких признаков является тот факт, что служебная командировка – это поездка, осуществляемая в другую местность вне места постоянной работы работника.

Но в законодательстве о труде Республики Беларусь не разъясняется формулировка «другая местность». Иногда «другая местность» – это соседний населенный пункт (например, деревня, агрогородок), и чтобы попасть в соседнюю деревню достаточно перейти по мосту через речку, которая разделяет два населенных пункта. Очевидно, что в данном случае оформление командировки и оплата командировочных расходов нецелесообразны. Неоднозначное толкование данного понятия, вызывающее вопросы со стороны должностных лиц нанимателей, приводит к нарушению прав работников, а также существенно затруд-

няет контрольную и надзорную деятельность. Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод об имеющемся пробеле в нормативном правовом регулировании трудовых отношений. По нашему мнению, данные противоречия могут быть устранены при наличии законодательно закрепленного разъяснения термина «другая местность». Кроме того, целесообразно расширение перечня признаков тех служебных поездок, которые не являются служебными командировками (например, непосредственная близость населенных пунктов друг от друга при условии, что данная поездка не влечет за собой необходимости для работника произвести какие-либо расходы).

В случае направления работника в служебную командировку на нанимателе лежит обязанность оформить ее в соответствии с требованиями законодательства. Так, в соответствии со ст. 93 Трудового кодекса Республики Беларусь направление работников в служебную командировку оформляется приказом (распоряжением) нанимателя, необходимость выдачи работникам командировочного удостоверения определяется нанимателем.

В инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 апреля 2000 г. № 35 [1] также определено, что направление работников в служебную командировку оформляется приказом (распоряжением) нанимателя. Необходимость выдачи работникам командировочного удостоверения определяется нанимателем. Но в приказе указывается место командировки, ее сроки, которые должны быть соблюдены работником, а в командировочном удостоверении делается отметка о фактическом времени пребывания работника в командировке (о дне прибытия и выбытия из места командировки). Кроме того, командировочное удостоверение – это тот официальный документ, предъявление которого в месте командировки объясняет цель приезда работника. Поэтому мы считаем, что нанимателям целесообразно при служебных командировках в пределах Республики Беларусь выдавать работникам командировочное удостоверение.

В период пребывания в служебной командировке работник несет массу расходов, которые бы он не производил на своем месте работы. Законодатель устанавливает ряд норм, направленных на компенсацию работнику данных расходов.

Так, в соответствии с п. 4.1 инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь командированному работнику возмещаются расходы по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы по фактическим затратам на основании подлинных проездных документов, включая расходы на оплату услуг по оформлению проездных докуме-

нтов (бронирование и предварительная продажа билетов, комиссионные сборы), расходы за пользование постельными принадлежностями при наличии подтверждения их оплаты. Подлежит возмещению стоимость набора питания, включенная в цену проездного документа. В настоящее время получила широкое распространение продажа билетов через Интернет. Однако, несмотря то, что работник произвел фактические расходы, связанные с оплатой проезда, распечатанный из Интернета билет не является подлинным проездным документом, а значит, не может являться основанием для возмещения расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно с включением в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

По нашему мнению, наниматель может принять решение о возмещении командированному работнику расходов по приобретению электронного билета через Интернет за счет собственных источников (прибыли, остающейся после налогообложения), при наличии у работника распечатанного через Интернет электронного билета соответствующей законодательству формы и документа, подтверждающего факт оплаты электронного билета через Интернет. При этом наименование начального и конечного остановочных пунктов маршрута, а также дата и время начала (окончания) поездки, содержащиеся в электронном билете, должны соответствовать месту командирования и дате выезда в командировку (возвращения из командировки), установленным в приказе нанимателем.

Таким образом, учет расчетов по командировкам, их документальное оформление, с одной стороны, являются несложным участком учетной работы, так как при оформлении этих операций используется относительно небольшое количество документов, составляются однотипные бухгалтерские записи. Но, с другой стороны, в каждой конкретной ситуации могут возникать проблемные моменты, которые требуют от бухгалтера тщательного изучения этой ситуации и поиска ее решения в соответствующих законодательных и нормативных правовых актах.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 апреля 2000 г. № 35: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 01 июля 2014 г. № 48 // Бизнес-инфо: аналитическая правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.
2. Трудовой кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 26 июля 1999 г. № 296-З: принят Палатой представителей 8 июня 1999 г.: одобрен Советом Республики 30 июня 1999 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 15 июля 2015 г. № 305-З // Бизнес-инфо: аналитическая правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

УДК 336.778

Прокопова А. Д. – в к р

К ВОПРОСАМ ЭКСПЕРТНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

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

Введение. С целью укрепления законности и правопорядка правоохранительные органы применяют при рассмотрении уголовных и гражданских дел судебные экспертизы, которые поручают экспертам как на стадии предварительного расследования, так и на стадии судебного рассмотрения дел.

Одним из видов экспертиз является судебно-бухгалтерская экспертиза.

Цель исследования – рассмотреть особенности проведения экспертного исследования расчетов с подотчетными лицами и основные злоупотребления, которые могут быть допущены подотчетными лицами.

Материалы и методика исследований. При проведении экспертизы могут применяться следующие методы исследования: анализ, синтез, обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение. Необходимость в судебно-бухгалтерской экспертизе возникает при расследовании и судебном рассмотрении уголовных дел о присвоениях, должностных преступлениях и других экономических преступлениях, а также по гражданским делам, когда возникает потребность проанализировать данные о финансово-хозяйственных операциях, отраженных в бухгалтерском учете и отчетности.

Основные злоупотребления с подотчетными суммами чаще всего сопровождаются нарушениями установленного порядка выдачи авансов подотчетным лицам и получения от них, проверки и утверждения авансовых отчетов.

Поэтому при исследовании операций с подотчетными лицами эксперт-бухгалтер использует следующие документы: отчеты кассира и приложенные к нему платежные документы в части выдачи и возврата подотчетных сумм; кассовую книгу за тот же период; авансовые отчеты подотчетных лиц; список лиц, имеющих право получать в подотчет деньги на хозяйственные нужды; журнал-ордер ф. № 7-АПК или соответствующую машинограмму; протоколы допросов подотчетных лиц, совершивших злоупотребление и бухгалтера, ведущего учет расчетов.

Методика исследования операций с подотчетными суммами в значительной степени зависит от того, какие злоупотребления допущены подотчетными лицами.

Рассмотрим порядок работы эксперта-бухгалтера при исследовании таких операций.

1. При незаконной выдаче авансов под отчет. Авансы под отчет на хозяйственные расходы могут выдаваться работникам данного учреждения или предприятия в пределах ограниченных сумм. Отчеты подотчетных лиц должны представляться в установленные сроки.

Хищению наличных денег подотчетными лицами способствуют следующие нарушения установленного порядка:

выдача аванса в суммах, превышающих установленные лимиты. В подобных случаях наряду с растратой полученного аванса возможно и незаконное расходование его подотчетным лицом;

выдача авансов лицам, не имеющим права совершения хозяйственных расходов. Производить хозяйственные расходы не могут распорядитель кредитами и главный бухгалтер; первый – утверждает, а второй – проверяет авансовые отчеты. При нарушении указанного порядка возможны случаи незаконного расходования подотчетных сумм и представление при авансовых отчетах подложных документов;

выдача авансов на командировки без оформления приказом или распоряжением и командировочным удостоверением. Это влечет иногда излишнее без необходимости расходование средств лицом, получившим аванс на командировку.

Перечисленные и подобные им случаи устанавливают путем сопоставления авансовых отчетов с соответствующими распорядительными документами, дат выдачи авансов и представления отчетов об их израсходовании, размеров выданных авансов с установленными лимитами.

Эксперт-бухгалтер должен проверять порядок выдачи авансов и получения отчетов о расходовании их, независимо от того, какие виды злоупотреблений допущены подотчетными лицами. Проверкой устанавливаются факторы, способствовавшие совершению злоупотреблений.

2. При использовании подотчетных сумм в качестве незаконных авансов в счет заработной платы. Незаконное авансирование рабочих и служащих в счет заработной платы является нарушением финансовой дисциплины и может привести к злоупотреблению.

В практике встречаются незаконное авансирование руководителей организаций, главных бухгалтеров, т. е. лиц, от которых в той или иной мере зависит распоряжение наличными деньгами и контроль за их использованием. Эти факты эксперт-бухгалтер устанавливает проверкой записей по карточке учета подотчетных лиц соответствующего авансодержателя и, в частности, проверкой правильности корреспонденции счетов по кредиту счета «Расчеты с подотчетными лицами». В таких случаях обычно выявляются неоднократные выдачи авансов с последующим удержанием их из заработной платы авансодержателя, или возврата в кассу без представления им авансовых отчетов. Это

свидетельствует о наличии незаконного авансирования в счет заработной платы.

3. При представлении подотчетными лицами подложных документов при авансовых отчетах. Случаи представления подотчетными лицами при авансовых отчетах подложных документов разнообразны. Однако, несмотря на это, есть общий порядок исследования, не зависящий от способа злоупотреблений.

Факт представления подложных документов при авансовых отчетах может быть установлен тщательным исследованием движения подотчетных сумм авансодержателя. Заключается он в том, что путем сопоставления даты получения подотчетным лицом наличных денег с датами расходования их определяется, имел ли авансодержатель на руках такую сумму наличных денег, которая позволила бы ему произвести расход, оправданный подложным документом.

В случаях, когда подотчетное лицо передает часть своего аванса другому подотчетному лицу, эксперт-бухгалтер должен проследить движение переданной суммы по подотчетным суммам получателя, т. е. проанализировать движение подотчетных сумм другого авансодержателя.

Если к авансовым отчетам приложены документы, вызывающие сомнение в их доброкачественности, операции, ими оформленные, необходимо проверять всеми рекомендованными в отношении исследования документов способами.

4. При совершении злоупотреблений подотчетными лицами в соучастии со счетными работниками или совершенных только счетными работниками. Если в хищениях и иных злоупотреблениях участвуют счетные работники, исследование операций осложняется теми незаконными действиями, которые предпринимают эти работники для сокрытия совершенных преступлений.

Заключение. Таким образом, в результате поэтапного исследования операций по расчетам с подотчетными лицами эксперт-бухгалтер может выявить следующие факты: незаконную выдачу авансов под отчет; использование подотчетных сумм в качестве незаконных авансов в счет заработной платы; представление подотчетными лицами подложных документов при авансовых отчетах; совершение злоупотреблений подотчетными лицами в соучастии со счетными работниками или совершенных только счетными работниками.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: учеб. / Е. С. Дубоносов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2012. – С. 415.
2. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2005. – С. 123.

УДК 343.148.5 (091)

Путникова Е. Л. – м р м р р м ш р

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

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

На протяжении десятилетий осуществляется процесс совершенствования государственного регулирования и эффективного развития судебно-экспертной деятельности и, в частности, судебно-бухгалтерской экспертизы. Результаты исследования истории возникновения и развития судебно-бухгалтерской экспертизы позволяют отметить основные периоды ее становления.

В конце XIX и начале XX века бухгалтерская экспертиза получила в обществе широкое признание. В России в 1889 и 1910 годах делались попытки создать по английским образцам Институт присяжных бухгалтеров – профессиональное объединение счетных работников. 28 июня 1912 года Государственным Советом и Государственной Думой Российской империи был одобрен Закон об учреждении кабинета научно-судебной экспертизы в г. Санкт-Петербурге.

Начиная с первых лет существования советской власти, органы расследования и суды широко использовали результаты судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании уголовных и гражданских дел. Декретом о судах Совнарком РСФСР в 1918 г. предоставил судам право при рассмотрении гражданских дел, которые требуют специальных знаний, по своему решению приглашать специалистов в свой состав с правом соглашательного голоса. Назначение экспертизы и процессуальное положение эксперта определялись уголовно-процессуальным кодексом РСФСР от 23 февраля 1923 г.[1].

Затем в 1924 году Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции создает орган независимого финансового контроля – Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при НКРКИ СССР. Работа данного института состояла в проведении экспертиз отчетности и документов, а также в составлении заключений по отдельным вопросам бухгалтерского учета.

Во второй половине 20-х и в 30-х годах прошлого столетия были созданы отделы работников учета (ОРУ) при Московском и ряде других областных отделов профсоюза советских торговых служащих. Для этих объединений ИГБЭ был как бы бухгалтерской инспекцией.

В июне 1930 года ИГБЭ постановлением СНК СССР был ликвидирован, а в ноябре 1931 года решением ВЦСПС ОРУ было реорганизовано во Всесоюзное общество содействия социалистическому учету – ВОССУ, и все права на проведение бухгалтерской экспертизы перешли сначала к ОРУ, а потом – к ВОССУ. Сосредоточение судебно-

бухгалтерских экспертиз в одной организации оказало положительное влияние, как на подготовку кадров экспертов-бухгалтеров, так и на производство судебно-бухгалтерской экспертизы.

В связи с ликвидацией в 1936 г. ВОССУ руководство судебно-бухгалтерской экспертизой было возложено на созданное при Прокуратуре СССР Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы с филиалами на местах. Это положило начало существованию в СССР специализированного учреждения. Его основной деятельностью стало проведение судебно-бухгалтерских экспертиз, обобщение передового опыта, разработка методологии и методики экспертного исследования, подготовка кадров экспертов-бухгалтеров и повышение их квалификации.

К сожалению, в 1937 году это учреждение было передано в ведение Наркомата юстиции, а в 1938 году ликвидировано. 11 октября 1938 года следственным органам и судам было возвращено право самим находить «сведущих лиц» и привлекать их в качестве экспертов. И только в 1952 году при Министерстве финансов СССР было создано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы (ГБЭ) с филиалами при министерствах союзных и автономных республик, а также при краевых и областных финансовых управлениях, при финансовых управлениях Москвы и Ленинграда. На Бюро ГБЭ и его филиалы было возложено проведение бухгалтерской экспертизы по уголовным и гражданским делам по заданию органов расследования, прокуратуры и суда [1].

В 1957 году Бюро государственной бухгалтерской экспертизы было ликвидировано, а его права были переданы республиканским министерствам финансов. С 1962 года эти бюро из ведения Министерства финансов были переданы в ведение республиканских министерств юстиции. При Министерстве юстиции БССР был создан Научно-исследовательский институт судебных экспертиз, который в 1990 году преобразован в Научно-исследовательский институт проблем криминалогии, криминалистики и судебной экспертизы Министерства юстиции Республики Беларусь.

С 2009 года в Республике Беларусь проведением судебных экспертиз занималось Государственное учреждение «Центр судебных экспертиз и криминалистики Министерства юстиции Республики Беларусь». В свою очередь в это же время проведением экспертиз занимается Государственный экспертно-криминалистический центр МВД.

На современном этапе правовую основу, принципы организации и основные направления государственной судебно-экспертной деятельности в Республики Беларусь в уголовном, гражданском и административном судопроизводстве определяет Указ Президента Республики Беларусь от 22.04.2013 г. № 202 «Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь» (далее Указ

№ 202) [2]. Согласно Указу № 202 с целью совершенствования государственной судебно-экспертной деятельности, усиления защиты прав и законных интересов граждан, организаций в уголовном, административном, гражданском и хозяйственном процессе в Республике Беларусь 1 июля 2013 года был создан Государственный комитет судебных экспертиз. В подчинении данного комитета находится государственное учреждение «Научно-практический центр Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь».

Государственное учреждение «Научно-практический центр Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь» проводит и судебно-бухгалтерские экспертизы.

Указом Президента Республики Беларусь от 1 сентября 2010 г. № 450 «О лицензировании отдельных видов деятельности» судебно-экспертная деятельность является лицензируемой. Выдачу специальных разрешений (лицензий) на осуществление судебно-экспертной деятельности осуществляет Государственный комитет судебных экспертиз. Порядок и организацию производства судебных экспертиз лицами, имеющими специальные разрешения (лицензии) регулирует Инструкция о порядке производства судебных экспертиз лицами, имеющими специальные разрешения (лицензии) на осуществление деятельности по оказанию юридических услуг с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности услуги – судебно-экспертная деятельность, утвержденная постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь 6 августа 2007 г. № 50. Согласно этому документу, лицензиат – это организация, не являющаяся государственным судебно-экспертным учреждением, и индивидуальный предприниматель, имеющие специальное разрешение (лицензию) с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности услуги, – судебно-экспертная деятельность.

Таким образом, современный этап социально-экономических преобразований диктует необходимость перехода государственных судебно-экспертных учреждений на новый качественный уровень деятельности, что определяет необходимость применения программно-целевого метода, позволяющего выбрать оптимальный вариант решения проблем, учесть потребности следственных органов и судов в новых услугах государственных судебно-экспертных учреждений, в том числе и в проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алибеков Ш. И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш. И. Алибеков. – М.: Юстицинформ, 2006. – 70 с.
2. Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь: указ Президента Республики Беларусь от 22.04.2013 г. № 202 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 1/14233.

УДК 657.372.3:338.512

Рубаник А.Н., Сидоренкова А. Г. *во к е о е в д в н к*

ВЛИЯНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЙ НА СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ

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

В целях создания условий для эффективной работы организации, за исключением банков, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь» и небанковских кредитно-финансовых организаций, а также индивидуальные предприниматели Республики Беларусь вправе принять решение о не начислении с 1 января по 31 декабря 2017 года амортизации по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов, используемым ими в предпринимательской деятельности, за исключением основных средств, используемых при оказании жилищно-коммунальных и транспортных услуг населению, субсидируемых за счет бюджетных средств. При этом нормативные сроки службы и сроки полезного использования таких объектов продлеваются на срок, равный периоду, в котором не производилось начисление амортизации.

Следует отметить, что принятый порядок противоречит положениям, закрепленным в Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 и действующим на данный момент, а также требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, которые введены на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных актов согласно постановлению Совета Министров и Национального Банка Республики Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20.

Согласно ст. 4 Инструкции № 37/18/6 амортизация, как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг включает в себя распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно и закрепленным в учетной политике.

При этом в соответствии со ст. 32 Инструкции № 37/18/6, организации (кроме бюджетных) начисляют амортизацию ежемесячно по объектам основных средств до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия:

- по используемым в предпринимательской деятельности объектам амортизируемого имущества – исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными диапазонными сроками полезного использования годовых (месячных) норм (сумм) амортизации (по укрупненным группам или инвентарным объектам, числящимся в учете);

- по объектам амортизируемого имущества, не используемым в предпринимательской деятельности, – исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными нормативными сроками службы годовых (месячных) норм (сумм) амортизации данных объектов.

Вместе с тем следует учитывать и то, что начисление амортизации не производится в следующих случаях:

- во время проведения модернизации объектов основных средств, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством. При этом в случае проведения указанных работ с полной остановкой части объекта начисление амортизации не производится только по указанной части в зависимости от соотношения натуральных показателей данного использования;

- по не введенным в эксплуатацию объектам государственного и мобилизационного материальных резервов, резерва, создаваемого для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, и объектам, предназначенным для хранения и утилизации вооружения, военной и специальной техники;

- по объектам основных средств, полученным организацией в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) вследствие погашения обязательств должником, не используемым ею в предпринимательской деятельности и предназначенным для отчуждения,

- в течение 12 месяцев начиная с месяца их принятия на учет в качестве основных средств.

В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (далее МСФО (IAS)16) амортизируемая величина актива подлежит систематическому распределению на протяжении срока полезного использования этого актива. По МСФО (IAS)16 амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т. е. его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в режиме, соответствующем намерениям руководства и прекращается на дату классификации этого актива как предназначенного для продажи (или включения его в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекра-

щенная деятельность» или на дату прекращения признания данного актива в зависимости от того, какая из них наступает раньше.

Следует учитывать и тот факт, что в соответствии с МСФО (IAS)16 срок полезного использования актива определяется исходя из предполагаемой полезности актива для организации. При этом политика организации по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в соответствующем активе. Таким образом, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем его экономический срок службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами.

Принятые меры в части не начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2017 году, как и в 2016 году являются временными, направленными на снижение затрат в целях повышения экономической эффективности работы субъектов хозяйствования Республики Беларусь.

Однако, данный порядок во многом противоречит Международным стандартам финансовой отчетности, так как приводит к нарушению принципа соответствия доходов и расходов, а также к несопоставимости данных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, составленных по МСФО и национальному стандарту бухгалтерского учета (НСБУ № 104), в части расходов на амортизацию и балансовой стоимости основных средств.

Мы считаем, что предприятиям Республики Беларусь необходимо пересмотреть амортизационную политику в части применения ускоренных (нелинейных) методов начисления амортизации и методики определения ликвидационной (не амортизируемой) стоимости амортизируемых активов с целью управления себестоимостью произведённой продукции.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.finotchet.ru/standard.html?id=16. – Дата доступа: 10.03.2017.

2. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: [Электронный ресурс]: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27.02. 2009 г. № 37/18/6 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

3. О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2017 году [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 30.01.2017 г. № 84 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

УДК [657.1:006.32]:34 (476)

Тарасенко А. Л. – *в к р*

ЧТО ТАКОЕ «ГУДВИЛЛ» И ТРУДНОСТИ ЕГО ОТРАЖЕНИЯ В БЕЛОРУССКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

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

Введение. В современных условиях ведения бизнеса становится неоспоримым фактом колоссальной роли нематериальных, невещественных факторов в стоимости компании или же отдельно взятых товаров. Однако создание гудвилла или деловой репутации как одного из важнейших активов компании – процесс, как правило, длительный, связанный с формированием собственного контингента клиентов и потребителей, позитивного имиджа компании, увеличением известности средствами маркетинга, рекламы.

Цель работы – рассмотреть понятие гудвилла, а также особенности и проблемы его отражения в белорусском законодательстве.

Материалы и методика исследований. Источниками для получения информации послужили нормативные акты Республики Беларусь. При написании статьи был использован метод сравнения, анализа.

Результаты исследования и их обсуждение. Практика оценки и учета гудвилла становится все более распространенной во многих странах, особенно наряду с активными процессами внедрения международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

В приложении к МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» дается следующая трактовка понятия: гудвилл – это актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности [5]. Под оценкой гудвилла подразумевается разница между ценой приобретения и суммой на дату приобретения идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств. Такой метод называют методом расчета полного гудвилла. Он основан на том, что в сделках по объединению бизнеса необходимо рассчитывать величину гудвилла так, как она рассчитывалась бы в случае, если бы фирма-покупатель выкупила весь пакет голосующих прав приобретенной компании.

Пропорциональный метод расчета гудвилла, предполагает сопоставление вознаграждения, переданного покупателем, и доли, которую приобретает материнское предприятие в чистых активах дочернего предприятия. И соответственно, полученный в результате такого расчета гудвилл относится только к материнскому предприятию.

В МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» указывается, что нематериальный актив по определению актива должен быть идентифицируемым, так, чтобы его можно было отличить от гудвилла [4]. Сле-

дует обратить внимание на то, что гудвилл, созданный предприятием в ходе обычной деятельности, редко отражается в финансовой отчетности компании, он не подлежит признанию в качестве актива.

Гудвилл, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.

Содержание термина «гудвилл» в настоящее время в законодательстве Республики Беларусь прямо не определено. Вместе с тем упоминание этого понятия встречается в отдельных нормативных правовых актах. Например, гудвилл встречается в текстах международных договоров и соглашений в сфере инвестиционной деятельности.

Несмотря на отсутствие определения термина «гудвилл» в белорусском законодательстве, по сложившейся практике, под гудвиллом понимают деловую репутацию организации, в частности совокупность таких составляющих, как ее репутация, деловые связи, профессиональные навыки и умения, коммерческий опыт работы, клиентура, деловые связи и контакты, кадровый потенциал организации и т. п.

Согласно национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденному Министерством финансов Республике Беларусь от 30.06.2014 г., в случае превышения стоимости долгосрочных финансовых вложений материнского предприятия в уставный фонд дочернего предприятия над стоимостью доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащей материнскому предприятию, на дату приобретения возникает гудвилл, сумма которого отражается в консолидированной отчетности по отдельной статье в составе долгосрочных активов [4].

Для целей бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в соответствии с национальными правилами и стандартами Республики Беларусь, необходимо обратить внимание на тот факт, что в настоящее время гудвилл в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности у белорусских организаций не отражается в связи с тем, что положения нормативных правовых актов, действующих в Республике Беларусь, фактически не позволяют это сделать.

Так, в п. 3 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 [1], определено, что требования данной инструкции не применяются в отношении деловой репутации (гудвилла). Таким образом, согласно действующему законодательству, гудвилл не может быть признан нематериальным

активом для целей бухгалтерского учета и для целей его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В отношении возможности признания гудвилла в качестве иного актива и его отражения на иных счетах бухгалтерского учета (например, на счетах 98 «Доходы будущих периодов», 83 «Добавочный капитал» и т. д.) необходимо обратить внимание на следующее: ни Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50), ни Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, ни иные нормативные правовые акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь, не содержат возможности отражения гудвилла в бухгалтерском учете на каких-либо иных счетах бухгалтерского учета.

Заключение. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности стараются установить ряд принципов оценки и учета гудвилла, раскрытию информации о нем, однако отечественные стандарты, держа курс на международную ориентацию, имеют ряд трудностей, поскольку уделяют гораздо меньше внимания проблеме оценки деловой репутации и не выделяют ее в качестве отдельного актива. Кроме того, недостаток статистических данных о заключаемых сделках купли-продажи готового бизнеса не позволяет проводить качественный сравнительный анализ.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об установлении Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс], утв. постановлением М-ва финансов Республики Беларусь, 8 февраля 2013 г., № 11: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 31.05.2013 г. № 35). – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_300412_25.pdf. – Дата доступа: 28.02.2017.
2. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс], утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2014 г., № 46 // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
3. Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная финансовая отчетность» [Электронный ресурс], утв. постановлением М-ва финансов Республике Беларусь, 30 июня 2014 г., № 46: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50). – Режим доступа: http://kodeksy-by.com/norm_akt/sour. – Дата доступа: 28.02.2017.
4. Международный стандарт бухгалтерского учета (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/155/>. – Дата доступа: 28.03.2017.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/82/>. – Дата доступа: 28.03.2017.

УДК 631.16:658.155.2

Тригуб М. В. *в ековр*

ВЛИЯНИЕ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ЭФФЕКТИВНОЕ ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК

в р л о м д к н – Гудков С. В. – м р м р р в м ш р

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

Успешное функционирование предприятий АПК в современных рыночных условиях требует повышения эффективности производства, конкурентоспособности продукции и услуг на основе внедрения эффективных форм хозяйствования, управления производством и поддержки государством. В условиях рыночной экономики значение прибыли огромно. Стремление к получению прибыли ориентирует товаропроизводителей на увеличение объема производства продукции, нужной потребителю, снижение затрат на производство. При развитой конкуренции этим достигается не только цель предпринимательства, но и удовлетворение общественных потребностей. Для хозяйств прибыль является сигналом, указывающим, где можно добиться наибольшего прироста стоимости, создает стимул для инвестирования в эти сферы.

Важная роль в реализации этой задачи отводится анализу хозяйственной деятельности предприятий, так как с его помощью вырабатываются стратегия и тактика развития хозяйства, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляются контроль над их выполнением, выявляются резервы повышения эффективности производства, оцениваются результаты деятельности предприятия, его подразделений и кадрового потенциала.

Результаты анализа финансового состояния предприятия имеет первостепенное значение для широкого круга пользователей как внутренних, так и внешних по отношению к предприятию – менеджеров, партнеров, инвесторов и кредиторов. Для внутренних, к коим в первую очередь относятся главы фирмы, итоги денежного анализа важны для оценки работы фирмы и подготовки заключений о корректировке экономической политике фирмы. Для наружных – партнеров, трейдеров и кредиторов – информация о предприятии важна для принятия заключений о реализации определенных намерений в отношении предоставленной фирмы.

Финансовый результат является главным критерием оценки ведения хозяйственной деятельности организации и выражается в форме прибыли или убытка. С помощью анализа финансового результата можно определить насколько прибыльным является дело. Можно сказать, что финансовые результаты – это экономическая характеристика финансовой конкурентоспособности предприятия, использования финансовых ресурсов и капитала, выполнения обязательств перед госу-

дарством и другими хозяйствующими субъектами. На сумму прибыли и уровень показателей рентабельности оказывают влияние многие факторы, которые можно классифицировать на две группы.

Внешние факторы – это факторы, которые не зависят от хозяйства и не контролируются им. К ним относят:

- изменение государственными органами или инфляционными процессами цен на продукцию, потребляемое сырье, топливо, энергию, тарифов на услуги и перевозки, торговых скидок и надбавок, норм амортизации, ставок заработной платы и начислений на нее, ставок налогов и других сборов, выплачиваемых предприятием;

- нарушения поставщиками, снабженческо-сбытовыми, финансовыми, банковскими и другими органами дисциплины по хозяйственным вопросам, затрагивающим интересы предприятия;

- чрезвычайные события, природно-климатические условия, транспортные и другие факторы, вызвавшие дополнительные затраты у одних предприятий и обусловившие дополнительную прибыль у других.

Внутренние факторы – это факторы, зависящие от хозяйствующего субъекта и контролируемые им. Это:

- использование основных видов ресурсов, определяющее результаты работы;

- нарушение хозяйственной дисциплины предприятием.

Финансовое анализ современной сельскохозяйственной организации включает в себя следующие составляющие:

- доходности и рентабельности, применяя расчеты таких показателей как рентабельность и доходность. Рентабельность – доля прибыли организации в показателе, характеризующем деятельность организации;

- финансовой устойчивости, финансовая устойчивость анализируется по ряду коэффициентов, таких как коэффициент маневренности, коэффициент соотношения собственных и заемных средств организации, к тому же активы и пассивы группируют по степени ликвидности и срочности соответственно, с целью осуществить сравнение, если соблюдается экономическое равенство, организация признается финансово устойчивой;

- кредитоспособности – способности организации погашать свои долги;

- использования собственного и заемного капитала.

Следует отметить, что финансовый результат за отчетный период представляет собой прирост или же уменьшение капитала организации, образовавшийся в ходе ее предпринимательской и иной деятельности за этот период. Другими словами, финансовый результат деятельности организации за отчетный период – это разница между ее доходами и расходами. Исходя из этого определения, возникают следу-

ющие вопросы: что понимается под доходами организации, а что – под расходами?

Доходами принято считать увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников.

Расходами же принято считать уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, исключение составляет уменьшение капитала по решению собственников.

Исходя из этого доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности сельскохозяйственной организации можно подразделить на следующие группы:

- доходы и расходы по обычным видам деятельности, т. е. деятельности, ради которой была образована организация, или поступления и расходы от которой носят систематический характер;

- прочие доходы и расходы.

Финансовое состояние хозяйствующего субъекта – это характеристика его финансовой конкурентоспособности, использования финансовых ресурсов и капитала, выполнения обязательств перед государством и другими хозяйствующими субъектами. Финансовое состояние хозяйствующего субъекта включает анализ: доходности и рентабельности; финансовой устойчивости; кредитоспособности; использования капитала; валютной самоокупаемости.

В заключение статьи следует сказать, что результаты анализа финансового состояния предприятия имеет первостепенное значение для широкого круга пользователей, как внутренних, так и внешних по отношению к предприятию – менеджеров, партнеров, инвесторов и кредиторов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алексеева, А. И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / А. И. Алексеева. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 529 с.
2. Алехина, О. Е. Стимулирование развития работников организации / О. Е. Алехина // Управление персоналом. – 2011. – № 1. – с. 50–52.
3. Баканов, М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 416 с.
4. Балабанов, И. Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта: учебник / И. Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 340 с.
5. Бердникова, Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Т. Б. Бердникова. – М.: Инфра-М, 2011. – 215 с.
6. Сметанко, А. В. Теоретические аспекты раскрытия сущности и значения учета финансовых результатов / А. В. Сметанко, К. Е. Судачкова // Научный альманах. – 2016. – № 10–11 (24). – С. 286–288.
7. Тесленко, Т. М. Учет финансовых : проблемы и усовершенствования / Т. М. Тесленко. <http://ru/article/uchet-finansovyh--problemy-i--usovershenstvovaniya>.

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

УДК 631.164:636.22/.28.034(476.5)

Авласенко А.В. – *в к ов р*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СТАДА КРС В КУП(СХ)П «ПЕРВОМАЙСКОЕ» ДУБРОВЕНСКОГО РАЙОНА ВИТЕБСКОЙ ОБЛАСТИ

в р л о м д к н – Гудков С. В., м в р м р в м ш р

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

Введение. В настоящее время в Республике Беларусь ведущей отраслью сельского хозяйства является животноводство, которое дает свыше 60 % общей выручки от реализации продукции аграрного сектора экономики и 96-97 % – от экспорта сельскохозяйственной продукции.

Молочное скотоводство в сельскохозяйственных организациях Республики Беларусь на современном этапе и в перспективе должно получить качественно новое содержание – развиваться интенсивно, высокопродуктивно и быть экономически выгодным как для сельскохозяйственной организации, так и для государства.

Важная роль в отрасли животноводства принадлежит производству молока, повышению качества продукции. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов сопряженной продукции. В молочном скотоводстве это молоко и приплод.

Объекты учета затрат и объекты калькулирования себестоимости в молочном скотоводстве не совпадают, и поэтому важное значение имеет рациональное распределение затрат между сопряженными видами продукции.

Кроме того, в животноводстве получают и побочную продукцию (навоз).

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличия незавершенного производства, длительности производственного процесса, номенклатуры производимой продукции.

Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности сельскохозяйственного производства.

От уровня себестоимости продукции зависит сумма прибыли и уровень рентабельности, финансовое состояние организации и ее платежеспособность, темпы расширенного воспроизводства, уровень закупочных и розничных цен на сельскохозяйственную продукцию.

Цель работы – внести предложения по совершенствованию методики исчисления себестоимости продукции молочного стада КРС в Коммунальном унитарном производственном сельскохозяйственном

предприятии «Первомайское» Дубровенского района Витебской области.

Материалы и методика исследований. Материалами для проведенных исследований послужили труды ученых-экономистов по теме исследования, а также фактические данные о затратах и выходе продукции молочного стада КРС КУП(СХ)П «Первомайское» Дубровенского района Витебской области за 2015 год.

Методика исследований заключается в сравнительном анализе различных вариантов исчисления себестоимости продукции молочного стада КРС на примере фактических данных КУП(СХ)П «Первомайское».

Результаты исследований и их обсуждение. В разные периоды времени использовали различную методику исчисления себестоимости молока и приплода.

Например, в 80-е годы применяли метод коэффициентов, который заключается в исключении стоимости побочной продукции из затрат по содержанию молочного стада и распределении оставшихся затрат между молоком и приплодом, используя установленные коэффициенты: молоко приравнивают к 1, приплод к 1,5 ц молока. Оценка побочной продукции (навоза) производилась по твердой цене за 1 т.

Наиболее популярным методом исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства является следующая методика: из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада КРС исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из нормативно-прогнозных затрат по ее заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90 % относится на молоко и 10 % – на приплод, с учетом фактической его живой массы при рождении.

Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

Эта методика применяется в настоящее время и в КУП(СХ)П «Первомайское» Дубровенского района Витебской области [1].

Данные методы не лишены недостатков: для приравнивания сопряженных видов продукции используются условные значения; объем полученной и использованной побочной продукции учитывается не полностью; в аналитическом учете объекты побочной продукции не выделяются отдельно для отражения прямых и косвенных затрат в нормативных размерах; при исчислении себестоимости не принимается в расчет качество полученной продукции.

Коровье молоко в зависимости от природно-климатических условий, породного состава молочного стада, уровня кормления может быть различной жирностью от 2,5 % и выше.

Таким образом, нельзя не принимать во внимание данный фактор, а также необходимо учитывать, что коровы основного молочного стада

дают приплод различного веса, а затраты распределяют на 1 голову [2].

Исследования ученых-химиков позволили рассчитать коэффициент перевода живой массы приплода в молоко, равный 9, который можно использовать при исчислении себестоимости продукции. При этом затраты распределяются пропорционально удельному весу каждого вида продукции.

Сравним комбинированный метод коэффициентов и действующую методику расчета себестоимости продукции молочного стада КРС в КУП(СХ)П «Первомайское» с применением комбинированного метода коэффициентов в табл. 1.

Таблица 1 – Расчет себестоимости продукции молочного скотоводства в КУП(СХ)П «Первомайское» с применением комбинированного метода коэффициентов

Виды продукции	Фактическая продукция		Удельный вес продукции, %	Всего затрат, млн рублей	Себестоимость единицы продукции		Отклонения (+,-) предлагаемой методики от действующей
	количество	в переводе на условное молоко, ц			по действующей методике	по предлагаемой методике	
Молоко, ц	24060	24060	94,3	9238	359,9	383,9	+24
Приплод, гол. ц	720 161	720 1450	5,7	558	1335	775	-560
Итого	х	25510	100,0	9796	х	х	х

Заключение. Анализируя проведенные расчеты, сделаем следующий вывод: с применением предлагаемой методики экономия затрат на 1 гол составит 560 млн рублей. При этом себестоимость 1 кг молока повысится на 24 рубля.

Однако, стоит заметить, что нормативно-прогнозная себестоимость 1 кг молока в КУП(СХ)П «Первомайское» составляла 3400 руб., что на 198 руб. меньше существующей и на 439 руб. предполагаемой.

Таким образом, стоит задуматься над тем, был ли это дефект планирования или необходимо применять другую методику распределения затрат.

ЛИТЕРАТУРА

1. Чететкин, А. С. Бухгалтерский управленческий учет в сельскохозяйственных организациях: учеб. пособие / А. С. Чететкин, Л. Н. Корнеева, З. Н. Кулько. – Минск: ИВЦ Минфина, 2012. – 376 с.
2. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – 6-е изд., испр. и доп. – М.: НИЦ Инфра-М, 2014. – 303 с.

УДК 631.16:658.152

Архипов Д. А. – *р*

ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

в р л о м д к н Рубаник А. Н. во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Производственная деятельность любого предприятия предполагает использование основных средств, которые по экономической сущности являются средствами труда. Особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначальной формы в течение длительного периода их использования.

Цель исследования – изучить особенности основных средств и их классификацию.

Материалы и методика исследований. При решении поставленных задач применялись нормативные акты Республики Беларусь и учебная литература.

Результаты исследования и их обсуждение. Согласно положениям, указанных в Постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 года № 26 организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму при одновременном выполнении следующих условий 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 [2].

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособ-

ленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Важнейшей предпосылкой правильности организации их учета и отражения в отчетности, планирования, начисления амортизации, является научно обоснованная классификация основных средств.

При принятии к бухгалтерскому учету и определению нормативных сроков службы основных средств руководствуются Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 года № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств». Согласно Постановлению № 161 основные средства подразделяются на следующие 9 групп: здания; сооружения; устройства передаточные; машины и оборудование; средства транспортные; инструмент; инвентарь и принадлежности; основные средства прочие, используемые в лесном и лесном хозяйстве; основные средства прочие [3].

При составлении годовой бухгалтерской отчетности за 2016 год организации системы Минсельхозпрода всех отраслей и форм собственности должны руководствоваться Письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 01.02.2017 года «Об особенностях составления и представления годовой бухгалтерской отчетности за 2016 год организациями системы Минсельхозпрода». Одной из форм годовой бухгалтерской отчетности, согласно данному письму является Приложение к бухгалтерскому балансу № 1. В данной форме отчета по основным средствам должна быть представлена информация в разрезе следующих групп: здания и сооружения; передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные средства; инструмент, инвентарь и принадлежности; рабочий скот и животные основного стада; многолетние насаждения; капитальные затраты в улучшение земель; прочие основные средства.

При проведении переоценки основных средств, при расчете арендной платы и проведении приватизации работники бухгалтерии должны учитывать то, что основные средства, согласно публикуемым Белстатом Республики Беларусь коэффициентов изменения стоимости видов (групп) основных средств по состоянию на 1 числа каждого месяца, подразделяются на 6 групп: здания и сооружения; передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные средства; инструмент, инвентарь и принадлежности; основные средства прочие; отдельные виды основных средств, независимо от применяемых шифров.

В учебниках по бухгалтерскому учету и другой экономической литературе встречается классификация основных средств по разным признакам: по видам (группам), по составу и назначению, по направленности использования, по степени использования, по принадлежности, по отраслевой принадлежности и другим.

По назначению основные средства в зависимости от участия в хозяйственном обороте подразделяются на:

- производственные основные средства, непосредственно принимающие участие в процессе производства продукции, работ и услуг;
- непроизводственные основные средства, не принимающие прямого участия в производстве, но активно влияющие на процесс производства продукции, работ и услуг.

По степени использования основные средства подразделяются на:

- действующие (собственные), установленные в цехах организации и запасные, находящиеся в резерве и предназначенные для замены;
- бездействующие (на консервации) – излишние, некомплектные и законсервированные;
- находящиеся в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации.

По наличию прав на объекты основные средства подразделяются на:

- принадлежащие организации на правах собственности (в том числе сданные в аренду);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или в хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду.

По отраслям национальной экономики основные средства подразделяются на: основные средства промышленности; строительства; сельского хозяйства; торговли и общественного питания; жилищного хозяйства; коммунального хозяйства и бытового обслуживания; здравоохранения и др.

Заключение. Проанализировал представленный материал, содержащийся в нормативных актах Республики Беларусь, регламентирующих порядок учета и отражения в отчетности основных средств, следует отметить, что существует ряд различий в классификации основных средств по их видам. Поэтому с целью единого подхода в части классификации основных средств, необходимо привести в соответствие содержание данных нормативных актов на законодательном уровне.

ЛИТЕРАТУРА

1. Степиц, Л. И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК: учебник для студентов экон. специальностей с.-х. вузов. – 2-е изд. перераб. / Л. И. Степиц. – Минск: ИВЦ Минфина, 2009. – 528 с.

2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апреля 2012 г. № 26 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

3. Об установлении нормативных сроков службы основных средств [Электронный ресурс] : Постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, 30.09.2011 г. № 161 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

УДК 657.1

Бражникова Я. Ю.

р л в

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И НАЦИОНАЛЬНЫМИ СТАНДАРТАМИ УКРАИНЫ

в р л о м д к н И с а н и ш и н а Г. Ю. в о к л е о е в д в н

Донбасская государственная машиностроительная академия,
Краматорск, Украина

Коммерческая деятельность, которая в целом может быть определена как ведение сельского хозяйства, весьма специфична. Активы компаний сельского хозяйства, их готовая продукция, методы исчисления себестоимости такой продукции и распределение затрат требуют специальных правил учета, во многом отличных от иных отраслей производства. И здесь международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), общей идеей которых является универсальность учетных правил для компаний различных сфер деятельности, предлагают специальный стандарт 41 «Сельское хозяйство».

МСФО (IAS) 41 определяет порядок отражения в учете сельскохозяйственной деятельности, которая представляет собой владение и управление жизнедеятельностью, так называемых, биологических активов, то есть биологически активных объектов имущества («живого» имущества) – животных и растений, а также учет сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

Целью данной работы является определение основных проблем бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Украине.

Методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о биологических активах определены в Украине Положением (стандартом) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 30 «Биологические активы». Биологический актив – это растение или животное, которое в процессе биологических преобразований может давать сельскохозяйственную продукцию и (или) дополнительные биологические активы, а также может приносить экономические выгоды каким-либо другим способом [1]. IAS 41 также определяет биологические активы как «животные или растения», отделяя понятие «биологический актив» от сельскохозяйственной продукции. Сельскохозяйственная продукция, согласно IAS 41, – это «продукция, собранная с биологических активов компании». Исходя из этого разделения, IAS 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как «управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов» [2].

С экономической точки зрения, биологические активы, то есть используемые с целью получения дохода животные и растения, представляют собой особый вид ресурсов компании.

Например, во введении к МСФО (IAS) 41 отмечается, что в сельскохозяйственной деятельности изменение физических свойств животного или растения сразу же приводит к увеличению или уменьшению экономических выгод компании. Помимо разделения биологических активов и сельскохозяйственной продукции, IAS 41 проводит границу между сельскохозяйственной продукцией и продукцией, полученной в результате ее переработки после сбора. Аналогичное разделение существует и в П(С)БУ 30.

IAS 41 определяет понятие «сбор сельскохозяйственной продукции» как отделение продукции от биологического актива или прекращения жизнедеятельности биологического актива [2].

При этом специально отмечается, что Стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции, то есть продукции, полученной от биологических активов только на момент ее сбора. Затем, после сбора продукции, применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы» или другой соответствующий Международный стандарт финансовой отчетности.

В IAS 41 специально раскрывается термин «биотрансформация», применение которого нельзя признать распространенным в бухгалтерской среде: «Биотрансформация состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения» (п. 5). В П(С)БУ 30 термин «биотрасформация» заменен на термин биологические преобразования – процесс качественных и количественных изменений биологических активов.

Таким образом, биологические активы, биотрансформация которых не управляется компанией или которые не используются для целей, предусмотренных сельскохозяйственной деятельностью (например, цирковые животные), к сфере действия IAS 41 не относятся. Как правило, такие объекты учитываются в соответствии с требованиями IAS 16 «Основные средства». Здесь следует специально отметить, что IAS 41 не применяется для учета земли сельскохозяйственного назначения (в этом случае следует руководствоваться МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»).

Биологические активы, неразрывно связанные с землей (например, деревья в лесном хозяйстве), отражаются отдельно от земли по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

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. Готовая продукция – это конечный результат производст-

венного цикла, предназначенный для продажи. Однако в сельском хозяйстве в силу его специфики готовая продукция может расходоваться и внутри хозяйства. Кроме того, готовая продукция сельского хозяйства является продуктом природного процесса, что обуславливает наличие как основной, так и побочной продукции. При этом производство в сельском хозяйстве сезонное. К особенностям большинства предприятий отрасли можно отнести также территориальную разобщенность и неоднородность производства.

Фактическое количество сельскохозяйственной продукции определяется за вычетом мертвых отходов, усушки (зерна и семян подсолнечника на току), угара зеленой массы в процессе ферментации.

Из приведенного выше следует, что продукцию растениеводства нужно приходить в учете после проведения ее очистки и сортировки, а учет неочищенной сельхозпродукции нужно вести только в количественном выражении. При первоначальном признании сельхозпродукция оценивается по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п.12 П(С)БУ 30).

Согласно п.14 IAS 41, затраты на продажу охватывают комиссионные брокерам и дилерам, сборы товарным биржам, а также налоги и сборы на передачу продукции, но не включают транспортные и прочие расходы, необходимые для доставки активов на рынок.

Следовательно, цена активного рынка будет близка к реальной рыночной цене сельскохозяйственной продукции, биологического актива за вычетом налога на добавленную стоимость и сложившегося уровня сбытовых расходов (без учета транспортных расходов). Доходы и расходы от первоначального признания определяются отдельно по каждому виду сельхозпродукции и дополнительных биологических активов. На каждую дату баланса (промежуточного, годового) определяется финансовый результат от изменения справедливой стоимости биологических активов, оценка которых осуществляется по справедливой стоимости за вычетом затрат на месте продажи (п.19.3 П(С)БУ 30) [1].

Дальнейшее сближение международных и национальных стандартов бухгалтерского учета в Украине должно идти в направлении конвергенции оценки биологических активов компании и результатов их биотрансформации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы»: утв. приказом М-ва финансов Украины от 31.12.1999 г. № 318 и зарегистрировано в М-ве юстиции Украины от 19.01.2000 г. № 27/4248. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/20027-00>.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство». – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodnyj-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-41-Sel-skoe-hozyajstvo-.pdf>.

УДК 330.59(476)

Григорьева Е. О. — *р мв*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА В ЖИВОТНОВОДСТВЕ

в р л о м д к н Куруленко Т. А. — *во к л е о е в д в н*
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

В последние годы в связи с переходом на рыночные отношения проводится работа по совершенствованию бухгалтерского учета на предприятиях агропромышленного комплекса (АПК) в направлении постепенного внедрения в бухгалтерский учет международных стандартов.

Бухгалтерский учет призван обеспечивать сбор, передачу, хранение и целенаправленное формирование информации для различных пользователей. При этом он тесно связан с организацией производства, поскольку, с одной стороны, вся производственно-хозяйственная деятельность является источником учетной информации, а с другой, данные бухгалтерского учета позволяют изучать взаимосвязь хозяйственных процессов, так как в них отражается каждая хозяйственная операция.

Важной составной частью рыночного механизма является заработная плата. Трудно переоценить ее роль в повышении трудовой активности работников, эффективности общественного производства. Но, оказывая влияние на эффективность производства, она сама полностью зависит от него.

Поэтому в настоящее время важное значение имеет совершенствование бухгалтерского учета, в частности, учета труда и его оплаты. Совершенствование необходимо осуществлять комплексно, то есть по всем направлениям учета: первичному, сводному, аналитическому, синтетическому учету. Остановимся на первичном учете. Под первичным учетом понимают документирование хозяйственных операций. Оно является началом бухгалтерского учета и составляет более 30 % всего объема учетной работы.

Учет труда и его оплаты ведется на основе первичных документов. К качеству первичных документов предъявляются особенно высокие требования. Все записи в первичных документах необходимо делать разборчиво, четко.

Каждый первичный документ должен содержать все сведения, необходимые для начисления заработной платы и отнесения ее на аналитические счета учета затрат (фамилия, имя, отчество исполнителя работ, профессия, категория, форма оплаты труда, время, место проведения и объект работы, объем выполненной работы, количество затраченного труда). Сведения об отработанном времени, объеме выпол-

ненной работы и начисленной оплате во всех документах должно представляться в одинаковых измерителях, строго в соответствующих графах и установленной значности.

Работникам животноводства заработную плату начисляют исходя из количества и качества получаемой продукции и некоторых других показателей. Для учета труда и его оплаты в животноводстве на предприятиях применяют различные первичные документы, которые содержат информацию для начисления заработной платы и отнесения ее на счета учета затрат. Начисление заработной платы производят на основании данных следующих первичных документов: Карточки или Журнала учета надоя молока, Ведомости взвешивания животных, Ведомости определения прироста живой массы, Акта на оприходование приплода животных, Акта на перевод животных.

Для учета надоенного молока ведется Журнал учета надоя молока или Карточка учета надоя молока. Мы предлагаем усовершенствовать данные документы, объединив их в один: сделать один общий документ – Журнал учета надоя молока, – который будет вестись в течение года по структурным подразделениям и по каждой доярке, где каждая страница будет соответствовать определенному месяцу. В этом документе будет отражаться следующая информация:

- фамилия и инициалы доярки, за которой закреплено животное;
- количество закрепленных коров, в том числе дойных;
- жирность молока;
- количество жира-единиц;
- кислотность;
- количество дней в месяце;
- доение (утро, день, вечер);
- подпись заведующего фермой;
- подпись доярки и подпись бухгалтера.

Предлагаемый Журнал учета надоя молока обеспечит легкость в работе, предотвратит потерю документов и облегчит труд работников.

Основным первичным документом, по которому приходят приплод, является Акт на оприходование приплода. Перевод животных из одной возрастной группы в другую оформляют Актом на перевод животных. Для отражения результатов взвешивания животных применяется Ведомость взвешивания животных, а для определения прироста живой массы – Ведомость определения прироста живой массы. Во всех этих документах ведется учет полученной продукции каждым работником.

Для группировки данных, накопленных в первичных документах, и учета отработанного времени каждым работником животноводства применяют Табель учета рабочего времени и начисления заработка, который ведется по каждому подразделению в разрезе работников в течение месяца. А. В. Яскевич [3] предлагает усовершенствовать дан-

ный Табель по части начисления заработной платы дояркам за надоенное молоко.

В данном документе, по ее мнению, содержится недостаточно колонок для отражения показателей по начислению заработной платы с учетом его качества. В этой связи она предлагает действующую форму Табеля учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства дополнить такими показателями, как «средний процент жирности» и «количество молока с учетом среднего процента жирности».

С целью материальной заинтересованности работников животноводства в конечных результатах работы данный документ предлагается дополнить еще и такими показателями, как коэффициент трудового участия (КТУ), доплата за перевыполнение плана, доплата за санитарное состояние, о чем записано в разработанном и действующем Положении об оплате труда.

Таким образом, по мнению А. В. Яскевич, все вышеизложенное будет способствовать получению точной и своевременной информации о трудовом вкладе каждого работника, повышению действенности учетной информации.

В складывающихся новых условиях хозяйствования оплата труда перестала быть жестко управляемой, что привело к необходимости совершенствования учета труда и его оплаты.

Исходя из этого, мы предлагаем вести автоматизированную обработку данных на каждом участке учета в каждом сельскохозяйственном предприятии. Документы должны разрабатываться с учетом ориентации на компьютерный учет, с учетом современных стандартов построения документации, внедрения рыночных отношений, а также быть удобным для обработки и последующих записей в учетные регистры.

Таким образом, совершенствование форм первичных и сводных документов позволяет наиболее полно, точно и своевременно отражать фактические затраты труда и его оплату в сельском хозяйстве. Совершенствование бухгалтерского учета не должно пугать, так как с развитием общества развивается и все вокруг, что намного облегчает наш труд.

ЛИТЕРАТУРА

1. Клипперт, Е. Н. Бухгалтерский учет: учебно-методическое пособие / Е. Н. Клипперт, А. С. Четчин. – Минск: Регистр. 2014 – 448 с.
2. Прока, Н. И. Экономика труда в организациях АПК: учебник / Н. И. Прока. – М.: «Колос», 2010. – 440 с.
3. Яскевич, А. В. Совершенствование учета расчетов с персоналом по оплате труда / А. В. Яскевич / Учет и анализ хозяйственной деятельности в АПК и ее финансовое обеспечение: сборник научных статей студентов; под ред. Н. В. Великоборец. – Горки: БГСХА, 2013. – С. 347-349.

УДК 657.471

Гузареви^рч О. А. –
**ПОНЯТИЯ КАТЕГОРИЙ «ЗАТРАТЫ», «ИЗДЕРЖКИ»,
«РАСХОДЫ» ДЛЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

в р л о м д к н – Путникова Е. Л. – м р м р р в м ш р
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Категории «затраты», «издержки» и «расходы» в бухгалтерском учете являются основополагающими понятиями, так как находят применение в управленческом и финансовом учете. В настоящее время имеется много вариантов в экономической литературе о трактовке и содержании этих понятий, о разнообразии концепций сущности и соотношения данных категорий. В связи с тем, что многие авторы указывают на неопределенность сущности и неоднозначность трактовки этих понятий, вопрос об их соотношении остается открытым и дискуссионным.

Цель работы – на основе анализируемого материала уточнить определения и содержание понятий «издержки», «расходы», «затраты» с позиции бухгалтерского учета, обозначить критерии отнесения к той или иной категории.

Материалы и методика исследований. В процессе изучения и обработки информации использовались труды ученых экономистов-практиков, а также применялись методы анализа, синтеза и обобщения.

Результаты исследования и их обсуждение. Среди экономистов, как отечественных, так и зарубежных, нет единой точки зрения по вопросу сущности затрат. Но важно определить их с точки зрения учета, чтобы исключить возможные финансовые риски для пользователей учетной информации.

В нормативных документах и литературных источниках очень часто понятия «издержки», «затраты», «расходы» отождествляются. Это свидетельствует о существующей проблеме не только в отечественных, но и зарубежных исследованиях по бухгалтерскому учету.

Данную проблему необходимо рассматривать с учетом точек зрения разных авторов. В экономической литературе дается несколько направлений обоснования представленных данных рассматриваемых трактовок.

В частности, О. А. Жигунова, А. С. Ковалев [1] под затратами понимают стоимостную оценку различных ресурсов, имеющихся в распоряжении компании, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрипроизводственных работ, услуг. Эти же авторы под издержками понимают использование живого и

овещественного труда, т. е. ресурсов, которые приобретаются на стадии заготовления. А расходы определяют как «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств».

Общие издержки подразделяются на:

- издержки производства;
- издержки обращения;

Издержки производства – издержки, включающие в себя стоимостное выражение потребленных ресурсов в производственном цикле кругооборота средств.

Издержки обращения связаны с приобретением материально-производственных ресурсов и сбытом готовой продукции.

Понятие «издержки» используется в экономической литературе в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг) в целом или его отдельным стадиям.

Отдельные авторы рассматривают понятия «затраты на производство» и «издержки производства» как идентичные, однако это не соответствует действительности. Понятие «издержки» шире понятия «затраты».

Некоторые авторы допускают разночтение терминов. Так, О. А. Зубарева [2] отмечает, что термин «затраты» используется в МСФО, когда речь идет о накоплении потраченных ресурсов (*expenditure*), доходы от которых будут получены в будущем. Затраты в данном контексте являются промежуточной категорией между расходованием ресурса и признанием расхода периода. Они представляют собой стоимостную оценку использованных ресурсов. В отчетности их отражают в составе активов до того момента, когда они будут призваны расходами или убытками. А под расходами в МСФО понимают уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в снижении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала.

Затраты отражаются в бухгалтерском учете при совершении хозяйственных операций процесса заготовления и основной деятельности, а расходы адекватны себестоимости реализованной продукции, т. е. они присущи процессу ее реализации, в котором происходит формирование доходов. Следовательно, себестоимость реализованной продукции тождественна расходам на реализованную продукцию.

Можно рассмотреть эту проблему и с позиции обзора нормативных источников. Среди таких источников, регулирующих систему бухгалтерского учета затрат, можно выделить Инструкцию по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 [3]. В ней даны следующие определения затратам и расходам организации: затраты – стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в

процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды.

Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат; расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, могут быть либо равными расходам, либо большими. Равными они могут быть в том случае, если произведенная в отчетном периоде вся продукция продана и включенные в производственную себестоимость затраты отчетного периода соотнесены с получением дохода. Если же продажа продукции состоится в меньшем объеме от произведенной, то затраты будут выше расходов.

Как видно из выше изложенного, затраты тождественны расходам только в случаях расходов, включающихся в себестоимость реализованных товаров, расходов на управление, обслуживание и организацию и расходов на реализацию. Во всех остальных случаях понятие «затраты» шире понятия «расходы» и нетождественны друг другу.

Заключение. Таким образом, уточняя сущность и различия рассматриваемых трактовок, можно сделать вывод, что «расходы», «затраты» и «издержки» являются самостоятельными экономическими категориями с общими чертами и характерными особенностями.

Что касается международной практики, то здесь исследование с учетом последних изменений становится первостепенной задачей для дальнейшей работы над сущностью расходов организации.

Осмысление содержания международных стандартов обеспечит в дальнейшем правильный подход к применению решений в бухгалтерском учете.

ЛИТЕРАТУРА

1. Жигунова, О. А. Затраты, издержки, расходы: трактовка с позиции ресурсов / О. А. Жигунова, А. С. Ковалев. // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 1. – С.97-101.
2. Зубарева, О. А. Международный опыт учета затрат на производство / О. А. Зубарева // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С.123-125.
3. 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. пост. М-ва финансов Респ. Беларусь 30 сент. 2011 г. № 102 / Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012. – № 8/24697.

УДК 631.16:657

Даниленко Е. А. –

р л в

РАСКРЫТИЕ ТЕРМИНОВ «ЗАТРАТЫ», «РАСХОДЫ», «ИЗДЕРЖКИ» В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

в р л о м д к н Рубаник А. Н. – во кле о е в д в н

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

Введение. В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» используются такие понятия, как «расходы», «издержки». Многие авторы трактуют их как синонимы, не делая между ними различий. Для более полного понимания системы учета затрат предприятия важно разграничивать экономическую сущность этих понятий.

Цель работы – проанализировать раскрытие понятий «затраты», «расходы», «издержки» в нормативных актах Республики Беларусь и трудах отечественных и зарубежных экономистов.

Результаты исследования и их обсуждения. Проанализировав основные нормативные акты Республики Беларусь и труды отечественных и зарубежных авторов, можно выделить основные формулировки терминов «затраты», «расходы», «издержки», приведенные в табл. 1. В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем бухгалтерского учета в нашей стране является приведение действующей системы учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов.

Таблица 1. – Сравнительный анализ экономических терминов

Источники	Термин	Определение термина
Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»	Затраты	Это стоимость ресурсов, приобретенных (или) потребленных организацией в процесс 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
	Расходы	Отсутствует определение
	Издержки	Отсутствует определение
	Затраты	Отсутствует определение
Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов	Расходы	Это уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации
	Издержки	Отсутствует определение

Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)	Затраты	Это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации, а не приводящие – признаются расходами организации в отчетном периоде
	Расходы	Это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками)
	Издержки	Отсутствует определение
Михалкевич А.П	Затраты	Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов,использованных в определенных целях и трансформируются в себестоимость продукции, работ, услуг
	Расходы	Расходы обуславливаются затратами, относимыми на себестоимость продукции, работ, услуг и выплатами из прибыли предприятия
	Издержки	Это реальные и предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия
Аткинсон Э. А., Банкер Р. Д.	Затраты	Это количество ресурсов (товаров, услуг), израсходованных с целью получения текущей или будущей выгоды, представленных в денежном выражении
	Расходы	Это затраты на товары или услуги которые перешли в разряд истекших (исчерпанных) т.е. были потреблены в процессе создания товаров и услуг
	Издержки	Отсутствует определение
Глушков И.Е.	Затраты	Это фактические расходы организации, прямо связанные с использованием материальных, энергетических и трудовых ресурсов в процессе производства продукции (работ, услуг) и их реализации
	Расходы	Это выраженные в денежном измерении стоимость материальных, трудовых, финансовых ресурсов, приобретенных с целью обеспечения бесперебойности и непрерывности процесса производства
	Издержки	Это суммарные потери, связанные с деятельностью организации
Соколов Я.В.	Затраты	Это часть расходов, которая относится к данному отчетному периоду
	Расходы	Это все, что тратит организация
	Издержки	Это эквивалент термина «затраты», применяемый в сфере обращения, а не в сфере производства
Друри К.	Затраты	Это денежные измерения всех ресурсов, затраченных для достижения такой конкретной цели, как приобретение какого-то товара или какой-то услуги
	Расходы	Отсутствует определение
	Издержки	Отсутствует определение

Экономический словарь	Затраты	Это размер ресурсов, использованных в процессе хозяйственной деятельности за определенный этап Затраты – это выраженная в денежном эквиваленте величина ресурсов, использованных в определенных целях
	Расходы	Это затраты в процессе хозяйственной деятельности приводящие к уменьшению средств предприятия или увлечению его долговых обязательств
	Издержки	Это выраженные в ценностных, денежных измерителях текущие затраты на производство продукции

В международных стандартах финансовой отчетности дается определение только термину «расходы», под которыми понимаются уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящие в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между ними.

Заключение. Представленная информация свидетельствует о том, что понятие «издержки» более широкое, чем понятие «затраты» и «расходы». Понятие «расходы» более узкое, так как подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. При этом понятие «расходы» используется только в финансовом учете и обуславливаются затратами, относимыми на себестоимость реализованной продукции, работ, услуг. Поэтому понятие «расходы» не отождествляется с понятием «затраты», которое используется только в управленческом учете, эти понятия имеют принципиальные отличия и не являются синонимами.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аткинсон, Э. А. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон [и др.]; пер. с англ. – 3-е изд.-М.: Издательский дом «Вильямс», – 2007. – 880 с.
2. Глушков, И. Е. Управленческий учет на современном предприятии. Настольное компактное пособие по управленческому учету / И. Е. Глушков. – М.: «Кно-Рус» Новосибирск: «ЭКОР-книга», – 2004. – 160 с.
3. Друри, К. Управленческий и производственный учет.: учебник / К. Друри: пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, – 2012. – 735 с.
4. Методические рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): Письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 14.01.2016 г. № 04-2-1-32/178 // Аналитическая правовая система «Бизнес-Инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа: 19.02.2017.
5. Михалкевич, А. П. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учеб. пособие / А. П. Михалкевич. – Минск: БГЭУ, 2012. – 383 с.
6. Соколов, Я. В. Учет затрат – от теории к практике / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3.
7. Финансово-экономическая энциклопедия/финансовый словарь терминов [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: <http://www.mabico.ru/lib/> – Дата доступа: 4.02.2017.

УДК 331.245

Ермоленко И. Ю. – *в к о в р*

АУДИТ ПЕРСОНАЛА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

в р л о м д к н **Поддужная Н. А.** – *м р м р р в м ш р*
ГВУЗ «Донецкий национальный технический университет»,
Покровск, Украина

Деятельность по управлению талантами (далее – УТ) влияет на эффективность предприятия. Каждый руководитель заинтересован, чтобы на его предприятии работали профессионалы, ставящие перед собой цели, созвучные с целями предприятия, и достигающие их. Поэтому нужно серьезно подходить к созданию системы оценки, развития талантов, их обучения, системы оплаты труда и мотивации, а также время и затраты на перечисленные мероприятия, которые должны быть как можно меньше. Кроме того, чтобы достичь всех целей, очень важен настрой внутри самой команды и отлаженная система служебных взаимоотношений.

В свою очередь важным условием эффективности является налаженная система текущего контроля. Аудит как одна из форм контроля выступает в качестве общественно необходимого института, обеспечивающего независимый характер контроля. Наибольшее распространение аудиторская деятельность получила в финансовой сфере, где аудиторы осуществляют проверки бухгалтерской или финансовой отчетности, платежно-расчетной документации отдельных хозяйственных операций, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов [1].

Однако метод аудита может найти свое применение не только в финансовой сфере. О прогрессивном характере эволюции аудита свидетельствует то, что происходит усложнение и расширение аудиторских услуг. Определить эффективность УТ на предприятии призван аудит УТ – система консультационной поддержки, аналитической оценки и независимой экспертизы кадрового потенциала организации [2].

Объективная потребность в развитии подобных услуг обусловлена усложнением системы УТ на предприятиях и возрастающей ценности человеческого фактора в системе производства. Другой предпосылкой развития аудита персонала является необходимость выживания предприятия в условиях сильной конкурентной борьбы. Деятельность персонала является наиболее значимым фактором, так как именно люди, которые обладают талантами и могут вкладывать максимум знаний и стараний, занимаются работой и позволяют предприятию существовать и развиваться. Общественная потребность в аудиторских услугах

обусловлена необходимостью объективной и профессиональной информации при принятии управленческих решений.

В практике менеджмента аудит персонала является, с одной стороны, способом наблюдения подобно финансовому или бухгалтерскому аудиту, а с другой, – инструментом управления, который позволяет решить ту или иную проблему, возникающую в сфере трудовых отношений [3].

Управление талантами на современных предприятиях представляет собой сложную систему, состоящую из различных элементов. Деятельность по УТ может осуществляться на стратегическом, функциональном и линейном уровнях. Поскольку эта система на предприятии должна быть единой, аудит персонала призван удовлетворять и долгосрочные интересы высшего руководства, и более специфичные и краткосрочные потребности специалистов по УТ и линейных руководителей. Поэтому аудит персонала должен осуществляться с точки зрения трех уровней.

Стратегический уровень – аудит выявляет степень согласования политики УТ с целями организации, ее глобальной стратегией. Осуществляется по инициативе высшего руководства организации. Аудиторы изучают стратегию организации путем интервьюирования руководителей, просмотра бизнес-планов, выявления внутренних и внешних факторов управления. Проводится всесторонняя оценка макро- и микроокружения предприятия, его сильных и слабых сторон, рисков и возможностей.

Операционный уровень – проверка деятельности функционального подразделения по УП. Аудит должен охватить главные функции отдела человеческих ресурсов: планирование персонала; отбор и найм; обучение и ориентация; развитие карьеры; оценка исполнения; трудовые отношения; работа администрации (зарплата, компенсации, социальные льготы и пр.).

Управленческий уровень – предполагает проверку соответствия деятельности линейных руководителей со стратегической и функциональной деятельностью в области УТ. Аудит должен раскрыть ошибки таким образом, чтобы можно было предпринять корректирующие действия. Особенно важным является согласованность их с действующими законами [4].

Таким образом, метод аудита призван служить решению проблем УТ. Он позволяет сформировать целостную картину состояния эффективности системы УТ. Выгоды для организации от аудита персонала заключаются в том, что аудит дает представление линейным менеджерам о вкладах их подразделений в успех предприятия; формирует профессиональный образ менеджеров и специалистов отдела УТ; помогает прояснить роль подразделения, занимающегося выявлением, управлением и развитием талантов сотрудников, что приводит к большей

стабильности внутри предприятия; раскрывает проблемы и гарантирует согласованность с различными законами.

Эти выгоды объясняют увеличение интереса к аудиту персонала во многих странах. Украинские предприятия значительно отстают от западных в применении современных методов УТ. Однако аудит персонала на отечественных предприятиях как универсальный метод исследований станет такой же необходимостью, как и аудит финансовый. Большая роль при этом будет принадлежать руководителям предприятий, которые осознают важность подобных услуг.

Аудит персонала, как любой другой вид аудита, заканчивается написанием аудиторского заключения (отчета), содержащего описание выполненных аудиторских процедур, их результаты, недостатки, обнаруженные в ходе проверки, рекомендации по совершенствованию политики и практики УТ в организации.

Цель аудиторского заключения – баланс сильных и слабых сторон в работе с персоналом, а также определение угроз и выявление возможности их предотвращения, поиск резервов максимально использовать таланты.

Написание аудиторского заключения – основной аудиторский метод совершенствования текущей ситуации эффективности УТ. Наиболее важное свойство аудиторского заключения – возможность его использования для определения направлений усилий в будущем [5].

С помощью аудита персонала руководитель сможет сформировать крепкий коллектив, устранить неэффективных и потенциально опасных сотрудников, найти решения для конфликтов, разработать систему мотивации, наладить взаимоотношения внутри коллектива. Это лишь часть задач, которые может решить работодатель с помощью аудита персонала.

Также необходимо отметить, что аудит персонала формирует стратегическое преимущество предприятия в сфере УТ, позволяет создать конкурентоспособное предприятие, основанное на знаниях персонала и его талантливости.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный аудит: Учебное пособие / Т. В. Ножкина. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. – 127 с.
2. Алексеева И. В. Учет и статистика / И. В. Алексеева. // РГЭУ «РИНХ». – 2008. – № 12. – С. 115–121.
3. Аудит управления персоналом [Электронный ресурс] // Студии. Учебные материалы для студентов – Режим доступа к ресурсу: http://studme.org/1810030426237/menedzhment/audit_upravleniya_personalom.
4. Вагин А. П. Управление персоналом в условиях рыночной экономики (опыт ФРГ) / А. П. Вагин. – М: Дело, 2002.
5. Макарова Л. Г. К вопросу о составлении аудиторского заключения / Л. Г. Макарова / Аудиторские ведомости, – № 4, 2007.

УДК 338.462

Курбатова Д. Л. – *р мв*

ПОРЯДОК УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ПЕРЕРАБОТКЕ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ У ЗАКАЗЧИКА И ПОДРЯДЧИКА

в р л о м д к н Путникова Е. Л. – *мвр м р рв м ш р*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Горки, Республика Беларусь

Введение. В хозяйственной деятельности перерабатывающих предприятий широко распространено оказание ими услуг по переработке давальческого сырья, поскольку загрузка имеющихся производственных мощностей требует привлечения значительных объемов сырьевых ресурсов, приобретение которых зачастую затруднено из-за недостатка собственных оборотных средств. Учет операций по переработке давальческого сырья – трудоемкий процесс. Переданное сырье необходимо правильно отражать на счетах бухгалтерского учета как у подрядчика, так и у заказчика в соответствии с отраслевыми особенностями предприятий.

Цель работы – изучить мнения авторов по особенностям отражения операций по переработке сырья на давальческих условиях и выбрать наиболее приемлемые в нынешних условиях хозяйствования.

Материалы и методика исследований. Экономическая и юридическая литература отечественных и зарубежных авторов. При написании статьи использованы методы сравнения, группировки и обобщения.

Результаты исследования и их обсуждение. На изготовление или переработку (обработку) товара либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику заключается договор подряда.

По договору подряда, заключенному на изготовление товара, подрядчик передает права на нее заказчику.

Таким образом, организация, выступающая в качестве давальца (заказчика), является собственником сырья и продукции, полученной в результате переработки этого сырья.

У подрядчика возникают следующие обязанности при выполнении работы с использованием материала (сырья) заказчика:

1) использовать предоставленный заказчиком материал экономно и расчетливо;

2) после окончания работы представить заказчику отчет об израсходовании материала;

3) возратить его остаток либо с согласия заказчика уменьшить цену (смету) работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала [1].

По нашему мнению, исходя из требований типового плана счетов бухгалтерского учета движение материалов, переданных в переработ-

ку, следует учитывать на счете 10 «Материалы» и открывать к нему субсчет 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

Аналитический учет материалов, переданных в переработку, должен быть организован в разрезе предприятий, которые поставляют переданные им материалы в переработку.

В накладной на передачу сырья переработчику в строке «Основание отпуска» следует указать дату и номер договора на переработку давальческого сырья, в графе 11 «Примечание» надо сделать запись «Для переработки на давальческих условиях, без оплаты». В накладной также целесообразно указать ставку НДС и сумму НДС.

Данная информация может являться основанием для расчета по претензии в случае, если будет выявлена недостача сырья по вине переработчика. Отражение на счетах бухгалтерского учета затрат по переработке зависит от того, как изменяется продукт, переданный на переработку [1].

Так, в результате переработки получается готовая продукция. Затраты по переработке и иные прямые расходы у заказчика, по нашему мнению, можно отразить на счете 20 «Основное производство», а затем списывать их на счет 43 «Готовая продукция»

Для правильного учета операций по переработке давальческого сырья должны быть в наличии:

- 1) договор на переработку (договор подряда);
- 2) товарные и товарно-транспортные накладные на отпуск сырья, переданного в переработку, на передачу выработанных из давальческого сырья товарно-материальных ценностей, возвратных отходов, остатков неиспользованного сырья;
- 3) отчет переработчика об использовании сырья, который должен быть составлен в натуральных единицах и содержать сведения о количестве поступившего сырья, количестве и ассортименте произведенной продукции, количестве неиспользованного сырья и количестве отходов, в т. ч. возвратных;
- 4) акт приема-передачи выполненных работ, содержащий стоимостную оценку затрат на производство по каждому виду полученной продукции, претензии по качеству, если таковые имеются.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает прямые затраты и распределяемые перенесенные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам.

К прямым затратам относятся:

– прямые материальные затраты: стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других мате-

риалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг;

– прямые затраты на оплату труда: затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат;

– прочие прямые затраты – иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

При переработке сырья сторонними организациями расходы на оплату труда и отчисления на заработную плату, стоимость электроэнергии, теплоэнергии и других аналогичных затрат, которые понес переработчик, будут отражены в составе себестоимости заказчика одной статьей как услуги сторонних организаций по переработке сырья, как прочие прямые затраты.

Инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества как принадлежащие предприятию, так и не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете, в т. ч. полученные для переработки, переданные в переработку, расчеты.

При инвентаризации расчетов необходимо составить акты сверки, в том числе и между субъектами договора на переработку давальческого сырья [1].

Фактически инвентаризацию давальческого имущества, находящегося на переработке, осуществляет переработчик на общих основаниях, руководствуясь Инструкцией № 180. Но эти результаты должны быть переданы давальцу и результаты такой инвентаризации должны быть отражены у обеих сторон договора [2].

Заключение. В результате исследования мы пришли к следующим выводам. Учет операций по переработке давальческого сырья должен учитываться на субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», в разрезе предприятий, которые поставляют переданные им материалы в переработку. Для проверки правильности учета операций по переработке давальческого сырья необходимо проводить инвентаризацию

ЛИТЕРАТУРА

1. Об установлении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 ноября 2007 г., № 180: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 22.04.2010 г., № 50 // Бизнес-инфо: анализ. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016..

2. Прохожая В. Учет операций по переработке давальческого сырья у заказчика и подрядчика / В. Прохожая // Главный бухгалтер. – 2013. – № 24.

УДК 659.235

Пашковская А. Н. – *р м*

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОТЕРЬ ОТ БРАКА В СЕГМЕНТАХ БИЗНЕСА АПК

в р л о м д к н Путникова Е. Л. *м р м р в м ш р*
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. В условиях перехода к рыночной экономике учет потерь от брака является важным элементом управлением предприятием. Необходимость учета потерь от брака растет по мере того, как усложняется деятельность предприятия и возрастают требования к рентабельности.

Цель работы. Основной целью работы является рассмотрение учета потерь от брака и его совершенствование.

Материалы и методика исследования. Материалами для проведения исследования послужили труды ученых-экономистов изложенные в научных изданиях и материалах периодической печати по теме исследования.

Результаты исследования и их обсуждение. На основании изученных литературных источников, следует, что производственный брак – это продукция, изделия, полуфабрикаты, детали, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по прямому назначению или могут быть использованы лишь после их переработки или исправления [1].

Различают следующие виды брака:

1. В зависимости от характера дефектов: исправимый и неисправимый (окончательный) брак.

Исправимый брак – это изделия, полуфабрикаты (детали и узлы) и работы, которые могут быть использованы по прямому назначению после исправления дефектов, причем их исправление технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательный (неисправимый) брак – это изделия, полуфабрикаты, детали и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно, то есть в тех случаях, когда исправление брака потребует затрат, превышающих затраты на изготовление взамен бракованной новой продукции.

2. В зависимости от места обнаружения: внутренний и внешний.

Внутренним браком считается брак, выявленный в организации до отправки продукции потребителям.

Внешний брак – это брак, выявленный у потребителя в процессе использования или сборки.

Выявленный брак должен быть документально зафиксирован. Как внутренний, так и внешний брак в обязательном порядке оформляют актом. В настоящее время нет унифицированной формы акта на брак, поэтому организация должна разработать ее самостоятельно, а руководитель – утвердить своим приказом. В акте на брак должны быть указаны:

- 1). наименование забракованного изделия; номенклатурный, технический номер изделия;
- 2). в чем состоит брак и его причины;
- 3). количество забракованной продукции;
- 4). исправимый брак или нет;
- 5). кем допущен брак;
- 6). стоимость брака по статьям прямых затрат.

Невозмещаемые суммы потерь от брака признаются для целей бухгалтерского учета расходами по обычным видам деятельности и включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым выявлен брак. Если в том периоде, в котором выявлен брак, данный вид продукции не производился, то суммы потерь от брака распределяются по видам продукции как общепроизводственные расходы [2].

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве, планом счетов предназначен счет 28 «Брак в производстве». Следует отметить, что на данном счете учитываются все виды брака. Аналитический учет на счете 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным структурным подразделениям, видам продукции (работ), статьям расходов, причинам и виновникам брака.

На уменьшение потерь от брака относятся:

- 1). стоимость забракованной продукции по цене возможного использования;
- 2). суммы, подлежащие удержанию с виновников брака;
- 3). суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т. п. Потери от брака списываются ежемесячно на затраты соответствующего вида производства.

Если брак обнаружен на стадии производства, он считается внутренним.

По исправимому внутреннему браку затраты по исправлению дефектной продукции возлагаются на виновное лицо, по окончательному внутреннему браку затраты включаются в состав расходов по обычным видам деятельности и суммы их списывается на счет 20 «Основное производство». При этом потери по окончательному браку могут быть уменьшены на сумму среднемесячного заработка работника, причинившего ущерб.

Во вспомогательных производствах окончательно забракованная продукция и работы списываются как брак во вспомогательных производствах по фактической себестоимости. Затраты по исправлению брака складываются из стоимости материалов, расходов на заработную плату и других расходов по устранению дефектов за вычетом стоимости оприходованных материалов и сумм возмещенных лицами допустивших брак.

Мероприятиями для уменьшения количества брака являются: повышение квалификации работников производства (повышение их материального благосостояния для уменьшения текучести кадров, тщательная теоретическая подготовка и работа с опытными сотрудниками нового персонала), повышение материальной заинтересованности в производстве качественной продукции (премии за работу без брака, однако в разумных пределах, так как это может привести к сокрытию брака), улучшение условий труда, тщательный выбор поставщиков сырья и упаковки и налаживание с ними долгосрочных хозяйственных связей, улучшение технологии производства продукции, обновление, модернизация, своевременный ремонт и добросовестная наладка и настройка действующего оборудования и т. д. [3].

Заключение. Таким образом, можно сделать следующий вывод: браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям, не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления, или они также могут быть использованы после устранения обнаруженных дефектов.

Потери от брака списываются ежемесячно на затраты соответствующего вида производства. Для учета брака в производстве используется специальный счет 28 «Брак в производстве». Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Своевременное проведение указанных мер по снижению брака и простоев позволит снизить себестоимость производимой продукции и работать предприятиям рентабельно.

ЛИТЕРАТУРА

1. Тумасян, Р. З. Бухгалтерский и налоговый учет расходов организации / Р. З. Тумасян. – М.: ООО «НИТАР АЛЪЯНС». 201. – 524 с.
2. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов / Под ред. проф. Ю. А. Бабаева. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2013. – 476 с.
3. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 6-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 512 с.

УДК 338.436.33:005.932

Прикота К. Ф. – *р мв*
ВЫБОР СПОСОБОВ ОЦЕНКИ СПИСАНИЯ
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СЕГМЕНТАХ БИЗНЕСА
АПК

в р л о м д к н – Путникова Е. Л. – мв р м р р в м ш р
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Для того чтобы определить фактическую себестоимость продукции (товаров, работ, услуг), необходимо оценивать материальные ресурсы, списываемые в производство. Метод оценки выбытия запасов, применяемый в бухгалтерском учете, влияет на себестоимость реализованной продукции (товаров) и соответственно на финансовый результат. Организация может выбирать наиболее выгодный для себя вариант учета запасов, который обеспечит желаемую величину прибыли.

Цель работы – проанализировать способы оценки стоимости производственных запасов при их списании в производство и ином выбытии и отметить наиболее оптимальные из них.

Материалы и методика исследований. Материалами для исследования послужили труды ученых, экономистов и практиков, изложенные в зарубежных и отечественных источниках. При исследовании применялись такие методы, как анализ, синтез, сравнение, группировка и обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение. В учетной политике любого обслуживающего или перерабатывающего предприятия АПК должен быть указан один из следующих способов, которым в течение предстоящего года будет производиться оценка списания производственных запасов. Согласно п. 14 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной Министерством финансов Республики Беларусь 12.11.2010 г. № 133, существуют следующие способы списания стоимости производственных запасов: по себестоимости; по средневзвешенной стоимости; по себестоимости первых по времени закупок (FIFO) [3].

С. М. Бычкова и Н. Н. Макарова выделяют следующие способы списания стоимости производственных запасов:

- по себестоимости;
- по средневзвешенной стоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (FIFO);
- по себестоимости последних во времени закупок (FIFO) [1].

Метод оценки по себестоимости производственных запасов используется в следующих случаях:

- предприятиями с небольшим объемом запасов, где склад вообще отсутствует или очень мал;

- для материально-производственных запасов, учитываемых в особом порядке или для запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга [2].

В литературе рассмотрены два способа списания материалов по себестоимости каждой единицы: в себестоимость единицы включаются все расходы, связанные с приобретением этих запасов; в себестоимость единицы включаются только стоимость запасов по договорным ценам. Транспортно-заготовительные расходы при данном способе учитываются отдельно и списываются пропорционально стоимости материалов, списанных в производство по договорным ценам.

Основным преимуществом данного метода списания производственных запасов является то, что все материалы списываются по их настоящей стоимости без каких-либо отклонений. Недостатком данного способа является то, что он применим только в тех случаях, когда предприятие использует небольшую номенклатуру запасов, что позволяет точно установить, какие именно запасы были списаны.

Материально-производственные запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их объем, складывающийся из остатка на начало месяца и поступлений запасов в данном месяце [2].

Оценка запасов может производиться по себестоимости первых по времени приобретения производственных запасов (метод FIFO).

Оценка запасов методом FIFO основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца или иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. ресурсы, поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости ресурсов первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.

При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасах (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ресурсов, последних по времени приобретения, а в себестоимости реализации продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ресурсов, ранних по времени приобретения [2].

Существует два способа определения стоимости материалов, списанных в производство по методу FIFO:

- сначала списывают материалы по стоимости первой приобретенной партии, если количество необходимых к списанию материалов больше этой партии, списывается вторая и т. д.

- определяется остаток материалов на конец месяца по цене последних по времени приобретения. Стоимость материалов, списанных в производство, определяется вычитанием полученной величины из об-

щей стоимости материалов, поступивших за месяц (с учетом остатка на начало месяца).

Недостатком метода FIFO является то, что при частых закупках материалов в течение месяца, он становится достаточно трудоемким.

Оценка запасов может производиться организацией по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (метод LIFO). Оценка запасов методом LIFO основана на допущении, что ресурсы, поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости ресурсов, последних в последовательности приобретения.

При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасах (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ресурсов, ранних по времени приобретения, а в себестоимости реализации продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ресурсов, поздних по времени приобретения [2].

Заключение. При использовании методов списания производственных запасов – по средней себестоимости, FIFO или LIFO – рассчитанные значения стоимости списанных материалов и остатков на конец периода отличаются друг от друга.

Применение разных вариантов списания товарно-материальных ценностей влияет на две основные финансовые категории:

1) себестоимость продукции (работ, услуг) в части прямых материальных затрат и, как следствие, формирование финансового результата и рентабельности;

2) стоимость оборотных активов в структуре баланса на конец отчетного периода, что влияет на такие категории финансового анализа, как ликвидность и финансовая устойчивость.

Организациям, постоянно имеющим остатки материалов, ставящим целью увеличение прибыли, выгоднее применять способ LIFO; организациям, имеющим убытки и стремящимся их минимизировать в своей бухгалтерской отчетности, выгоднее применять метод FIFO [1].

Однако, применение того или иного способа оценки списания производственных запасов зависит от конкретной деятельности организаций.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бычкова, С. М. Бухгалтерское дело / С. М. Бычкова, Н. Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.
2. Волкова, О. И. Экономика предприятия: учебник / О. И. Волкова, О. В. Девяткин. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 601 с.
3. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов [Электронный ресурс]: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.11.2010 г. № 133 (с изменениями и дополнениями) // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016.

УДК 631.162:633.2/.3.033

Пух В. Н. – *р мв*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПАСТБИЩНЫХ КОРМОВ

в р л о м д к н – Куруленко Т. А. – во кле о е вод н

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

Одной из проблем дальнейшего развития животноводства является обеспечение скота необходимыми запасами высококачественных кормов. Для учета наличия и движения кормов как собственного производства, так и покупных в бухгалтерском учете применяется счет 10 субсчет «Корма».

Отрасль животноводства неотъемлемо связана с развитием, усовершенствованием и укреплением кормовой базы, которая является частью отрасли растениеводства. Рациональная кормовая база обеспечит бесперебойное снабжение животных кормами, в основном собственного производства в необходимом количестве, а также позволит создавать страховые запасы. Это плодотворно скажется на получении больших привесов и улучшении качеств реализуемой продукции.

Из-за недостаточного высокого качества кормов сельскохозяйственными организациями допускается большой их перерасход на единицу животноводческой продукции, что приводит к увеличению её себестоимости и снижению доходности.

В нашей стране посевы кормовых культур занимают значительные площади. От рационального и эффективного использования этих земель во многом зависит увеличение производства высококачественных кормовых культур. В настоящее время на организацию пастбищ, особенно культурных, производятся большие затраты труда и средств, а поэтому вся продукция пастбищ, включая и на выпас, должна иметь отражение в системном порядке по счёту 10 «Материалы», что обеспечит планомерное и рациональное использование зелёной массы.

Потребность отражения в учете не только количества кормов в натуре, но и их питательной ценности вызывается тем, что зоотехнические нормы кормления животных предусматривают не количество корма в натуре, которое необходимо для поддержания жизнедеятельности животного и получения определенного количества продукции, а количество кормовых единиц, обеспеченных соответствующим количеством перевариваемого протеина.

Для оприходования зеленой массы культурных, улучшенных и естественных пастбищ, скормленной скоту без уборки путем выпаса, служат Акт на оприходование пастбищных кормов.

Составляется акт специальной комиссией. В состав комиссии обязательно включаются представители агрономических и зоотехнических служб. Оформленный акт передается в бухгалтерию и служит ос-

нованием для учета выхода кормов и включения их в затраты по содержанию поголовья животных, которому скормлены корма. Данные о скормленной скоту зеленой массе группируются в накопительной ведомости учета расхода кормов ф. № 213-АПК [1]. Они служат основанием для определения урожайности культурных и улучшенных пастбищ, выражающие в воздушно-сухой массе сена в центнерах.

Зеленая масса естественных пастбищ, скормленная скоту путем выпаса, показывается в акте без стоимостной оценки или по сумме фактических затрат. Зеленая масса пастбищ, на которых не выполнялись работы по их окультуриванию или коренному улучшению, в акте ф. № 205-АПК также отражается только в натуральном измерителе без стоимостной оценки. Если на пастбище проводились работы по повышению урожайности зеленой массы, то в акте отражается фактическая сумма произведенных затрат.

Существует два способа определения количества зеленой массы трав, скормленных скоту без уборки путем выпаса: агрономический (укосный) и зоотехнический (расчётный) методы. Различие между ними в том, что при агрономическом методе урожай травы на пастбище определяется путём скашивания и взвешивания, при зоотехническом методе – путём пересчёта исходя из количества полученной животноводческой продукции [2].

Зоотехнический (расчётный) метод определения урожайности зелёной массы естественных, культурных и улучшенных пастбищ, скормленной скоту путём выпаса применяется при условии, что каждое пастбище используется конкретной группой животных.

По нашему мнению, зоотехнический метод учёта количества зеленой массы не даёт действительного представления об урожае зелёной массы на пастбищах ещё и потому, что порой из-за плохой организации при скормливании травы на пастбище искусственно занижается урожайность и тем самым скрывается бесхозяйственность в использовании этих угодий. Кроме того, зоотехнический метод учёта трудовых, а при механизации работ в сельском хозяйстве определить урожай зелёной массы на пастбищах укосным методом не представляет особой сложности и труда.

При укосном методе учет зеленой массы ведется исходя из весовых данных по типовой методике. На культурных пастбищах при загонной системе использования в каждом загоне перед началом скормливания производят скашивание травостоя на высоте 3–7 см от земли косой на четырёх учётных площадках; косилкой на четырёх учётных площадках-трансектах длиной 10 м и шириной соответствующей ширине захвата косилки. При использовании малогабаритных косилок урожайность трав в загоне определяют путём выкашивания шести трансектов, по 10 м² каждый.

Скошенную с каждой учётной площади растительную массу немедленно взвешивают, предварительно отбросив вредные и ядовитые травы, а для пересчета на сено отбирают из неё среднюю пробу массой 1 кг, которую высушивают до воздушно-сухого состояния и взвешивают. Средние пробы берут из разных мест. По данным учётных площадок в загонах и данным о воздушно-сухой массе травы с этих площадок вычисляют растительную массу (в свежем или воздушно-сухом состоянии) в каждом загоне и всём пастбище.

Таким образом, мы считаем, что корма играют определяющую роль в отрасли животноводства. Ресурсы кормов определяются состоянием кормовой базы. Следовательно, первостепенное значение для развития отрасли животноводства, увеличению численности и продуктивности скота имеет всемерное расширение и совершенствование кормовой базы. А также грамотное ведение первичного учёта кормов, которое позволяет иметь достоверные данные об общем их наличии, как оборотных средств предприятия, так и отдельно по каждому виду кормов для контроля их ассортимента.

Существует два способа определения количества зеленой массы трав, скормленных скоту без скашивания путем выпаса: агрономический (укосный) и зоотехнический (расчетный). Результаты учёта урожая пастбищ при укосном и зоотехническом методах не могут быть одинаковыми, так как они базируются на разной основе и выполняют различные задачи. При укосном методе трудно учесть ежедневный биологический прирост и потребление животными зелёной массы, но факторов, влияющих на результаты зоотехнического метода учёта, гораздо больше.

По нашему мнению, укосный метод определения урожайности зеленой массы на пастбище, позволяет более точно определить количество зеленой массы, так как производят ее скашивание и взвешивание. Однако на разных участках урожайность трав может быть неодинаковой. Например, в низинных местах или на пригорках урожайность трав ниже. Поэтому данный способ определения зеленой массы трав также имеет свои погрешности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция о порядке применения и заполнения применяемых форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства [Электронный ресурс]: письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 01 июля 2011г., № 268.
2. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс]: письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 14 янв. 2016 г., № 04-2-1-32/178 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

УДК 630.67:69

Роговцова Т. М.

ОСОБЕННОСТИ СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА И ПОРЯДОК ЕГО ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

в р л о м д к н *Путникова Е. Л.* *м р м р в м ш р*
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Введение. В связи с особенностями осуществления строительной деятельности подрядными строительными организациями возникает необходимость правильного отражения в бухгалтерском учете вложений в долгосрочные активы в строительных организациях АПК.

Цель работы. Основной целью работы является рассмотрение особенностей строительного производства и порядок его отражение в бухгалтерском учёте.

Материалы и методика исследования. Материалами для проведения исследования послужили труды ученых-экономистов, изложенные в научных изданиях и материалах периодической печати по теме исследования.

Результаты исследования и их обсуждение. Предмет бухгалтерского учета в капитальном строительстве – хозяйственная деятельность подрядных строительно-монтажных, проектных предприятий и застройщиков – предприятий, осуществляющих вложения в долгосрочные активы. Вложения в долгосрочные активы представляют собой денежные средства, направляемые на новое строительство, реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих предприятий, а также затраты на модернизацию оборудования. Затраты на капитальный ремонт учитываются отдельно от вложений в долгосрочные активы.

В бухгалтерском учете вложения в долгосрочные активы подразделяются на: строительные работы; работы по монтажу оборудования; буровые работы; оборудование, сданное в монтаж; оборудование, не требующее монтажа; производственный инструмент и хозяйственный инвентарь; проектно-изыскательские работы; прочие капитальные работы и затраты.

В состав строительных организаций могут входить подсобные и вспомогательные производства, поэтому в бухгалтерском учете отдельно следует отражать результаты основного производства, подсобных и вспомогательных производств. Производство строительных конструкций, изделий, материалов и реализация их сторонним предприятиям является промышленной деятельностью. Сочетание в основной деятельности крупных строительных предприятий двух видов производства – строительного и промышленного – важная особенность бухгалтерского учета в строительстве. Другая особенность капитального

строительства – долгосрочный характер освоения вложений в долгосрочные активы, длительная продолжительность строительства по сравнению с промышленностью и другими отраслями народного хозяйства.

Еще одна особенность бухгалтерского учета в строительстве – возможность применения одного из двух методов определения дохода от сдачи строительных работ и, следовательно, выявления финансового результата по основной деятельности. Подрядчик имеет право определять доход либо после завершения строительства объекта, либо по мере выполнения отдельных этапов работ. Причем подрядчик может одновременно использовать оба указанных метода при учете работ, выполняемых по различным договорам на строительство.

При определении дохода по мере выполнения отдельных строительных работ может применяться метод, который называется доход по стоимости работ по мере их готовности. В этом случае финансовый результат выявляется после полного завершения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом. Финансовый результат определяется как разница между стоимостью выполненных работ и приходящихся на них затрат.

В случае определения дохода после завершения всех работ на объекте строительства применяется метод дохода по стоимости объекта строительства. В этом случае определение финансового результата происходит после полного завершения работ по договору на строительство. Финансовый результат определяется как разница между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратами по его производству. При этом затраты по строительному производству в учете накапливаются с начала строительства, отражаются нарастающим итогом как незавершенное производство, а промежуточная оплата строительных работ – как авансы, полученные до полного завершения работ по договору на объекте строительства [1].

Подрядчики при выполнении договоров на капитальное строительство должны обеспечивать формирование информации по объектам бухгалтерского учета по следующим показателям:

- затраты на выполнение подрядных работ по объектам учета в отчетном периоде и с начала выполнения договора на строительство;

- незавершенное производство по объектам учета, в том числе по оплаченным или принятым к оплате работам, выполненным привлеченными организациями по договору на строительство;

- доходы, полученные от заказчика за сданные им объекты, по договору на строительство;

- финансовый результат по работам, выполненным по договору на строительство;

- авансы, полученные от застройщиков в счет выполняемых работ.

Анализ вышеизложенного, а также действующих нормативных документов, касающихся взаимоотношений сторон в процессе строительства, правил отражения в бухгалтерском учете и налогообложения их деятельности позволяет выделить три возможных варианта ведения бухгалтерского учета у генерального подрядчика:

1) незавершенное строительство учитывается по фактическим затратам на балансе генерального подрядчика до момента его завершения;

2) незавершенное строительство учитывается по договорной стоимости принятых застройщиком к оплате работ на балансе генерального подрядчика до момента его завершения;

3) по мере сдачи работ застройщику генеральный подрядчик списывает стоимость выполненных работ с баланса и формирует финансовый результат для целей налогообложения.

Постановление Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 30.09.2011 г. № 44 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда» [2] определяет, что затраты на строительное производство подразделяются на прямые и косвенные, в точном соответствии с группировкой статей затрат в сметных расценках.

Стоимость незавершенного строительного производства, под которыми понимаются затраты на исполнение обязательств по договору строительного подряда в части работ, выполненных собственными силами строительной организации – генерального подрядчика, и работ, выполненных субподрядными организациями, принятых генеральным подрядчиком, но не сданных заказчиком.

Заключение. Таким образом, можно отметить, что строительное производство в бухгалтерском учёте имеет такие особенности, как сочетание двух видов производства – строительного и промышленного, длительный характер освоения вложений в долгосрочные активы, три возможных варианта учёта у генерального подрядчика, а также возможность применения одного из двух методов или одновременное применение обоих методов выявления финансового результата по основной деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Асавл. А. Н. Управление затратами в строительстве / А. Н. Асавл. М. К. Старовойтов, Р. А. Фалтинский; под ред. д.э.н., профессора А. Н. Асавла. – СПб: ИПЭВ, 2009. – 392 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://nedvigovka.ru/biblioteka/is5/4_3.htm.

2. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утв. постановлением М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь 30 сент. 2011 г. № 44 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: www.business-info.by. – Дата доступа 17.12.2016 г.

УДК 654.032.94

Рудницкая Т. М. — *р мв*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

в р л о м д к н Гусарова Т. В. — во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Для принятия оптимального финансового и управленческого решения каждой строительной организации необходимо знать свои затраты и разбираться в информации о расходах, которые связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг

Цель работы — рассмотрение совершенствования учета производственных затрат в строительных организациях.

Материалы и методика исследования. Материалами для проведения исследования послужили труды ученых-экономистов, изложенные в научных изданиях и материалах периодической печати по теме исследования.

Результаты исследования и их обсуждение. В современных условиях с развитием технологий, усложнением организационных структур предприятий, совершенствованием организации предприятий конкуренция между организациями растет большими темпами. Для поддержания конкурентоспособности продукции остро встают вопросы, связанные с правильным отнесением затрат на себестоимость, а также выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения.

Снижению расходов способствует эффективная организация системы учета затрат и внутреннего контроля. Основными направлениями совершенствования учёта затрат являются: автоматизация учёта затрат; детализация статей затрат; оперативность учета затрат в системе автоматизированного учета.

Постановление Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 44 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда» [2] определяет, что затраты на строительное производство подразделяются на прямые и косвенные. Прямыми являются те затраты, которые могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда. Данные затраты представлены следующей номенклатурой статей: Материалы; Заработная плата рабочих основного производства; Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов; Стоимость работ, выполняемых субподрядчиками; Прочие прямые затраты.

В состав косвенных затрат включаются общепроизводственные и

общехозяйственные затраты, которые не могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда. Косвенные общепроизводственные затраты подлежат распределению на объекты строительства, монтажа или ремонта в конце учетного периода.

Косвенные общепроизводственные затраты представлены следующей номенклатурой статей: затраты на организацию работ на строительных площадках; затраты на охрану труда и обеспечение санитарно-гигиенических требований; затраты по контролю качества выполняемых строительных работ; амортизационные отчисления по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства; арендная плата по производственным приспособлениям, оборудованию и устройствам; затраты на содержание производственных подразделений при условии, что этими подразделениями не оказываются услуги на сторону; затраты на перемещение имущества между складом и объектами строительства, а также между объектами строительства; платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности; другие затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящиеся к конкретному договору строительного.

Общехозяйственные затраты – это затраты, которые несет предприятие на выполнение функции обслуживания и управления своих подразделений, относящихся как к основному, так и вспомогательному производству. К косвенным общехозяйственным затратам относятся: затраты на оплату труда управленческого персонала; обязательные отчисления, установленные законодательством, от всех видов оплаты труда работников управленческого персонала; затраты на служебные командировки управленческого персонала; затраты на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых управленческим персоналом; амортизационные отчисления по основным средствам, используемым управленческим персоналом; затраты на ремонт предметов в обороте, используемых управленческим персоналом; арендная плата по имуществу, используемому управленческим персоналом; затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров; затраты на оплату услуг связи; затраты на приобретение периодических изданий, технической литературы, справочных систем; другие затраты управленческого назначения.

Также важно выбрать систему управленческого учета, в соответствии с особенностями строительства. Предприятия, занимающиеся различными видами строительной деятельности, являются одними из самых рентабельных и конкурентоспособных среди других предприятий строительного комплекса. В зависимости от ситуации на рынке они могут без особых дополнительных затрат сосредоточить усилия

на том или ином виде деятельности: осуществлении строительно-монтажных или ремонтно-строительных работ.

Важными вопросами в организации учета и контроля затрат в строительстве является определение объектов учета затрат, объектов калькулирования себестоимости, выделение центров ответственности, выбор способа распределения накладных расходов зависит от множества факторов; характеристика специфических статей затрат; выбор способов распределения накладных расходов и другие. Таковыми факторами являются характер строительной организации, особенности строительной продукции, категория используемых проектов, особенности организации строительства, технологии и другие.

Также для совершенствования учёта затрат на предприятии необходима автоматизированная система учета, которая позволит отслеживать возникновение затрат по местам их возникновения в разрезе статей калькуляции. Учет должен быть оперативным, способным в краткосрочные сроки корректировать статьи затрат.

Необходимым условием совершенствования учета и контроля затрат является «встраивание» механизмов планирования и управления затратами в единую информационную систему строительной организации, в которой централизованно накапливаются исходные данные для расчета себестоимости. Подсистема управления затратами должна быть информационно связана с подсистемами управления производством и бухгалтерского учета, в которых формируются требуемые для расчетов исходные данные. Такая система должна быть разработана на современных программных средствах, рассчитанных на длительную эксплуатацию в условиях обновления техники, увеличения числа рабочих мест и объемов обрабатываемой информации.

Заключение. Таким образом, построение системы управления затратами должно основываться на принципе экономической эффективности и определения степени детализации затрат, то есть эффект от внедрения такого управленческого блока на предприятии должен значительно превышать затраты на его разработку и внедрение. Также необходимо отметить, что вся система должна быть единой, так как управление затратами эффективно только на основе комплексного и системного подхода к решению проблемы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Колесник, Н. Ф. Совершенствование учета производственных затрат в строительных организациях / Н. Ф. Колесник, К. А. Лугаськова // Молодой ученый. – 2014. – № 3. – С. 454-455.

2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утв. Постановлением М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 44 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2016. – Режим доступа: www/business-info.by. – Дата доступа: 25.12.2016.

УДК 331.23(476)(1-856)

Силина Е. А. – *р. мв*

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФОРМ И СИСТЕМ ОПЛАТЫ ТРУДА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

в р л о м д к н – Рубаник А. Н. – во кле о е в д в н
ОУ «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Проблема совершенствования оплаты труда работников организаций сегодня является актуальной не только для Республики Беларусь, но и для других государств. Заработная плата играет огромную роль в развитии экономики государства. Сегодня наниматели самостоятельно выбирают формы и системы оплаты труда и утверждают конкретный порядок формирования фонда заработной платы.

Цель работы – исследовать применение форм оплаты труда работников организаций Республики Беларусь и в зарубежных странах.

Материалы и методика исследования. Для исследования использовались нормативно-правовые акты Республики Беларусь, интернет ресурсы.

Результаты исследования и их обсуждение. В Республике Беларусь формы, системы и размеры оплаты труда работников организаций, в том числе и дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, устанавливаются нанимателем на основании положения по оплате труда, коллективного договора и индивидуального трудового договора, разработанных в соответствии с национальными нормативными актами и спецификой деятельности организаций.

В Трудовом кодексе Республики Беларусь [3] закреплено две формы оплаты труда: повременная и сдельная.

Повременная форма оплаты означает плату пропорционально количеству отработанных единиц времени: часов, дней, смен и т.п. Эта форма оплаты труда представлена системами: простой и повременно-премиальной.

Сдельная оплата труда применяется там, где более справедливо отражает показатели труда конкретного человека. По способу оплаты результатов в сдельной форме выделяют такие системы как: прямая, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная, аккордная.

Сегодня в Республике Беларусь организации для оплаты труда работников выбирают тарифную и бестарифную системы оплаты.

Как известно, в других странах, также существуют различные формы и системы оплаты труда.

В США традиционно существуют три формы оплаты наемного труда: почасовая (повременная) заработная плата рабочих; годовое жалава-

ние служащих; единовременное вознаграждение административных руководителей.

Однако американские компании постоянно ищут новые формы и системы оплаты труда, стимулирующие его производительность и качество, а также снижение производственных расходов. Почасовая оплата труда в американских компаниях все чаще используется в сочетании с гибкими системами оплаты труда. Наибольшее распространение получили следующие разновидности гибкой системы оплаты труда.

1. Участие в доходах (доход – разница затрат и результатов хозяйственной деятельности). Выплата вознаграждения связана с выполнением производственного задания, которое может включать в себя требования по повышению производительности труда, качества и культуры обслуживания. Это вызывает необходимость разработки системы оценок выполненных работ и доверия к администрации со стороны рабочих и служащих.

2. Участие в прибылях. Работники по найму получают дифференцированное годовое вознаграждение из прибыли компании, выплачиваемое либо наличными, либо путем перечисления в пенсионный фонд. При этом возникает коллективная заинтересованность рабочих, служащих и их работодателей в увеличении прибыли компании.

3. Единовременное вознаграждение. Вместо систематического повышения заработной платы, работникам выплачивается единовременное вознаграждение наличными за конкретно выполненное задание. В результате работники заинтересованы в выполнении установленных заданий, а администрация получает возможность контролировать издержки производства за счет стабилизации заработной платы и жалования.

4. Плата за квалификацию и знания. Жалование и заработная плата рабочих и служащих растут в зависимости от личной квалификации, числа выполняемых заданий и качества их выполнения. Эта форма оплаты труда требует разработки объектной системы аттестации работников и создания условий для повышения их квалификации. Повышая расходы на подготовку специалистов, компании получают возможность располагать высококвалифицированным персоналом.

Доминирующей формой оплаты труда в фирмах США является оплата в зависимости от квалификации [2].

В Китае распределение заработной платы основывается на принципе равной оплаты за равный труд, т. е. не устанавливается единого общегосударственного или регионального минимального размера оплаты труда для всей страны или отдельной провинции. Предприятия, в соответствии с хозяйственными особенностями и экономической эффективностью, самостоятельно определяют способ распределения и уровень зарплаты. До 2008 г. китайские предприятия имели право самостоятельно определять размер заработной платы, в зависимости от экономической эффективности того или иного предприятия. Од-

нако, с 2008 г. введена новая система оплаты труда, основанная на коллективных консультациях, согласно которой депутаты от рабочих и представители предприятий путем равноправных консультаций определяют сетку зарплат, индексацию и размер выплат. Затем на единой оговоренной основе подписывается соглашение о заработной плате. Подобная система призвана сократить разрывы в доходах между рядовыми сотрудниками и менеджментом компаний, что способствует созданию в Китае более стабильного с социальной точки зрения общества [1].

В Германии существуют три уровня управления трудовыми отношениями. Значительная часть оплаты труда основана на применении тарифной сетки. По видам оплаты труда работники стандартной немецкой фирмы делятся на три категории: 86 % всех работающих на фирмах составляют тарифные работники, 9 % – внетарифные работники, получающие больше, чем предусмотрено максимальным разрядом, и 5 % – руководящие сотрудники.

При их расчете в немецких компаниях учитываются: интегральная оценка трудового вклада работников на основе балльных систем. Для расчета коэффициентов трудового участия учитываются: образование работника, умственные и нервно-психические нагрузки, санитарно-гигиенические условия труда. При этом возможны надбавки к основному тарифу. Например, надбавка за сверхурочную работу составляет 25 %, регулярную ночную работу – 15 %, нерегулярную ночную работу – 20 %, работу по воскресениям – 60 %, работу в праздничные дни – 15 %. Тарифные начисления и надбавки составляют основной компонент оплаты труда немецкого работника. Помимо этого существуют еще два компонента. Компонент результативности – премии за качество труда и выполнение плановых заданий в полном объеме. Социальный компонент – выплаты связаны с результатом работы [1].

Заключение. На наш взгляд организациям Республики Беларусь необходимо пересмотреть действующие системы оплаты труда и шире применять бестарифные, более гибкие системы оплаты труда, учитывая в первую очередь при этом квалификацию и опыт каждого работника.

ЛИТЕРАТУРА

1. Еремин, В. В. Анализ систем оплаты труда Германии, Китая и США как ярких представителей современной экономики [Электронный ресурс]. – 2017. Режим доступа: www.rusnauka.com. – Дата доступа: 20.03.2017.
2. Остапенко, Ю. 75 % американских работодателей применяют «нетрадиционные» формы оплаты труда. [Электронный ресурс]. – 2017. Режим доступа: http://www.aif.ru/archive/1650722_ – Дата доступа: 20.03.2017.
3. Трудовой кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 26 июл. 1999 г., № 296-3 : принят Палатой представителей 8 июн. 1999 г. : одобр. Советом Респ. 30 июн. 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 15.07.2015 г., № 305-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.

УДК 631.162:657.6(476)

Юршевич Н. Э. – р мв
ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ
ОРГАНИЗАЦИЯМИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

в р л о м д к н – Рубаник А. Н. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. При составлении годовой бухгалтерской отчетности сельскохозяйственные организации всех отраслей и форм собственности руководствуются целым рядом нормативных актов, основными из которых являются Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» № 104 от 12.12.2016 года (НСБУ № 104) [1], введенный в действие с 1 января 2017 года, письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 1.02.2017 года [3]. Правила раскрытия информации в консолидированной бухгалтерской отчетности, составляемой организациями (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций) определены в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 г. № 46. А также, организации составляющие отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности должны руководствоваться и постановлением Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20 (с доп. и изм. от 30.12.2016 года № 1119/35), которым были введены в качестве технических нормативных правовых актов с 01.01.2017 года 44 международных стандарта финансовой отчетности (МСФО) и 26 разъяснений (интерпретаций).

Цель работы – исследовать особенности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственными организациями Республики Беларусь.

Материалы и методика исследования. Для исследования использовались нормативно-правовые акты Республики Беларусь,

Результаты исследования и их обсуждение. В соответствии со статьей 14 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 12 июля 2013 года организации должны составлять годовую бухгалтерскую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь и промежуточную (квартальную, месячную) отчетность.

Отчетность – это система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организа-

ции, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период.

Отчетным периодом для годовой отчетности является календарный год – с 1 января по 31 декабря, а отчетным периодом для промежуточной отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

Годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций состоят из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об изменении собственного капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- отчет об использовании целевого финансирования;
- примечаний к бухгалтерской отчетности.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Кроме того, вместе с обязательными формами годовой бухгалтерской отчетности организации системы Минсельхозпрода должны представлять и специализированные формы, согласно перечню в соответствии с письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 01.02.2017 года [3].

С 1.01.2017 г. отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь обязаны составлять общественно значимые организации, к которым относятся:

- открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам;
- банки и небанковские кредитно-финансовые организации;
- страховые организации.

Для остальных организаций Республики Беларусь применение международных стандартов в настоящее время не обязательно.

В условиях перехода на МСФО нормативное регулирование составления бухгалтерской отчетности коммерческими организациями в Республике Беларусь имеет ряд отличий и требует определенной доработки по многим позициям, немаловажными из которых являются:

- организации Республики Беларусь должны составлять основные формы бухгалтерской отчетности, согласно НСБУ № 104, который максимально приближен к требованиям МСФО. Данным нормативным актом, как и МСФО, составление специализированных форм отчетности не предусмотрено;

– действующая отчетность Республики Беларусь имеет налоговую ориентированность, в то время как отчетность согласно МСФО направлена в первую очередь для удовлетворения интересов инвесторов;

– информация о затратах производства сельскохозяйственной продукции в разрезе статей затрат представлена в специализированных формах годовой отчетности 9-АПК «Производство и себестоимость продукции растениеводства» и 13-АПК «Производство и себестоимость продукции животноводства», однако перечень статей в данных формах отчетности значительно отличаются от статей, содержащихся в Методических рекомендациях по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг);

– специализированные формы отчетности № 9-АПК и № 13-АПК раскрывают информацию управленческого учета затрат, что предусмотрено МСФО в примечаниях к финансовой отчетности;

– продуктивный скот по национальным стандартам учитывается как основные средства, и отражается в отчетности в оценке по первоначальной стоимости, что противоречит требованиям МСФО, так как данные активы в отчетности должны показываться как биологические активы в оценке по справедливой стоимости.

Заключение. Основной целью бухгалтерской (финансовой) отчетности является достоверное представление информации о деятельности организации. Недостаток и недостоверность информации, предоставляемой пользователям, может стать серьезным препятствием для развития деятельности организации и привлечения в Республику Беларусь прямых иностранных инвестиций в основной капитал. Бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с требованиями национального законодательства, пока недостаточно полно обеспечивает пользователей такой информацией, поэтому в Республике Беларусь требуется пересмотр действующих нормативных актов и максимальное их сближение с МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс]: пост. М-ва финансов Респ. Беларусь, 12.12. 2016 г. № 104 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

2. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: пост. Совета Министров Респ. Беларусь и Нацбанка Респ. Беларусь, 19.08.2016 г., № 657/20 : с изм. и доп. от 30.12.2016 г., № 1119/35 // Бизнес-инфо : аналит. Правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

3. Об особенностях составления и представления годовой бухгалтерской отчетности за 2016 год организациями системы Минсельхозпрода: письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 1 февраля 2017 г. // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

**Секция 2. ТРАНСФОРМАЦИЯ СИСТЕМЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
В ФОРМАТ МСФО**

УДК 631.16:636(476)

Бабаева С.А. – *р мв*

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПО МСФО

в р л о м д к н – Сидоренкова А. Г. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», биологический актив – это живущее животное или растение. Биологические активы получают в результате сельскохозяйственной деятельности.

Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Биотрансформация включает процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Общими характеристиками многообразной сельскохозяйственной деятельности являются: способность биоресурсов к изменению; управление такими изменениями; возможность и необходимость оценки возникающих изменений.

При оценке биологических активов необходимо учитывать их особенности: биологические активы способны изменяться; управление изменениями включает в себя создание и поддержание необходимых условий для нормального осуществления биологических изменений; сложность измерения изменений, которое 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 п. 12 МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» биологические активы оцениваются на дату первоначального признания и на конец каждого отчетного периода по справедливой стоимости за вычетом дополнительных затрат, связанных с их продажей.

Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» 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.

При отсутствии активного рынка возникают затруднения для поиска оснований для расчёта справедливой стоимости. МСФО (IAS) 41 указывает на необходимость использования всех имеющихся рыночных цен и показателей, а при невозможности такого использования

основываться на дисконтированной стоимости ожидаемых денежных потоков.

При отсутствии активного рынка организация использует для расчёта справедливой стоимости один или несколько следующих показателей: цена последней сделки на рынке при условии, что после совершения данной сделки не произошло существенных изменений хозяйственных условий; цена на аналогичные активы, имеющиеся на активном рынке, скорректированная с учётом имеющихся различий; отраслевые показатели стоимости на единицу продукции, например на единицу веса крупного рогатого скота.

В случае если справедливая стоимость биологического актива не может быть надёжно определена на дату первоначального признания, этот биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Если впоследствии надёжная оценка актива по справедливой стоимости становится возможной, то актив оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на осуществление продажи. Биологический актив, оцененный по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, продолжает оцениваться таким образом вплоть до момента выбытия [1].

На основании Письма Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178 «О применении методических рекомендаций по учёту затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) животные в Республике Беларусь, в отличие от МСФО, оцениваются по себестоимости [2].

Определение фактической себестоимости животных производится путём калькулирования.

При этом применяются следующие методы калькулирования:

прямое отнесение затрат по видам продукции;

исключение стоимости побочной продукции из общей суммы затрат;

применение установленных коэффициентов;

распределение затрат пропорционально стоимости сопряжённых видов продукции;

распределение затрат согласно установленной базе;

комбинированный способ исчисления себестоимости.

В животноводстве, кроме видов получаемой продукции, исчисляется себестоимость живой массы, по которой оценивают выбывших животных (проданных, переведенных в основное стадо) и оставшихся на конец года.

Для определения фактической себестоимости одного центнера живой массы животных исчисляют два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу животных.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учётных групп, стоимости приплода и прироста за отчётный период.

При этом поступившие со стороны животные оцениваются по фактической себестоимости их приобретения, а приплод и прирост оценивается по фактической себестоимости их производства.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы животных, оставшихся в организации на конец отчётного периода, и живой массы поголовья, выбывшего в течение отчётного периода, без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье «Потери от падежа животных».

Разделив себестоимость калькулируемого поголовья за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных, включенной в состав затрат по статье «Потери от падежа животных» на его живую массу, получают показатель себестоимости 1 ц живой массы животных.

Особенностью оценки сельскохозяйственных животных является то, что в течение года они оцениваются по нормативно-прогнозной себестоимости живой массы, которая в конце года доводится до фактической.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что в методике оценки животных по национальным стандартам Республики Беларусь и МСФО есть существенные отличия.

Если бы в Республике Беларусь животные на выращивании и откорме оценивались по справедливой стоимости, это позволило бы:

- проводить оценку животных в соответствии с требованиями международных стандартов;

- производить корректировку стоимости животных не в конце года, а по мере изменения закупочных цен или цен на реализацию;

- производить реальную оценку финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных организаций на любую отчетную дату.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 41 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_41.pdf. – Дата доступа: 16.03.2017.

2. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): Письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 14.01.2016 г. №04-2-1-32/178 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.bisines-info.by - Дата доступа: 25.03.2017.

3. Палий, В. Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности : учебник. / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

УДК 636.4.082.22

Борель К. В. – *р*

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ В СВИНОВОДСТВЕ

в р л о м д к н Прокопова А. Д. в к р

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

Введение. Одной из важнейших отраслей сельского хозяйства является животноводство. Так как продовольственная проблема является острой в настоящее время, то основная задача сельскохозяйственных предприятий – это увеличение объема производства продукции животноводства, который зависит от поголовья и продуктивности животных. Это становится возможным благодаря увеличению выхода молодняка и созданию условий для его правильного выращивания, сбалансированному кормлению, достижению максимальной сохранности и высоких приростов живой массы животных, находящихся на откорме. В свою очередь, бухгалтерский учет играет существенную роль в решении указанных задач. Он контролирует и фиксирует все изменения, происходящие в составе стада, а также определяет результаты выращивания и откорма скота [2].

Цель работы – проанализировать методы оценки животных на выращивании и откорме в отрасли свиноводство, определить ряд особенностей учета животных данной категории в соответствии со стандартами Республики Беларусь и МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Материалы и методика исследований. В ходе исследований были использованы общелогические методы познания (анализ и синтез, обобщение), монографический метод. Формирование материала проводилось на основе научных статей и данных интернет-источников и международных стандартов финансово отчётности.

Результаты исследований и их обсуждение. Животные на выращивании и откорме – это биологические активы, особая группа оборотных средств предприятия.

Для реального определения финансово-хозяйственной деятельности предприятий важное значение имеет оценка.

Оценка представляет собой способ выражения в бухгалтерском балансе, учете и отчетности отдельных видов имущества и источников его формирования в денежном измерении.

Полученный в хозяйстве приплод поросят оценивают исходя из живой массы при рождении и плановой себестоимости 1 кг живой массы отъемышей. Оприходование молодняка животных, поступившего со стороны, производится по ценам приобретения с учетом всех расходов, связанных с покупкой и доставкой их в хозяйство.

Молодняк животных, переведенный на протяжении года из одной возрастной группы в другую или в основное стадо, оценивается по плановой себестоимости 1 ц живой массы.

Прирост живой массы молодняка свиней оценивают по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы [1].

В конце года, после составления расчёта себестоимости продукции, плановую оценку молодняка животных и животных на откорме корректируют до уровня фактической. В заключительном балансе на конец года оставшийся в хозяйстве молодняк и животные на откорме показывают по фактической себестоимости.

В процессе содержания стоимость животных увеличивается исходя из затрат на их содержание. По животным, которые подлежат взвешиванию, увеличение стоимости рассчитывается исходя из себестоимости центнера прироста живой массы и количества центнеров прироста живой массы, полученной за период содержания.

При переводе молодняка животных в течение года из одной возрастной группы в другую или в основное стадо его оценивают по стоимости на начало года плюс затраты на выращивание, исчислен по плановой себестоимости 1ц прироста живой массы.

Ежемесячный прирост живой массы оценивают по плановой себестоимости 1ц прироста животных.

При выбытии молодняка животных оценка производится исходя из живой массы и плановой себестоимости 1ц живой массы [2].

Однако стоит отметить, что для сельскохозяйственных организаций особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» не только в финансовом учете, но и при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Реформирование бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь предопределяет прогрессивно-гармоничное их развитие в соответствии с общепризнанными принципами и правилами, сформулированными в МСФО.

МСФО 41 «Сельское хозяйство» определяет сельскохозяйственную деятельность, как управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Биологическим активом считается животное, в т. ч. и взрослый продуктивный скот и сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов на момент ее сбора.

Следует отметить практическую значимость введенного МСФО 41 «Сельское хозяйство» принципа оценки биологических активов по справедливой стоимости.

Определение справедливой стоимости биологических активов базируется на ценах активного рынка. Причем, цена активного рынка –

это рыночная цена, за вычетом сложившегося уровня сбытовых расходов (без учета транспортных расходов).

Для оценки, объектами бухгалтерского учёта животноводства могут быть, виды животных (например: продуктивный крупный рогатый скот, свиньи, птица и т. д.) либо однородные группы животных, которые состоят из определенных возрастных или технологических групп.

В качестве справедливой стоимости скота в Республике Беларусь можно использовать рыночную стоимость животных того же возраста и породы, обладающих теми же самыми характеристиками или закупочные цены, установленные государством.

Например, для приплода свиней справедливую стоимость можно определить по цене реализации живой массы животных на мясо или по продажной цене одного поросенка.

Оценка животных на выращивании и откорме в Республике Беларусь регламентируется Рекомендациями по учету затрат и калькуированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденными Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 31.08.2009 г. № 65.

При этом молодняк животных, поступивший со стороны в организацию, оценивается по фактической стоимости приобретения, включая расходы по доставке. Молодняк, поступивший в течение года от собственного производства принимается к учету в течение года по нормативно-прогнозной себестоимости, с доведением в конце года до фактической.

Заключение. Использование оценки животных на выращивании и откорме в Республике Беларусь по справедливой стоимости позволит:

проводить оценку животных в соответствии с требованиями международных стандартов;

производить корректировку стоимости животных не в конце года, а по мере изменения закупочных цен или цен на реализацию;

производить реальную оценку финансового состояния и платежеспособности сельскохозяйственных организаций на любую отчетную дату.

Таким образом, можно сделать вывод, что в Республике Беларусь необходим переход к МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. Животные на выращивании и откорме: учет и оценка [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.scienceforum.ru/2015/1015/11993>. Дата доступа: 08.01.2017.
2. Учет животных на выращивании и откорме [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.f-mx.ru/selskoe_lesnoe_xozyajstvo_i/uchet_zhivotnyx_na_vyrashhivani_i.html. Дата доступа: 07.01.2017.
3. Международный стандарт финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias41.pdf. Дат доступа: 14.01.2016.

УДК 631.16:006.3 (476)

Ермолицкая О. В. – *р л в*

СРАВНЕНИЕ ПОСТРОЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ СТАНДАРТАМ И ПО МСФО

в р л о м д к н Тарасенко А. Л. в к р

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

В целях сближения законодательства Республики Беларусь в области бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) в последнее время было принято значительное количество новых нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, влияющих на методологический аспект учетной политики.

Правила формирования финансовой отчетности должны быть прописаны в учетной политике организации. Требование о составлении этого документа содержится не только в белорусском законодательстве – оно присутствует и в международных стандартах. С каждым днем «международное дыхание» все ближе, все теплее. Поэтому отечественные предприятия уже сегодня формируют багаж знаний по Международным стандартам финансовой отчетности.

Внедрение МСФО очень актуально для нашей страны. Система бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь будет строиться на принципах МСФО, но с учетом особенностей национальной экономики.

В Беларуси порядок составления учетной политики регламентирован Инструкцией по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62. Однако, с 21 февраля 2014 г. вместо Инструкции № 62 следует руководствоваться Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 г. № 80 (далее – Национальный стандарт № 80). В отличие от своего международного аналога (МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»), отечественный нормативный правовой акт разъясняет исключительно вопросы, относящиеся к составлению, изменению, а также раскрытию в отчетности учетной политики. Пересмотр бухгалтерских оценок и исправление ошибок регламентируют другие положения.

Однако общие подходы к составлению учетной политики в МСБУ 8 и в Национальном стандарте № 80 совпадают: учетная политика должна способствовать тому, чтобы пользователи финансовой

отчетности понимали принципы учета (признания) доходов и расходов, а также порядок оценки имущества и обязательств. Такой документ, составленный в соответствии с принципами осмотрительности, рациональности, существенности, допущения непрерывности деятельности и другими, позволяет оценивать прошлую, текущую и будущую деятельность компании.

При формировании учетной политики по конкретному элементу финансовой отчетности и в МСФО, и согласно Национальным стандартом № 80 нужно руководствоваться соответствующими стандартами. Например, при отражении операций займа или по оперативной аренде – соответственно требованиями МСБУ 23 «Затраты по займам» или МСБУ 17 «Аренда». А вот в том случае, если документ, регулирующий тот или иной момент, отсутствует, белорусский и международный подходы различаются.

Международный стандарт (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» иначе трактует понятие учетной политики. Согласно нему, учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности. И белорусские стандарты бухгалтерского учета (далее – БСБУ), и МСФО требуют раскрывать положения учетной политики в примечаниях к финансовой отчетности (пояснительной записке).

По нашему мнению, в отечественном учете необходимо утвердить отдельный документ, посвященный учетной политике. Учитывая нормы МСФО, подобные действия желательны, но не обязательны – вся информация может содержаться в примечаниях к финансовой отчетности [1].

МСБУ 8 предусматривает два случая, когда организация может внести в учетную политику по МСФО изменения:

если в международный стандарт финансовой отчетности внесены поправки (или появился новый документ – стандарт, интерпретация);

организация считает, что иные методы ведения учета позволят более достоверно отражать операции в финансовой отчетности, то есть улучшить ее представление.

Согласно МСФО, изменения в учетной политике теоретически можно отображать двумя способами: ретроспективным, то есть с пересчетом данных за прошлые периоды (в балансе и отчете о прибылях и убытках), и перспективным – с момента внесения поправок. На практике в большинстве случаев стандарт требует применять первый метод.

Законодательство Республики Беларусь также разрешает исправлять ошибки только в том году, в котором они обнаружены, и отражать в составе прочих доходов и расходов («Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения

ошибок», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2005 г. № 83 (с изменениями и дополнениями от 14.04.2010 г. № 8/22183).

Другие требования к учетной политике по 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, только их значность не разграничивается 2-3 символами.

При ведении учета и формировании отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности 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 [2].

Таким образом, постепенно идет сближение национальных стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности. В настоящее время какие-то нормы национальных стандартов уже полностью соответствуют международным стандартам, каких-то пока вообще нет.

Несмотря на то, что национальные стандарты построены на основе международных стандартов, между ними существуют принципиальные различия.

Эти различия, в частности, основаны на несовпадении подходов к составлению отчетности.

Международные стандарты при работе с отчетностью рекомендуют отталкиваться не от законодательных норм, а от экономической сущности совершаемых операций.

Одним из основных принципов международных стандартов является приоритет экономического содержания перед формой, а национальные стандарты в большей степени ориентированы на юридическую форму, процедуры учета и требования к оформлению документации, и в меньшей степени, – на экономическую сущность операций.

ЛИТЕРАТУРА

1. Правила учета по международным стандартам: минфину есть над чем работать... [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vstu.by/ftpgetfile.php?id=1276&module=files>. – Дата доступа: 24.10.2016.

2. Проблемы внедрения и эффективность применения Международных стандартов финансовой отчетности на предприятиях Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Бизнес.Online. – Режим доступа: <http://msfo.bl.by/articles/71432.php>. – Дата доступа: 24.10.2016.

УДК 657.412.7:006.3 (476)

Житова Т. Л. – *р л в*

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФОРМИРОВАНИЯ ПЕНСИОННЫХ ФОНДОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

в р л о м д к н – Сидоренкова А. Г. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Введение. В целях сближения бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) происходят изменения в нормативной базе страны. Однако, существует значительное количество отличий в законодательных актах республики и требований, содержащихся в МСФО. Пенсионное обеспечение не является исключением.

Цель работы – сравнить формирование пенсионных фондов в Республике Беларусь и по МСФО.

Материалы и методика исследования. Проведен сравнительный анализ нормативных актов Республики Беларусь с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» по вопросам пенсионного обеспечения.

Результаты исследования и их обсуждение. В соответствии с МСФО (IAS) 19 вознаграждения работникам после окончания трудовой деятельности включают в себя: пенсионные выплаты и прочие выплаты по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности. Для осуществления указанных выплат формируется пенсионные планы.

Согласно МСФО (IAS) 19, пенсионный план представляет собой соглашения, по которым компания предоставляет пенсии своим сотрудникам по окончании трудовой деятельности или после завершения службы, при этом пенсии могут быть рассчитаны ещё до выхода на пенсию. В МСФО (IAS) 19 даётся полное раскрытие двух типов пенсионных планов: планов с установленными взносами (Defined contribution plans) и планов с установленными выплатами (Defined benefit plans).

Планы с установленными взносами – это планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в пенсионный фонд и не имеет каких-либо юридических или обусловленных сложившейся практикой обязательств по уплате дополнительных взносов в будущем.

В соответствии с пенсионным планом с установленными взносами, размер причитающейся работнику пенсии определяется суммой, нако-

пленной на его лицевом счете к дате выхода работника на пенсию. Дефицит средств работодатель покрывать не обязан. В данном случае обязательства по выплате пенсий принимает на себя пенсионный фонд.

Планы с установленными выплатами – это планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, отличные от пенсионных планов с установленными взносами. Для оценки суммы необходимых отчислений в пенсионный фонд компании привлекают актуариев (экспертов в области расчёта пенсионных обязательств), который оценивает вероятные денежные потоки, связанные с пенсионными планами. По итогам расчёта он сообщает компании, в каком объёме ей необходимо осуществить отчисления по данному пенсионному плану. Обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений по окончании трудовой деятельности оговоренного размера пенсии для конкретного получателя. Таким образом, все риски по размерам и выплате пенсий ложатся на организацию-работодателя.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О фонде социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты» от 16.01.2009 г. № 40 (с изм. и доп. от 20.01.2017 г. № 20), средства государственного социального страхования образуются за счет: доходов от капитализации временно свободных средств государственного социального страхования; доходов от размещения взносов на социальное страхование и обеспечение, профессиональное пенсионное страхование; межбюджетных трансфертов из республиканского бюджета; других поступлений в соответствии с законодательными актами.

В Республике Беларусь большинство предприятий, согласно Закону Республики Беларусь «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» от 29.02.1996 г. № 138-XIII (с изм. и доп. от 09.01.2017 г. № 14-3) и Указу Президента Республики Беларусь «О вопросах социального обеспечения» от 31.12.2015 г. № 534, производят выплаты пенсий из государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, при условии уплаты обязательных страховых взносов в Фонд в соответствии с законодательством не менее 15 лет.

В Республике Беларусь плательщиками обязательных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения являются: работодатели, работающие граждане, физические лица, Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах».

В настоящее время в Республике Беларусь используется солидарная система «Работающий платит за пенсионера» (PAY-AS-YOU-GO). В данной системе выплата пенсий осуществляется за счет текущих

страховых взносов: работодатели уплачивают взносы по пенсионному страхованию в размере 34 %, из них 28 % на пенсионное страхование и 6 % на социальное страхование; работодатели, занятые производством сельхозпродукции, за работников уплачивают социальный взнос в ФСЗН в размере 30 %, из которых 24 % идут на пенсионное страхование, а в размере 6 % на социальное страхование, при этом сами работающие граждане уплачивают 1 %. В Республике Беларусь система пенсионного обеспечения основана на налогообложении фонда заработной платы работающих граждан и на выплате пенсий из полученных таким образом средств.

С 1 января 2003 г. на территории Республики Беларусь введен персонифицированный учет застрахованных лиц в системе государственного социального страхования. С этого времени сведения о трудовом стаже и начислениях работников подтверждаются только сведениями персонифицированного учета. Сведения персонифицированного учета представляются формами ПУ-1, ПУ-2, ПУ-3, и происходит их накопление на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц. Документом, подтверждающим, что для гражданина открыт индивидуальный лицевой счет, является «Свидетельство социального страхования». Но пенсии граждане получают не с фактического заработка, а только с его части. При этом размер пенсии в настоящее время мало зависит от того, сколько заработал за всю трудовую деятельность работник.

С 1 января 2015 г. произошло изменение минимального стажа работы для назначения пенсии по возрасту и пенсии за выслугу лет увеличилось с 10 до 15 лет работы с уплатой обязательных страховых взносов в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения. При этом трудовая пенсия будет исчисляться из откорректированного фактического заработка, определяемого за последние 21 год подряд стажа работы, но не менее чем за фактически имеющийся стаж работы.

Заключение. Исходя из вышеизложенного, можно заметить некоторое сходство между пенсионными планами с установленными взносами в соответствии с МСФО (IAS) 19 и пенсионными выплатами в Беларуси. Взносы на обязательное страхование, которые белорусские работодатели отчисляют в ФСЗН, – это, по существу, и есть пенсионные планы с установленными взносами, так как никаких обязательств относительно пенсионных выплат работодателю не вменяется, но выплаты по пенсионным планам, учрежденным в законодательном порядке, гарантируются законодательством.

ЛИТЕРАТУРА

1. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»: [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: profmedia.by/Журналы/МСФО/art/89904. Дата доступа: 28.03.2017.

УДК 35.073.52: 005.88

Запрудская А. В. – *р. мв*

ПРИЗНАНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ И КЛАССИФИКАЦИЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКОВ

в р л о м д к н – Сидоренкова А. Г. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Оплата труда занимает особое место в структуре социально-трудовой сферы и приоритетах социальной политики как Республики Беларусь, так и других стран.

С 1 января 2017 года Советом Министров Республики Беларусь и Национальным банком Республики Беларусь принято совместное Постановление от 19.08.2016 г. № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности». В соответствии с постановлением на территории Республики Беларусь введены в качестве технических нормативных правовых актов с 1 января 2017 года международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) IAS и IFRS, а также разъяснения (интерпретации) IFRIC и SIC [1].

В перечень указанных нормативных правовых актов включен стандарт МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», цель которого установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Вознаграждения работникам – все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги. Понятие вознаграждений работникам гораздо шире в МСФО, чем в бухгалтерском учете Республики Беларусь. МСФО (IAS) 19 предусматривает пять основных форм расчетов и вознаграждений: краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные; вознаграждения после окончания трудовой деятельности; прочие долгосрочные вознаграждения; выходные пособия; выплаты долевыми инструментами.

Краткосрочные вознаграждения включают в себя выплаты в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение. К ним относятся такие выплаты, как заработная плата персоналу (работникам или служащим) и взносы на социальное страхование (обеспечение); отпускные, связанные с ежегодными оплачиваемыми отпусками; пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью; премиальные и участие в прибыли, а также вознаграждение занятым сейчас работникам в неденежной форме: медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные и дотируемые

товары и услуги. К числу работников стандарт относит также директоров и другой высший управленческий персонал.

Вознаграждения после окончания трудовой деятельности: пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения: включая отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, празднование юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода).

Выходные пособия: настоящий стандарт рассматривает выходное пособие отдельно от других вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательств в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работника. Предприятие признает выходное пособие в качестве обязательства и расходов только в случае, если оно имеет формальные обязательства в отношении: увольнения работника или группы работников до достижения ими установленного пенсионного возраста; выплаты выходного пособия в связи с тем, что работнику было сделано предложение уволиться по собственному желанию. Согласно стандарту вознаграждения, работникам включают выплаты как самим работникам, так и их супругам, детям, другим иждивенцам либо третьим лицам.

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов» охватывает практически все виды сделок, предусматривающих расчеты путем эмиссии долевых инструментов или выплаты денежными средствами в сумме, определяемой исходя из рыночной цены акций компании. Сделки на основе долевых инструментов с выплатами денежными средствами – это такие сделки, когда размер платежа за активы и услуги определяется исходя из цены акций компании или иных долевых инструментов таких, как опционы на акции.

В общем случае краткосрочные вознаграждения работникам списываются в расход текущего отчетного периода или относятся в себестоимость отдельных активов таких, как запасы, основные средства. Подлежащие выплате вознаграждения признаются в качестве обязательства с одновременным начислением расхода, они признаются авансовыми выплатами в активе баланса (дебиторская задолженность).

В Республике Беларусь выделяют следующие категории вознаграждений работникам: включающиеся в себестоимость продукции и не включающиеся в себестоимость. В категории вознаграждений, включающихся в себестоимость, отражаются все виды начисленной основной и дополнительной заработной платы работникам, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства.

К основной оплате труда относится заработная плата, начисленная за выполненную работу, полученную продукцию или за фактически проработанное время: заработная плата по тарифным ставкам и окладам; заработная плата по сдельным расценкам; оплата при подрядных формах организации труда; заработная плата в окончательный расчет по завершении года; доплаты за работу во вредных или опасных условиях и на тяжелых работах; суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в данное хозяйство согласно специальным договорам с организациями; оплата труда лиц, принятых на работу по совместительству; оплата труда (вознаграждение) работников не списочного состава за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг.

Дополнительная оплата труда включает: дополнительную оплату за качественное выполнение работы в растениеводстве; дополнительную оплату в животноводстве; дополнительную оплату в других отраслях производствах и др. согласно Методическим рекомендациям [3].

Проблемой применения МСФО (IAS) 19 для бухгалтерского учета в Республике Беларусь является отсутствие аналога данного стандарта, поэтому сближение с МСФО в данном направлении наиболее противоречиво. Кроме того, в Республике Беларусь законодательными актами не рассматриваются некоторые аспекты, включенные в МСФО (IAS) 19:

- 1) в бухгалтерском балансе не признаются обязательства в отношении будущих пенсионных выплат;
- 2) в нормативных документах отсутствует разделение вознаграждений работников на долгосрочные и краткосрочные.

Таким образом, белорусская практика учета и отчетности нуждается в совершенствовании. Включение в национальные стандарты бухгалтерского учета некоторых положений МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работников» позволит (в результате применения единых методик учета) повысить конкурентоспособность организации в результате предоставления пользователям надежной и достоверной информации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): что изменится с 2017 года. [Электронный ресурс] – Минск, 2017. – Режим доступа: <http://www.bakertilly.by/news/legislation-news/409/>. – Дата доступа: 12.03.2017 г.
2. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / В. Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
3. Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): Письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 14.01.2016 г. № 04-2-1-32/178 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: www.bisines-info.by. – Дата доступа: 25.03.2017.

УДК 336. 564. 31

Ковальчук А. Н. — *р л в*

ОТРАЖЕНИЕ РЕЗЕРВОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

в р л о м д к н — Сидоренкова А. Г. во к л е о е в д в н

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

Введение. В финансовой отчетности резервы занимают особое место, они формируются в различных хозяйственных ситуациях, имеют разное предназначение. В настоящее время в Республике Беларусь постепенно идет сближение национального законодательства с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Цель работы – сравнить отражение в информации о резервах по законодательству Республики Беларусь с МСФО.

Материалы и методика исследования. Проведен сравнительный анализ нормативных актов Республики Беларусь с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Результаты исследования и их обсуждение. На данный момент в Республике Беларусь для учета и отражения в отчетности резервов предназначена Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы», утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2005 № 168. Указанные вопросы регулируются в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

МСФО (IAS) 37 относит резервы к оценочным обязательствам. Данный стандарт определяет оценочные обязательства как «обязательства с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины». При этом Стандарт специально указывает на то, что для целей признания в финансовой отчетности, составляемой по МСФО, обязательство – это существующая обязанность фирмы, возникающая из прошлых событий (совершившихся в прошлом фактов), исполнение (урегулирование) которой, как ожидается, приведет к выбытию ресурсов фирмы, содержащих экономические выгоды.

Такие факты, то есть основания возникновения обязанностей компаний, отражаемых согласно МСФО как оценочные обязательства, определяются как «обязывающие события». Обязывающим событием Стандарт называет событие, создающее юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, в результате которого у организации не возникает реалистичной альтернативы тому, чтобы это обязательство в будущем исполнить.

Согласно Инструкции № 168 резерв – это обязательство, имеющее неопределенность относительно времени исполнения или суммы.

В соответствии с МСФО (IAS) 37 информация о резервах, условных активах и условных обязательствах должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности компании.

Так, по каждому классу резервов компания обязана раскрывать следующую информацию: балансовую стоимость на начало и на конец отчетного периода; дополнительные резервы, созданные в отчетном периоде, включая увеличение существующих резервов; использованные суммы, т. е. суммы, выплаченные за счет резерва в течение отчетного периода для покрытия понесенных расходов; неиспользованные суммы, компенсированные в течение отчетного периода и др.

В МСФО (IAS) 37 справедливо указано, что в широком смысле все резервы условны. Вместе с тем резерв признается в финансовой отчетности, поскольку он соответствует и определению, и критериям признания обязательства.

Важно также отличать резерв от условного обязательства.

Условное обязательство – это возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем организации.

В отличие от оценочного обязательства условное обязательство не признается в финансовой отчетности, поскольку:

1) не соответствует определению обязательства (наличие обязательства будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия);

2) или отвечает определению обязательства, но не соответствует критериям признания (отсутствует надежная оценка или отсутствует вероятность выбытия ресурсов).

Резерв используется только для исполнения тех обязательств, для которых он первоначально создавался. В качестве примеров таких резервов, которые создаются в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37, можно привести следующие резервы: на гарантийный ремонт (замену) проданных товаров; по судебному иску, если вероятно, что решение суда в будущем потребует оттока ресурсов, содержащих экономические выгоды; на вывод из эксплуатации основных средств; по обременительному контракту (будет рассмотрен ниже); на реструктуризацию – в части затрат, которые разрешено включить в резерв.

Обременительный контракт может называться так в тех случаях, когда расходы на выполнение контракта, которых нельзя избежать ни при каких обстоятельствах, превышает экономические выгоды от его выполнения. Текущие обязательства по таким контрактам признаются и оцениваются в качестве резервов.

Реструктуризация – это программа, планируемая и контролируемая руководством и существенно меняющая масштабы деятельности, осуществляемой предприятием или методы ведения этой деятельности.

Очевидно, что реструктуризация может вызвать определенные затраты и обязательства перед персоналом и третьими сторонами и необходимость признания и оценки соответствующего резерва. Резерв признается, если обязательство возникло в результате реструктуризации и не связано с текущей или будущей деятельностью организации.

Согласно Инструкции № 168, резерв создается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности при соблюдении следующих условий: может быть осуществлена надежная оценка суммы резерва; существует вероятность, что для исполнения этого обязательств потребуется выбытие активов; организация имеет текущее обязательство (правовое или традиционное). При несоблюдении хотя бы одного из условий резерв не создается, эти же условия также прописаны в МСФО (IAS) 37.

Инструкция № 168 не применяется для создания и отражения в бухгалтерском учете и отчетности резервов на покрытие возможных убытков по активам, которые являются результатом: подлежащих выполнению контрактов (договоров), кроме обременительных контрактов; снижения стоимости материальных ценностей; обесценения финансовых вложений в ценные бумаги; резервов на покрытие текущих расходов, в том числе на отпускные и прочие социальные выплаты, на ремонт основных средств, на покрытие возможных убытков по вложениям, подверженным обесценению. Указанные выше ситуации рассматриваются в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Согласно Инструкции № 168 и МСФО (IAS) 37, сумма резерва должна пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения наилучшей оценки.

Заключение. Таким образом, Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» является элементом государственного регулирования бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь и применяется при признании, оценке и раскрытии информации в бухгалтерском учете и отчетности для резервов, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 28.12.2005 г. № 168 // Бизнес-инфо: аналит. Правовая система/ ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск. 2017.

2. МСФО (ISA) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»: [электронный ресурс] – 2017. – Режим доступа: profmedia.by Журналы> МСФО>art/89904. Дата доступа: 18.03.2017.

УДК 631.162:657.3

**Пантюхова А. А. – *р мв*
ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЁТНОСТИ О ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТАХ ОРГАНИЗАЦИИ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ
И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ**

в р л о м д к н – Сидоренкова А. Г. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. В настоящее время складываются новые тенденции подготовки финансовой отчетности организации, главной из которых является повышение прозрачности информации и ее более комплексное раскрытие. Отчет о финансовых результатах входит в полный комплект финансовой отчетности организации. Представление корректной и достоверной информации в нем исключительно важно для определения эффективности деятельности организации.

Цель работы – раскрыть содержание, сущность и значение отчёта о прибылях и убытках в системе оценки результатов деятельности организации.

Материалы и методика исследований. В ходе исследования проведен сравнительный анализ национальных и международных стандартов по формированию отчетности (МСФО) о финансовых результатах.

Результаты исследования и их обсуждение. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» представляет необходимые руководства по структуре финансовой отчетности, включая требования к содержанию отчетных форм, в том числе отчёта о прибылях и убытках.

МСФО (IAS) 1 требует от составителя финансовой отчетности, чтобы в отчете о прибылях и убытках были представлены следующие статьи: выручка от реализации; расходы на финансирование; доля прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий; расходы по налогу на прибыль; прибыль или убыток (за вычетом налога) от прекращенной деятельности; доход или расход (за вычетом налога), признанного при оценке по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; каждый компонент других частей совокупного дохода; доля других компонентов совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий; эффективная часть прибылей (убытков) по инструментам хеджирования денежных потоков. МСФО (IAS) 1 содержит минимальный перечень статей расходов и доходов в отчёте и прибылях и убытках. В примечаниях к отчёту о прибылях и убытках необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов, методику их классификации.

Стандарт МСФО (IAS) 1 рекомендует два подхода к классификации затрат:

- метод характера затрат;
- метод функций затрат.

Метод характера затрат предусматривает раскрытие статей расходов по обычной (операционной) деятельности по элементам.

Использование метода функции затрат предполагает отражение расходов по обычной деятельности в зависимости от их целевой направленности [2].

Таблица – Классификация затрат в отчёте о прибылях и убытках

Метод характера затрат	Метод функции затрат
Выручка от продаж (+)	Выручка от продаж (+)
Затраты на производство:	Себестоимость проданной продукции (-)
материалы (-)	Управленческие расходы (-)
заработная плата (-)	
амортизация (-)	Коммерческие расходы (-)
Прочие операционные расходы (-)	Прочие операционные расходы (-)
Себестоимость запасов готовой продукции и незавершённого производства:	
на начало года (-)	
на конец года (+)	Операционный результат (прибыль, убыток)
Операционный результат (прибыль, убыток)	

Метод характера затрат предполагает их классификацию по основным элементам затрат включаемых в себестоимость продукции, скорректированную на изменение запасов готовой продукции и незавершённого производства за год.

Изменения в готовой продукции и незавершённом производстве отражают изменение в производственных расходах. Если запасы готовой продукции и незавершённого производства, показанные по фактическим затратам, уменьшились, значит, производственные расходы на проданную продукцию увеличились. И наоборот, если эти запасы увеличились, то производственные расходы на проданную продукцию в результате этого уменьшились.

Преимущество данного метода заключается в легкости использования, отсутствии произвольного распределения затрат (следовательно, большая объективность), сведении к минимуму субъективных суждений.

Метод функции затрат обеспечивает пользователей более уместной информацией о расходах по обычной (операционной) деятельности в зависимости от их целевой направленности, но обладает и недостатком, который заключается в том, что распределение управленческих расходов и коммерческих расходов (расходов на реализацию) зависит

от выбранной методики, закреплённой в учётной политике организации, основанной на субъективных суждениях.

В Республике Беларусь ведётся постоянная работа по сближению норм национального законодательства с международными стандартами. Этому свидетельствуют многие новшества:

- изменения, внесённые в действующие нормативные акты;
- принятие новых нормативных актов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности, приближенных к МСФО.

Введены в действие национальные стандарты бухгалтерского учёта и отчётности (НСБУ), которые определяют правила бухгалтерского учёта активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчётности и которые максимально приближены к МСФО.

В связи с этим Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104 утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» (НСБУ 104). Данным стандартом определены правила раскрытия информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности, составляемой всеми организациями (за исключением банков, бюджетных организаций и т.п.), начиная с отчетности за 2016 год [1].

Стандарт НСБУ 104 соответствует требованиям МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности»

НСБУ 104 содержит характеристику показателей формы отчёта о прибылях и убытках, которая соответствует требованиям МСФО (IAS) 1 по составлению данного отчёта по методу функции затрат.

Заключение. Между НСБУ 104 и МСФО (IAS) 1 существуют различия. Эти различия, в частности, основаны на несовпадении подходов к составлению отчетности о финансовых результатах. МСФО (IAS) 1 при работе с отчетностью рекомендует отталкиваться не от законодательных норм, а от экономической сущности совершаемых операций. Следует отметить, что в соответствии с МСФО (IAS) 1 изменение наименованных статей, их количества, включение других статей в отчет о прибылях и убытках продиктованы стремлением к соблюдению принципов достоверности и полноты информации. В то время как для организаций Республики Беларусь форма отчета о прибылях и убытках установлена Министерством финансов и изменению не подлежит.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерская отчетность за 2016-й год: стандарт готов [Электронный ресурс] // Бухгалтерский портал. – Режим доступа: <https://www.gb.by/novosti/bukhuchet/bukhgalterskaya-otchetnost-za-2016-i-god>. – Дата доступа: 25.03.2017.

2. Бондина, Н. Н. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности: учеб. пособие / Н. Н. Бондина, И. Е. Шпагина, О. В. Лаврина. – Пенза, 2011. – 126 с.

УДК 631.16:006.032(476)

Пермякова А. В. –

р. мв

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

в р л о м д к н – **Сидоренкова А. Г.** – старший преподаватель
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

В условиях открытости экономики Республики Беларусь, притока иностранных инвестиций, создания совместных предприятий крайне важно добиться доверия партнеров для дальнейшего развития отношений. На международном уровне такое доверие достигается путем предоставления прозрачной, достоверной отчетности предприятия. Партнеры желают знать, насколько успешна деятельность фирмы в прошлом, к каким финансовым результатам она привела, каким имуществом обладает фирма.

В Республике Беларусь, в условиях повышенных бизнес рисков, признание международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), 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 рамках стратегии сближения национального законодательства Республики Беларусь с МСФО был принят Закон от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» и внесен целый ряд последующих значительных изменений в законодательство. В соответствии со статьей 17 закона, общественно значимые организации обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО, банки обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную или индивидуальную отчетность в соответствии с МСФО.

К общественно значимым организациям относятся:

- 1) открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам;
- 2) банки и небанковские кредитно-финансовые организации;
- 3) страховые организации.

19 августа 2016 года было принято постановление № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности», которым с 1 января 2017 года вводятся в действие в качестве техниче-

ских нормативных правовых актов 42 МСФО и 25 разъяснений к ним, принимаемых Фондом международных стандартов финансовой отчетности. Постановлением Совета Министерства Республики Беларусь от 30.12.2016 г. № 1119/35 было введено 2 МСФО и 1 разъяснение и включено в перечень стандартов бухгалтерского учета и отчетности [1].

Для многих социально значимых организаций переход на МСФО – достаточно дорогостоящий процесс, поскольку связан с необходимостью нанять людей, обучить их, оплатить услуги аудиторов, наладить процедуры и системы сбора информации.

Основные проблемы, которые необходимо решить при переходе на международные стандарты: оплата услуг консультантов и/или обучение своих сотрудников и/или поиск новых сотрудников, обладающих соответствующими компетенциями; замена или модернизация программного обеспечения; дополнительные издержки на сбор информации; организация системы внутреннего контроля.

Для решения проблемы обучения в образовательные стандарты в высших учебных заведениях Республики Беларусь по экономическим специальностям включена такая дисциплина, как «Международные стандарты финансовой отчетности».

В целях повышения эффективности применения МСФО в Республике Беларусь существенно повышены требования к главным бухгалтерам общественно значимых организаций. В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. № 57-3 предусмотрена национальная сертификация специалистов, претендующих на должность главного бухгалтера общественно значимых организаций. Порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера и подтверждения квалификации лиц, имеющих такой сертификат, определен Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.02.2014 г. № 94 «Об утверждении Положения о порядке проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера и подтверждение квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера».

В Республике Беларусь ведется постоянная работа по сближению норм национального законодательства к международным стандартам. Введены в действие национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ) активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности и которые максимально приближены к МСФО.

В настоящее время утверждены следующие стандарты: НСБУ № 80 «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», НСБУ № 69 «Влияние изменений курсов иностранных валют»,

НСБУ № 46 «Консолидированная бухгалтерская отчетность», НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность».

Годовую бухгалтерскую отчетность за 2016 г. социально значимые организации впервые составляют, руководствуясь НСБУ № 104 [2].

В случае полного перехода Республики Беларусь на МСФО не следует ожидать, будто иностранные инвестиции рекой хлынут в Беларусь.

Однако это будет важным шагом в процессе построения взаимного доверия между Республикой Беларусь и международным сообществом. Качественное повышение прозрачности финансовой отчетности будет означать снижение рисков инвестиционных вложений, а следовательно, и снижение расходов на их привлечение.

МСФО призваны осуществлять правовое регулирование и общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в нашей стране, а также выполнение международных обязательств в сфере бухучета.

Внедрение международных стандартов требует определенных изменений, как в нормативной базе, так и в системе учета в целом. Несмотря на наличие определенных рисков, переход предприятий на МСФО не только обладает значительными преимуществами (хотя и предъявляет более высокие требования), но и является жизненной необходимостью для предприятий, заинтересованных в повышении своей привлекательности для инвесторов.

Очевидно, что ни один национальный финансовый рынок не сможет нормально развиваться в отрыве от международного. Тем не менее, переход на МСФО в Республике Беларусь будет реально закончен лишь тогда, когда каждый бухгалтер будет профессионально владеть основами МСФО, а руководители организаций будут действительно заинтересованы в предоставлении достоверной и объективной информации.

Таким образом, в Республике Беларусь существует множество проблем перехода на МСФО. Следовательно, переход должен быть постепенным и целенаправленным. Необходимо завершить процесс создания национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые будут максимально приближены к международным стандартам и обязательны для применения всеми субъектами хозяйствования Республики Беларусь.

ЛИТЕРАТУРА

1. Министерство финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа: 25.02.2017.
2. Бухгалтерская отчетность за 2016 год: нормативная база, основы и детали [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gb.by>. – Дата доступа: 25.02.2017.

УДК 006.32

Рачковская Е. В. – *р л в*

ИСТОРИЯ СОЗДАНИЯ СОВЕТА ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

в р л о м д к н Тарасенко А. Л. в к р

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Горки, Республика Беларусь

Введение. За последние три десятилетия, признавая степень взаимозависимости международных рынков капитала, Форум Финансовой Стабильности (Financial Stability Forum) идентифицировал Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) как один из 12 наборов глобальных стандартов, необходимых для устойчивого функционирования глобальной экономики.

Цель работы – рассмотреть историю создания Совета по Международным стандартам финансовой отчетности, его функции и этапы преобразования.

Материалы и методика исследований. Источниками для получения информации послужили нормативные акты Республики Беларусь. При написании статьи был использован метод сравнения, анализа.

Результаты исследования и их обсуждение. Все больше стран начинают применять МСФО как основу для составления финансовой отчетности компаний, поскольку это помогает повысить прозрачность отчетности, улучшить ее качество, снизить стоимость капитала, инициировать поток инвестиций.

Идея создания признанных во всем мире стандартов бухгалтерского учета возникла на научной конференции в Гааге. 29 июня 1973 г. был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee) по соглашению бухгалтерских организаций Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Великобритании, Голландии и США, куда вошли ученые этих стран.

С 1983 года членами КМСФО стали все объединения профессиональных бухгалтеров и аудиторов, входящие в Международную федерацию бухгалтеров.

Основными целями деятельности КМСФО являются:

1) разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности, которые должны соблюдаться при предоставлении финансовых отчетов;

2) работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с предоставлением финансовых отчетов. КМСФО добился значительных успехов в достижении обеих целей.

В 1984 г. Лондонская фондовая биржа рекомендовала всем иностранным корпорациям, котирующим свои ценные бумаги в Лондоне, придерживаться МСФО. В 1995 г. КМСФО заключил соглашение с Международной организацией комиссий по ценным бумагам с целью завершить к 1999 г. работу над подготовкой основного комплекта МСФО. Это означало, что отчетность предприятий по МСФО автоматически становится пригодной для размещения ценных бумаг на любой фондовой бирже мира без каких-либо поправок на национальные ГААП.

В начале 1998 г. в составе Комитета насчитывалось 119 организаций-членов и 6 ассоциированных членов из 88 стран, включая восточноевропейские страны: Болгарию, Польшу, Румынию, Венгрию и др. КМСФО завершил последний обзор своей стратегии и структуры в 1994 году.

Однако, опыт, приобретенный во время работы над программой проекта «основных» стандартов Международной Организации Комиссий по Ценным Бумагам и Биржам (МОКЦББ) побудил правление КМСФО начать пересмотр структуры, операционных структур и соглашений о финансировании.

В апреле 2001 года структура Комитета была реформирована и создан Совет по Международным Стандартам Финансовой Отчётности (IASB) (International Accounting Standards Board) далее (СМСФО). СМСФО принял существовавшие и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты под названием Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) (International Financial Reporting Standards).

В соответствии с заявлением о Миссии МСФО, перед Советом по Международным стандартам финансовой отчётности поставлены три основные цели:

- 1) формулировать и издавать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов финансовой отчетности, которые необходимо соблюдать при предоставлении финансовых отчетов;

- 2) способствовать принятию и соблюдению стандартов во всем мире;

- 3) сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

В настоящее время структура Совета выглядит следующим образом:

- 1). Попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» (International Accounting Standards Committee Foundation);

- 2). Правление КМСФО (International Financial Standards Board);
- 3). Персонал;
- 4). Консультативный Совет по стандартам (Standards Advisory Council);
- 5). Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee).

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности занимается подготовкой и изданием МСФО, подготовку и публикацию Проектов стандартов, установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения Проектам стандартов, публикацию основ для выработки заключений.

Правление КМСФО выполняет разработку международных стандартов финансовой отчетности, Проектов МСФО, утверждение Интерпретаций, разработанных Комитетом по интерпретациям МСФО.

Консультативный совет по стандартам представляет собой форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, – а также в выработке рекомендаций Совету и Попечителям по вопросам повестки дня и приоритетам.

Комитет занимается неудовлетворительной практикой учёта в рамках международных стандартов и возникновением новых обстоятельств, неучтённых при разработке существующих стандартов. Интерпретации утверждаются Правлением КМСФО.

Заключение. Внедрение МСФО является одним из элементов международной привлекательности, как предприятия, так и экономики страны в целом. В Республике Беларусь ведется огромная работа по постепенному переходу на МСФО. В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» №57-З от 12.07.2013 г., который вступил в действие с 01.01.2014 г., Совет Министров Республики Беларусь устанавливает совместно с Национальным банком Республики Беларусь порядок введения в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов Международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [3].

ЛИТЕРАТУРА

1. Министерство финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter_standards/bd84b62d9f54295b.html. – Дата доступа: 22.03.2017.
2. Миславская, Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2016. – 372 с.
3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З (в ред. от 04.06.2015 г. № 268-З) // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016.

УДК 006.032:35.073.52(476)

Смоленская Л. Г. — *р л в*

СИСТЕМА ВНЕДРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: НАПРАВЛЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА

в р л о м д к н Тарасенко А. Л. в к р

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

Введение. В современных условиях развития экономики появляется большая потребность в наличии своевременной, достоверной и полной информации для оценки и анализа финансового положения организации и результатов ее хозяйственной деятельности. Одним из источников получения такой информации является бухгалтерская отчетность.

Цель работы – рассмотреть основные направления и проблемы перехода Республики Беларусь на Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО).

Материалы и методика исследований. При исследовании использовались эмпирические методы исследований.

Результаты исследования и их обсуждение. Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, признанные во всем мире как эффективный инструмент для предоставления прозрачной и понятной информации о деятельности предприятий, уже более 36 лет применяются более чем в 113 странах мира.

МСФО основаны на принципах, а не на жестко прописанных правилах, что позволяет составителям отчетности в полной мере отразить экономическую сущность компании, ее текущее состояние и перспективы.

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 [1].

В Республике Беларусь ведется огромная работа по переходу на МСФО. С этой целью была разработана и утверждена Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, утвержденная Постановлением Совета министров Республики Беларусь от 04.05.1998 г. № 694.

В настоящее время основной тенденцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь является формирование единой методологии, которая объединяет в себе принципы бухгалтерского учета, методы формирования и представления бухгалтерской

отчетности и приближение их к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Сложности применения МСФО в Республике Беларусь вытекают из отличий мировых стандартов и системы бухгалтерского учета и отчетности в Беларуси. 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 [2].

Основные отличия систем учета связаны с разницей в целях использования информации, содержащейся в формах отчетности. Финансовая информация, представленная в соответствии с МСФО, используется, главным образом, инвесторами и акционерами компаний. Белорусская отчетность составляется, прежде всего, для представления в инспекции Министерства по налогам и сборам, органы государственного управления и статистики [3].

Сегодня законом определены общественно значимые организации, которые обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО за 2016-й и последующие годы. Такая отчетность подлежит обязательному аудиту.

Кроме того, в рамках диалога с Международным валютным фондом (далее – МВФ), который идет в настоящее время, поставлен вопрос о расширении круга предприятий, которые будут составлять отчетность в соответствии с МСФО. В частности, МВФ рекомендует перевести на систему международных стандартов финансовой отчетности крупные предприятия, собственниками которых является государство или правительство.

Основными проблемами перехода Республики Беларусь к МСФО являются:

- незавершенность реформирования национального учета с МСФО;
- ненадлежащее понимание и применение существующих стандартов бухгалтерского учета;
- в Беларуси у малого количества специалистов есть некоторое представление об МСФО.

Главной проблемой перехода к МСФО является незаинтересованность бухгалтерского сообщества и недостаток квалифицированных кадров. В высших учебных заведениях данному вопросу не уделяется должного внимания. 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 направлениями совершенствования системы подготовки и повышения квалификации кадров являются:

- переориентация учебных программ средних и высших учебных заведений на углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике;

- разработка программ обучения руководителей и другого управленческого персонала хозяйствующих субъектов основам бухгалтерского учета и экономического анализа бухгалтерской отчетности.

Для повышения заинтересованности общества в развитии МСФО необходимо указать преимущества, которые могут быть получены от их внедрения. В частности, к таким преимуществам можно отнести профессиональный и карьерный рост, высокий уровень заработной платы и увеличение востребованности таких специалистов.

На первом этапе перехода к МСФО предлагается ввести обязанность составления отчетности в соответствии с международными стандартами для организаций, оборот которых превышает 30 миллионов долларов за 2017 год и 15 миллионов долларов за 2018 год. Эта рекомендация касается государственных организаций с мажоритарным участием государства.

Министерство финансов также планирует внедрить в Беларуси международные стандарты в области аудита. Эта работа начнется после подписания соглашения о создании единого рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС.

С 1 января 2017 года в Беларуси вводятся в действие 42 международных стандарта финансовой отчетности и разъяснения к ним. Около 1,5 тыс. общественно значимых организаций обязаны будут составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Заключение. Таким образом, составление финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО позволяет представить 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 будет способствовать переходу белорусской экономики на качественно новую ступень развития.

ЛИТЕРАТУРА

1. Велисов, В. Как сделать компанию понятной / В. Велисов // Республика. – 2007. – С. 26.
2. Переход на МСФО: Европа. Россия! Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bel.biz/news/5089.html>. – Дата доступа: 26.12.2016.
3. Сайт науки [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zdos.ru/nauka>. – Дата доступа: 26.12.2016.

УДК 339.7:006.032(476)

Станилевич А. В. – *р*

ТРАНСФОРМАЦИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В ФОРМАТ МСФО

в р л о м д к н Рудой А. А. – во кле о е в дъ н
ОУ «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. В современных условиях прежняя система бухгалтерского учета перестала эффективно выполнять свои функции, основой которых является достоверное информирование о финансово-хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, необходимость реформирования бухгалтерского учета вызвана потребностью в адекватной трансформации. Бухгалтерский учет должен основываться на общих принципах, чтобы информация финансовой отчетности была понятна, достоверна и сопоставима для любых организации из разных стран мира. Лучшая из ныне существующих систем – это международные стандарты финансовой отчетности.

Цель работы – выявить положительные последствия перехода на составление отчетности по МСФО, а так же определить сложности в процессе перехода к МСФО.

Материалы и методика исследований. При написании данной работы были применены такие методы научного исследования, как наблюдение, аналитический и сравнительный анализ, основой исследования стали изучение научной литературы, нормативно-правовой базы, журналов и новостей по теме исследования.

Результаты исследования и их обсуждение. В сентябре 2007 г. Национальный банк Республики Беларусь принял официальное решение о представлении банками нашей страны двух видов финансовой отчетности: по национальному законодательству и в соответствии с требованиями МСФО начиная с отчетности за 2008 г.

С принятием Правительством Республики Беларусь такого решения Национальный банк начал осуществлять процесс реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в банковской системе государства. Началом реформ стала разработка планов счетов бухгалтерского учета.

19 августа 2016 г. было принято постановление Совета Министров и Нацбанка Беларуси № 657/20, которым с 1 января 2017 г. вводятся в действие 42 МСФО и 26 разъяснений к ним, принимаемых Фондом международных стандартов финансовой отчетности. Данное постановление стало очередным шагом в рамках осуществления стратегии по сближению белорусского законодательства с международными стандартами финансовой отчетности.

Доклад о прогрессе реформ в области бухгалтерского учета и аудита в Беларуси представил первый заместитель министра финансов Республики Беларусь. Среди последних достижений министром было отмечено:

- установление законодательной базы применения МСФО на территории Беларуси;
- введение обязательной аттестации главных бухгалтеров субъектов общественного интереса;
- определение требований к аудиторским организациям, проводящим обязательный аудит финансовой отчетности субъектов общественного интереса, составленной в соответствии с МСФО;
- формирование системы национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности с учетом положений МСФО.

В качестве приоритетных направлений дальнейшего развития бухгалтерского учета и аудита первый заместитель министра финансов Республики Беларусь обозначил расширение круга организаций, обязанных составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО, создание системы общественного надзора за аудиторской деятельностью.

Для многих организаций переход на МСФО является достаточно дорогостоящим процессом, поскольку связан с необходимостью нанять людей, обучить их, оплатить услуги аудиторов, наладить процедуры и системы. На наш взгляд, можно выделить следующие основные проблемы:

- оплата услуг консультантов и обучение своих сотрудников или поиск новых сотрудников, обладающих соответствующими компетенциями;
- замена или модернизация программного обеспечения;
- дополнительные издержки на сбор информации;
- организация системы внутреннего контроля.

Организациям, которые будут составлять финансовую отчетность по МСФО, придется выбирать: либо они трансформируют отчетность по национальной системе бухгалтерского учета (НСБУ) в МСФО, что не просто и связано с определенными рисками, либо проводят переработку всех информационных систем для ведения в них параллельного учета (что также требует дополнительных ресурсов и финансовых вложений).

Для того чтобы выполнить трансформацию отчетности, сформированной по НСБУ, в отчетность, соответствующую требованиям международным стандартам финансовой отчетности, необходимо знать белорусские правила бухгалтерского учета, а также специфику финансово-хозяйственной деятельности организации, отчетность которой трансформируется. Знать положения документов системы МСФО, интерпретации, принципы составления и представления финансовой от-

четности, обладать аналитическими способностями и техническими возможностями выявления отличий учета и отчетности объектов и операций по НСБУ и МСФО, для того чтобы внести соответствующие корректировки в отчетность.

К преимуществам трансформации отчетности по сравнению с параллельным учетом, на наш взгляд, можно отнести невысокие финансовые и временные затраты. В то же время отчетность, полученная в результате трансформации, имеет высокий информационный риск, поскольку при ее осуществлении неминуемы субъективные оценки. Однако величина этого риска напрямую зависит от квалификации исполнителей.

В качестве положительных аспектов перехода к МСФО можно отметить повышение прозрачности, информативности отчетности, улучшение сопоставимости показателей, увеличение возможностей для анализа деятельности организации и, как следствие, облегчение доступа к международным рынкам капитала. На наш взгляд, отчетность по МСФО может способствовать привлечению инвестиций в Беларусь. Однако следует учитывать, что, как показывает практика, зачастую величина балансовой прибыли при переходе на международные стандарты может быть значительно ниже, чем по правилам белорусского учета.

Заключение. Таким образом, если выделить ключевые положительные моменты применения международных стандартов финансовой отчетности, то внедрение МСФО может предоставить организациям не только мощные средства улучшения производства, но и значительные конкурентные преимущества, такие как отражение результатов деятельности организаций в более простой и реалистичной форме; возможность сравнения финансового положения организаций с финансовым положением иностранных компаний, что дает лучшее восприятие со стороны западных партнеров; более совершенная система бухгалтерского учета, которая позволит принимать лучшие решения при ценообразовании.

ЛИТЕРАТУРА

1. Куликова, Т. А. Трансформация финансовой отчетности или параллельный учет? / Т. А. Куликова // Инновационные процессы в социально-экономическом развитии : материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Бобруйск, 17 нояб. 2015 г. / редкол.: В. М. Ковальчук (пред.) [и др.]. – Минск: РИВШ, 2015. – С. 84–88.
2. Рыбак, Т. Н. Бухгалтерский учет и аудит в странах Восточного партнерства: прогресс реформ и последние инициативы / Т. Н. Рыбак // Финансы, учет, аудит. – 2016. – № 7 (270). – С. 18–19.
3. Стефанович, Л. И. МСФО и белорусские банки: интеграция в мировую экономику / Л. И. Стефанович // Банкаўскі веснік. – 2008. – № 1 (402). – С. 57–66.
4. Национальный Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Новости. Респ. Беларусь. – Минск, 2016. – Режим доступа: <https://news.tut.by>. – Дата доступа: 25.12.2016.

УДК 331.211.74:338.436.33

Сырец А. С. – *р мв*

УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

в р л о м д к н Путникова Е. Л. *мвр м р р в м ш р*
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Вопросу учета оплаты труда в национальном бухгалтерском учете в настоящее время уделяется особое внимание. Обуславливается это переходом Республики Беларусь на международные стандарты финансовой отчетности. В частности, в организациях АПК в ближайшей перспективе планируется составление бухгалтерской отчетности исходя из принципов международной практики. Бухгалтерская отчетность включает в себя и расчеты с работниками по оплате труда.

Цель работы – рассмотрение отражения расходов по оплате труда в организациях АПК Республики Беларусь в соответствии с международными стандартами.

Материалы и методика исследования. Для написания данной статьи, использованы научные труды ведущих экономистов по теме исследования. На основании этих источников выделены главные аспекты, указанные в использованной литературе.

Результаты исследования и их обсуждение. МСФО 19 «Вознаграждения работникам» требует от предприятия признавать: обязательство – в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; расход – в случае если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам», все виды выплат, которые осуществляет работникам предприятие, учитываются по следующим классификационным группам [1]:

- краткосрочные вознаграждения, к которым относятся: заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск (включают оплату больничных, отпусков) и т.д.;

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности, включающие пенсии и иные вознаграждения после выхода на пенсию, а также страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

- другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы и т.д.;

- выходные пособия, выплачиваемые при увольнении работника как по требованию администрации, так и по его собственному желанию;

- компенсационные выплаты долевыми инструментами, которые включают такие вознаграждения, как акции, опционы на акции, доле-вые финансовые инструменты.

В Республике Беларусь все расходы организации, связанные с опла-той труда, и другие выплаты работникам делятся на три части:

- фонд заработной платы, включающий суммы оплаты за отрабо-танное время, суммы оплаты за неотработанное время, компенсацион-ные выплаты, связанные с условиями труда, стимулирующие доплаты, надбавки, премии, оплата питания, жилья, топлива;

- выплаты социального характера, отражающие затраты, связанные с социальными льготами, кроме пособий из государственных внебюд-жетных фондов;

- расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера.

Краткосрочные вознаграждения работникам по МСФО 19 «Возна-граждения работникам» признаются в качестве обязательства с одно-временным начислением расхода, если только они не должны вклю-чаться в себестоимость (первоначальную стоимость) активов по МСФО 2 «Запасы» и 16 «Основные средства». В соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» отнесению на расходы те-кущего периода подлежат и суммы начисленных пособий по нетрудо-способности и уходу за ребенком [2].

Краткосрочные оплачиваемые отпуска подразделяются на накопи-ваемые и ненакапливаемые. Накапливаемые оплачиваемые отпуска включают ежегодные краткосрочные отпуска и отпуска по болезни. Они могут быть перенесены и оплачены в будущих периодах, если своевременно не использованы. По МСФО 19 необходимо оценивать ожидаемые затраты и обязательства по оплате накапливаемых отпус-ков с учетом дополнительной суммы за неиспользованный отпуск.

Ненакапливаемые оплачиваемые отпуска не переносятся на буду-щие периоды. К ним относятся отпуска по уходу за ребенком, на вы-полнение обязанностей судебного заседателя, отпуска на кратковре-менные воинские сборы. Ненакапливаемые отпускные начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляются отпуска.

Премияльные и участие в прибыли обуславливают дополнительные выплаты в качестве вознаграждения работникам. Затраты на участие в прибыли и выплату премий признаются в случае, если имеется выте-кающее из договора или законодательства обязательство производить такие выплаты и это обязательство может быть надежно оценено.

Вознаграждения в неденежной форме учитываются как расходы то-го отчетного периода, в котором они предоставлялись работникам.

В бухгалтерском учете Республики Беларусь отражение расходов на оплату труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», который предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда, а также по выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном капитале организации.

Суммы оплаты отпусков работников, начисленные за счет созданного в установленном порядке резерва на эти цели, отражаются по дебету счета 96 «Резервы предстоящих платежей» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисленные пособия за счет отчислений в Фонд социальной защиты населения отражаются по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплаченные работникам суммы заработной платы, пособий за счет отчислений в Фонд социальной защиты населения, дивидендов и других доходов от участия в уставном капитале организации отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и других счетов. Суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов. Начисленные, но не выплаченные работникам в установленный срок суммы, отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»).

Заключение. В основу выплат работникам в Республике Беларусь заложен иной принцип, чем в МСФО 19, при котором группировка выплат учитывает особенности оценки и раскрытия в отчетности, тогда как в Республике Беларусь она ориентирована на источники их погашения и отношение к производственной деятельности предприятия. Нет в Республике Беларусь и аналогичного МСФО 19 деления обязательств по оплате труда на краткосрочные и долгосрочные. Учитывая положение МСФО 19, считаем целесообразным в национальном бухгалтерском учете в дальнейшем применить указанные особенности, относительно специфики деятельности организаций АПК.

ЛИТЕРАТУРА

1. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с.
2. Бабаев, Ю. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. М.: ИНФРА-М, 2012. – 400 с.

УДК 631.164.6:636.22/28.034(476)

Тетерич В. П. – *р мв*

ЧТО НЕОБХОДИМО УЧИТЫВАТЬ ОРГАНИЗАЦИЯМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ПО ОЦЕНКЕ ЖИВОТНЫХ ОСНОВНОГО МОЛОЧНОГО СТАДА ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА МСФО

в р л о м д к н – Рубаник А. Н. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Сегодня в Республики Беларусь ведется огромная работа по переходу на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Это закреплено в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12.07.2013 года. С 1 января 2017 года согласно постановлению Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20 О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности» (с дополнениями и изменениями от 30.12.2016 года № 1119/35) в качестве технических нормативных правовых актов на территории Беларуси введено 44 международных стандартов финансовой отчетности и 26 разъяснений (интерпретаций) [3].

В условиях перехода на МСФО нормативное регулирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь предприятий аграрного сектора экономики является несовершенным и требует доработки и уточнения. В частности, необходимым является обеспечение регламентации операций по оценке животных основного молочного стада.

Цель работы – исследовать особенности оценки животных основного молочного стада в Республики Беларусь и по МСФО.

Материалы и методика исследования. Для исследования использовались нормативно-правовые акты Республики Беларусь, Международные стандарты финансовой отчетности.

Результаты исследования и их обсуждение. В Республике Беларусь животные основного молочного стада являются основными средствами и поэтому все операции по учету и оценке животных основного молочного стада регламентируются Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30 апреля 2012 г., согласно которой, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, а первоначальная стоимость созданных в организации основных средств определяется в сумме фактических затрат на их создание [2].

Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством или по переоцененной стоимости. При этом следует учитывать и тот факт, что если происходит воспроизводство основного молочного стада за счет молодняка животных выращенного в своей организации, то стоимость переведенных животных в основное стадо в течение года определяется исходя из живой массы животного и нормативно-прогнозной себестоимости 1 ц живой массы. В конце года после определения фактической себестоимости нормативно-прогнозная себестоимость живой массы животных доводится до уровня фактической себестоимости путем отражения калькуляционных разниц. В дальнейшем в процессе использования стоимость животных основного молочного стада не пересматривается.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности животные основного молочного стада не являются основными средствами. Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», животные основного молочного стада являются биологическими активами, и в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. При этом под справедливой стоимостью понимается сумма, на которую может быть обменян актив или урегулировано обязательство в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами [1].

Самым надежным способом определения справедливой стоимости актива является цена биологического актива на активном рынке.

Активный рынок это рынок, на котором выполняются все перечисленные условия: обращающиеся на этом рынке товары являются однородными; желающие совершить сделку покупатели и продавцы обычно могут быть найдены в любое время; и информация о ценах является общедоступной.

При отсутствии активного рынка предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:

- цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- рыночные цены на подобные активы;
- соответствующие отраслевые показатели (например, стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса).

МСФО (IAS) 41 допускает, что для большинства биологических активов справедливая стоимость может быть надежно определена. Однако это предположение можно опровергнуть в части тех биологических акти-

вов, которые отражены в финансовой отчетности, но не имеют определенной рыночной цены на активном рынке и для которых методы определения достоверной предполагаемой справедливой стоимости являются неподходящими. В таком случае, актив оценивается по себестоимости за минусом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения до тех пор, пока справедливая стоимость не сможет быть надежно оценена. Как только появится возможность определить справедливую стоимость с достаточной достоверностью, организации следует сразу же перейти к оценке по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых бытовых расходов.

Следует учитывать и то, что изменение справедливой стоимости биологического актива, в том числе животных основного молочного стада, может быть связано с изменениями как физических свойств (рост и т.д.), так и внешними факторами (рыночной ценой), а поэтому в соответствии с МСФО (IAS) 41 стоимость животных должна по состоянию на каждую отчетную дату пересматриваться.

Заключение. Таким образом, проанализировав и сравнив оценку животных основного молочного стада по МСФО (IAS) 41 с оценкой согласно законодательству Республики Беларусь можно сделать вывод о том, что принятые методики оценки значительно отличаются. Также следует отметить, что животные основного молочного стада являются основными средствами и в бухгалтерском балансе отражаются по первоначальной стоимости, по которой они были приняты к учету т.к. они не переоцениваются и предприятиям Республики Беларусь разрешено по данному виду основных средств амортизацию не начислять. Такой порядок оценки животных недостоверно отражает стоимость продуктивного скота и поэтому необходимо уделить внимание данному вопросу и предусмотреть в нормативных актах Республики Беларусь использование для оценки животных справедливую стоимость, за которую следует принимать минимальные закупочные цены.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.finotchet.ru/standard.htmlid. – Дата доступа: 27.03.2017.

2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь. 30 апреля 2012 г. № 26 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

3. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Совмина Респ. Беларусь и Нац. Банка Респ. Беларусь, 19.08.2016 г., № 657/20 : с изм. и доп. от 30.12.2016 г., № 1119/35 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2017.

УДК 336.1:006.032

Хромченко А. А. – студентка

ПРОБЛЕМЫ КЛАССИФИКАЦИИ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ В Связи С ПЕРЕХОДОМ НА МСФО

в р л о м д к н – Сидоренкова А. Г. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Субъекты хозяйствования Республики Беларусь, как участники интеграционных процессов, заинтересованы в получении полной и достоверной информации о финансовых инструментах сторон. В связи с этим, возникает необходимость выработки государствами-членами интеграционного объединения, унифицированных подходов к учету и раскрытию в финансовой отчетности информации о финансовых инструментах.

Цель работы – исследовать подходы к классификации финансовых инструментов по МСФО.

Материалы и методика исследования. Проведен сравнительный анализ подходов классификации финансовых инструментов по МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Результаты исследования и их обсуждение. Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другого. В соответствии с международными стандартами финансовые инструменты разделяются на финансовые активы и финансовые обязательства.

Финансовый актив – это актив, являющийся денежными средствами; долевым инструментом другого предприятия; правом, обусловленным договором, получить денежные средства, иной финансовый актив от другого предприятия или обменяться финансовыми активами и финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях потенциально выгодных для предприятия; договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов.

Финансовые обязательства – любые обязательства, представляющие собой договорное обязательство о предоставлении денежных средств или другого финансового актива другой компании, или о обмене финансового актива или финансового обязательства с другой компанией по условиям, которые будут потенциально невыгодными для компании, а также договор, расчеты по которому могут быть произведены собственными долевыми инструментами компании.

Для целей оценки стандарт МСФО (IAS) 39 классифицирует все финансовые активы в четыре категории:

- 1) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- 2) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- 3) кредиты и дебиторская задолженность;
- 4) инвестиции, удерживаемые до погашения.

Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток имеют 2 подкатегории.

Первая подкатегория включает любые финансовые активы, определяемые при первоначальном признании как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Вторая подкатегория включает: финансовые активы, приобретаемые или предназначенные для продажи в скором будущем; займы и дебиторская задолженность; финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами; инвестиции, удерживаемые до погашения; финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами; финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи; любые производные финансовые активы, определяемые при первоначальном признании как имеющиеся в наличии для продажи.

Классификация финансовых обязательств по МСФО (IAS) 39 выделяет 2 категории финансовых обязательств:

- 1) финансовые обязательства, оцениваемые через прибыль или убыток по справедливой стоимости;
- 2) прочие финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента.

Финансовые обязательства, оцениваемые через прибыль или убыток по справедливой стоимости, подразделяются на следующие категории: обязательства, отнесенные в данную категорию, при первоначальном признании; финансовое обязательство, которое определено как предназначенное для торговли.

По МСФО (IFRS) 7 в балансе разбивка финансовых инструментов осуществляется по следующим категориям: финансовые активы или обязательства, учитываемые по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на финансовый результат; инвестиции, удерживаемые до погашения; ссуды и дебиторская задолженность; финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи; финансовые обязательства, учитываемые по амортизируемой стоимости.

МСФО (IAS) 32 выделяет понятия: долевого инструмента и инструмента с правом обратной продажи. Долевой инструмент – это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств. Инструмент с правом обратной продажи – это финансовый инструмент, дающий владельцу

право продать инструмент обратно его эмитенту за денежные средства или другие финансовые активы, или который автоматически возвращается его владельцу при возникновении неопределенного события в будущем, смерти или ухода на пенсию владельца инструмента.

МСФО (IFRS) 9 выделяет простые (первичные) и производные финансовые инструменты. Простые – это традиционные финансовые инструменты, не являющиеся производными. Производные – это финансовые инструменты, чья стоимость меняется в зависимости от колебаний базисной переменной (ставки процента, индекса цен, валютных курсов).

Для более детального раскрытия информации о финансовых инструментах в отчетности мы рекомендуем выделять дополнительные классификационные группы:

1). по видам финансовых рынков: инструменты фондового рынка (акция, облигация, казначейские обязательства государства, вексель, инвестиционный сертификат); инструменты кредитного рынка – деньги и расчетные документы (чеки, аккредитивы, векселя), которые обращаются на денежном рынке; инструменты валютного рынка (расчетные валютные документ; валюта; отдельные виды ценных бумаг); инструменты страхового рынка (контракты на конкретные виды страховых услуг; договоры перестрахования, используемые при формировании); финансовых взаимоотношений между страховыми компаниями).

2). по виду обращения: краткосрочные финансовые инструменты (менее 1 года); долгосрочные финансовые инструменты; бессрочные финансовые инструменты.

3). по гарантированности уровня доходности: финансовые инструменты с фиксированным доходом; финансовые инструменты с неопределенным доходом (простые акции, инвестиционные сертификаты).

4). по уровню риска: безрисковые финансовые инструменты (краткосрочные ценные бумаги, золото); финансовые инструменты с низким уровнем риска; финансовые инструменты с умеренным уровнем риска; финансовые инструменты с высоким уровнем риска; с очень высоким уровнем риска (акции венчурных компаний).

Заключение. Классификация финансовых инструментов позволит уменьшить несоответствие в их оценке и признании, осуществлять инвестиционную стратегию, применять инструмент хеджирования.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алешкевич, О. П. Международные стандарты финансовой отчетности – Минск: Информпресс, 2013. – 92 с.
2. Финансовые инструменты [Электронный ресурс] // Центр Управления Финансами. – Режим доступа: <http://center-yf.ru/data/economy/Finansovye-instrumenty.php>. – Дата доступа: 21.03.2017.

УДК 657:006.3

**Чернухо К. В. – ^р ^м
ОСНОВНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ,
КЛАССИФИКАЦИЯ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**

в р л о м д к н – Тарасенко А. Л. – в к р

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

Введение. Каждое государство вправе устанавливать свои правила в области учета и формировать независимую политику в области бухгалтерского учета, поэтому в мировом сообществе возникло множество различных систем бухгалтерского учета, подвергшихся влиянию разнообразных факторов, основанных на разнообразных традициях, которое имеют свои истоки. Собственную систему бухгалтерского учета можно назвать одним из проявлений национальной независимости и воплощением характерных черт.

Цель работы – рассмотреть классификацию международных систем учета, проанализировать их отличия и сходства.

Материалы и методика исследования. Источниками для получения информации послужили учебники, нормативные акты Республики Беларусь.

Результаты исследования и их обсуждения. Факторы, оказывающие воздействие на формирование системы бухгалтерского учёта взаимосвязаны, в странах с похожими социально-экономическими условиями принципы учёта имеют много общего. Наиболее распространённая классификация моделей бухгалтерского учёта основана на правовой системе и различном влиянии инфляционных процессов. В странах общего или прецедентного права (Англия, США) законодательство построено на судебных решениях, которые регулируют конкретные отношения и образуют единую систему права. Учётные стандарты определяются в основном различными неправительственными профессиональными ассоциациями бухгалтеров. В других странах (континентальная Европа, Япония) исторической основой законодательства являются материальные нормы римского права, где основной источник права – закон. Правовые нормы регулируют общий круг отношений; частное право кодифицировано и подразделяется на гражданское и торговое. В отличие от первой группы стран данная правовая система жестко и детально регламентирует правила ведения бухгалтерского учёта.

Несмотря на то, что в мире не существует двух стран с абсолютно похожими системами бухгалтерского учета, выделяют 3 основные модели бухгалтерского учёта: англо-американская, континентальная (европейская), южно-американская.

Англо-американская модель ориентирует отчетность на инвесторов и кредиторов банка. Система финансового учета базируется на общепринятых учетных принципах – GAAP. Их разработкой занимаются: Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров-аудиторов, Совет по стандартам финансового учета и др. Данной модели придерживаются Великобритания, США, Австралия, Канада, Кипр и другие страны.

Континентальная (европейская) модель объединяет национальные учетные системы стран Европы и Японии. Особенности модели: отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других органов государственной власти; обязательное применение плана счетов. Практика учета в этих странах существенно отличается друг от друга. Данной модели придерживаются Япония, Франция, Швейцария, Австралия и другие страны. Таким образом, континентальная модель основывается на государственной методологии.

Южно-американская модель ориентирована на налоговые государственные интересы, в связи с чем бухгалтерский учет законодательно унифицирован. Особенность – раскрытие методологии бухгалтерского учета в условиях инфляции. Предполагается, что влияние инфляции невелико и хозяйственные операции (реализация, производство затрат, приобретение финансовых активов) отражаются по ценам на момент сделки. Используется в странах Южной Америки (Аргентина, Боливия, Бразилия, Чили, Уругвай).

Различают следующие учетные стандарты: национальные, региональные, международные учетные стандарты.

Национальные учетные стандарты разрабатываются каждой страной самостоятельно. Область их применения ограничена страновыми рамками. Однако в силу ряда экономических причин некоторые национальные стандарты приобрели мировое значение. Например, американские стандарты GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) в силу развитости финансовых рынков играют важную роль в международной бухгалтерской практике. Многие иностранные компании, стремящиеся выйти на американский рынок капитала, составляют отчетность в соответствии с американскими стандартами. Американские стандарты оказали сильное влияние на международные стандарты финансовой отчетности.

Региональные, например, стран-членов ЕЭС, Федерация европейских бухгалтеров-экспертов издает директивы ЕС. Например, требования европейских Директив, которые носят обязательный характер (т. е. характер закона), включены в национальное законодательство стран-членов ЕС и таким образом оказывают влияние на практику финансового учета отдельных стран. Региональные организации существуют также в Африке, Южной Америке, странах Тихоокеанского региона.

В международной модели стандарты финансовой отчетности действительно имеют международное значение, объединяя опыт многих стран. Несмотря на рекомендательный характер, они используются компаниями различных стран для составления финансовой отчетности. Некоторые страны применяют международные стандарты в качестве основы для разработки национальных стандартов. Отсюда, одновременно с развитием региональной глобализации с 1973 г. берут начало международные стандарты учета (IFRS). Ведущие страны в области международных стандартов – это США и Великобритания.

Международные стандарты финансовой отчетности можно условно разделить на три части: 1) концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности; 2) собственно стандарты; 3) интерпретации стандартов.

Концептуальные основы определяют принципы (концепции), в соответствии с которыми должна быть составлена финансовая отчетность предприятий. Они служат теоретической основой существующих и разрабатываемых стандартов и их интерпретаций и представляют собой руководство для решения учетных проблем, не специфицированных действующими стандартами.

Заключение. Внедрение МСФО в Республике Беларусь является одним из элементов международной привлекательности как предприятия, так и экономики страны в целом. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» МСФО вводится в действие в качестве технических нормативных правовых актов Совета Министров Республики Беларусь [3]. Национальные стандарты Республики Беларусь разрабатываются на основе международных национальных стандартов. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности – это нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности. В настоящее время большинство организаций приходит к необходимости использования МСФО. Это обусловлено потребностью организации в предоставлении данных бухгалтерского учета инвестору с целью получения иностранных инвестиций, развитием бизнеса.

ЛИТЕРАТУРА

1. Министерство финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter_standards/bd84b62d9f54295b.html. Дата доступа: 22.03.2017 г.
2. Миславская, Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2016. – 372 с.
3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 (в ред. от 04.06.2015 г. № 268-3) // Бизнес-инфо : аналит. Правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016.

УДК 636.085.16:006.032:35.073.52

Шумейко Е. В.

р. мв

БИОЛОГИЧЕСКИЕ АКТИВЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ ПО МСФО

в р л о м д к н – Сидоренкова А. Г. во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

С утверждением в 2001 году МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», появляется новый термин – биологические активы.

Биологические активы – это живущие животные или растения, применяемые для сельскохозяйственной деятельности.

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», сельскохозяйственная деятельность – это осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

В стандарте отмечается, что сельскохозяйственная деятельность включает различные виды деятельности, такие как животноводство, лесное хозяйство, растениеводство (сбор урожая один раз в год или многократно в течение года, выращивание садов и насаждений, цветководство), культивирование водных биоресурсов, включая рыбоводство [2].

Сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Стандарт устанавливает порядок отражения биологических активов в период их роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции.

Есть растения определенной категории – «плодовые культуры», которые используются ради сбора урожая в течение нескольких периодов. После достижения стадии зрелости растения уже не проходят биологической трансформации, существенной в плане принесения будущих экономических выгод. Единственная экономическая выгода после наступления этого момента – сельскохозяйственный продукт, который растение производит. Плодоносные растения такого вида учитываются как основные средства в стандарте МСФО (IAS) 16 «Основные средства», потому что каждый урожайный период по сути очень близок производственному циклу. При этом учет урожая, приносимого плодоносными растениями, по-прежнему регулируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». В примечаниях к отчетности должна содержаться количественная информация о биологических активах по их видам и группам.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» выделяет следующие признаки классификации биологических активов[2].

Таблица 1. – **Признаки классификации биологических активов**

Классификационный признак	Группа
По зрелости	Зрелые
	Незрелые
По возможности многократного получения сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов	Плодоносящие
	Потребляемые

К зрелым биологическим активам относятся биологические активы, которые достигли такого возраста, при котором они способны давать сельскохозяйственную продукцию или использоваться по иному назначению в соответствии с технологией сельскохозяйственного производства.

У незрелых биологических активов операционный цикл создания также превышает 12 месяцев, однако эти биологические активы еще не могут давать сельскохозяйственную продукцию.

Плодоносящие биологические активы – это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми.

Под потребляемыми биологическими активами понимают те активы, которые будут получены в качестве сельскохозяйственной продукции или проданы в качестве биологических активов [1].

В настоящее время в белорусском законодательстве имеются существенные расхождения в классификации биологических активов по сравнению с МСФО. Данные аспекты учета регулируются Инструкцией от 30.04.2012 г. № 26 «По бухгалтерскому учету основных средств», Методическими указаниями по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции от 14.08.2007 г. № 363.

В соответствии с нормативными актами Республики Беларусь учет биологических активов должен вестись в количественном и стоимостном выражении по каждому их виду в разрезе классификационных групп. К долгосрочным биологическим активам относятся многолетние насаждения, продуктивный и рабочий скот, которые группируются по видам активов. К однолетним биологическим активам относятся животные на выращивании и откорме. Их выделяют в отдельные категории биологических активов по видам и половозрастным группам.

В целях обеспечения методологической базы признания и отражения биологических активов в бухгалтерской отчетности многими учеными предлагаются другие классификационные признаки: по группам, в зависимости от прав собственности, в зависимости от источников

возникновения, в зависимости от назначения выращивания, по продолжительности периода использования и получения сельхозпродукции и дополнительных биологических активов.



Использование дополнительных признаков классификации позволит усовершенствовать систему управления биологическими активами, вести более точный бухгалтерский учет и формировать наиболее полную и точную финансовую отчетность.

ЛИТЕРАТУРА

1. Акашева, В. В. Особенности учета биологических активов / В. В. Акашева, Ю. В. Трунтаева // Молодой ученый. – 2013. – № 2. – С. 106–108.
2. МСФО (IAS) 41 [Электронный ресурс] / Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство». – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-41-Selskoehozyajstvo-.pdf>. – Дата доступа: 19.03.2017.

**Секция 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК**

УДК 339.543.622

Власова С. В. – *р л в*

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ТАМОЖЕННОГО АУДИТА И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

в р л о м д к н Прокопова А. Д. в к р

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

Введение. Анализируя международный опыт таможенного контроля после выпуска товаров, можно прийти к выводу, что таможенный контроль в зарубежных таможенных службах реализуется в форме таможенного аудита (таможенного контроля с использованием методов аудита).

Цель исследования – изучить международный опыт таможенного аудита и пути совершенствования законодательства таможенного союза.

Материалы и методика исследований. При решении поставленных задач применялись следующие методы: диалектический метод познания, монографический.

Результаты исследования и их обсуждение. Таможенный аудит представляет собой проверку данных бухгалтерского учета импортера после выпуска товара с данными, заявленными при таможенном оформлении товара. Основная цель проведения таможенного аудита – сокращение таможенных процедур для добросовестных участников внешнеэкономических отношений, сокращение потери от издержек при таможенном оформлении.

Таможенный аудит – это новая услуга, которая предусматривает все возможные риски, с которыми может столкнуться участник внешнеэкономической деятельности при совершении таможенных операций и при прохождении таможенного контроля.

Первоначально в Руководстве у Всемирной таможенной организации (далее – ВТО) был закреплен термин «таможенный контроль с использованием методов аудита».

Таможенный аудит включает в себя следующие этапы:

1 этап: определение направленности аудиторской деятельности.

В большинстве развитых стран уже накоплен опыт применения методов аудита, например, в Евросоюзе определили основные направления «таможенного контроля после очистки», основанные на статистике правонарушений и системы управления рисками (СУР): аудит тарифной классификации товаров, аудит происхождения товаров;

– проверка полноты и своевременности уплаты особых пошлин;

– анализ точности и расчета таможенной стоимости (с учетом факторов, повышающих таможенную стоимость);

- контроль выпущенных товаров, в соответствии с процедурами, свободная таможенная зона, реимпорт (аудит соответствия конкретным условиям);
- аудит импортеров текстильных изделий, одежды, и обуви; аудит крупных импортеров;
- аудит экспорта/реэкспорта;
- проверка хозяйствующих субъектов, имеющих упрощенные процедуры таможенного оформления [2].

2 этап: отбор участников ВЭД. Процесс отбора участников ВЭД эффективно работает в таможенной службе Японии, поэтому данный этап будет рассмотрен на примере данной страны. Отбор участников ВЭД для целей проведения аудита осуществляется таможенными службами с использованием системы управления рисками (СУР) [1].

Анализируя мировой опыт, можно прийти к выводу, что такой отбор осуществляется на основе заданных критериев риска. Таможенная служба Японии осуществляет таможенный контроль на основе методов аудита тех участников ВЭД (импортеров), которые уплатили таможенные пошлины на сумму 1 млн иен и более – так называемые «контролируемые импортеры» [1].

На втором этапе, согласно собранной информации расставляются приоритеты между участниками ВЭД, указанные в списке.

На третьем – составление плана аудита. В начале месяца формируется окончательный список участников ВЭД, которых собираются проверить в следующем месяце, и определяется вид аудита (генеральный или упрощенный), время проведения и распределяется участок работы. В ЕС отмечают, что каждый год необходимо осуществлять «таможенный контроль после очистки» в отношении хотя бы 5 % участников ВЭД [5].

4 этап: проведение таможенного аудита:

1). исследуется деятельность участника ВЭД через его профиль риска: организационная структура риска: организационная структура, объем импорта, объем таможенных платежей, таможенная стоимость и т. д.;

2). проверяется и оценивается система внутреннего контроля и бухгалтерского учета, особое внимание уделяется: системам процедуры покупки и продажи товаров, бухгалтерские книги участника ВЭД, коммерческие счета, платежные документы;

3). проверяется достоверность заявленной таможенной стоимости: изучение документов, связанных со сделкой и подтверждение их подлинности; сравнение договоров купли-продажи, платежных документов, инвойсов, определение условий поставки [4].

5 этап: завершение таможенного контроля. На данном этапе оформляется отчет, в котором фиксируются результаты проверок. Отчет

отправляется участнику ВЭД и вышестоящему органу для принятия решения.

6 этап: проведение оценки соблюдения и контроль исполнения. Данные, полученные после проведения таможенных проверок, должны быть основой для категорирования участников ВЭД [5].

Этапы алгоритма таможенного контроля с использованием методов аудита в зарубежных странах отличаются от современного алгоритма таможенной проверки в Таможенном союзе. Кроме того, таможенная проверка не предполагает использование методов, стандартов аудиторской деятельности. Таможенные службы мира уже несколько лет не используют термин «таможенный контроль с использованием методов аудита», широкое распространение получили термины «таможенный аудит», «посттаможенный аудит», «аудит после очистки» [3].

Согласно европейской терминологии, таможенный аудит – это деятельность, направленная на предотвращение и выявление нарушений таможенного законодательства с целью определения суммы недоимки или излишне уплаченной суммы [6].

Таким образом, анализ данного исследования показал, что таможенный контроль после выпуска товаров в зарубежных таможенных службах проводится в форме таможенного аудита.

Заключение. Опыт зарубежных государств говорит о необходимости развития, систематизации и активного внедрения таможенного аудита в таможенное законодательство Таможенного союза.

В настоящее время развитие таможенного аудита является одним из приоритетных направлений совершенствования таможенного законодательства и инструментов усиления контроля за перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза.

ЛИТЕРАТУРА

1. Одинцова, Н. И. Цифры и факты / Н. И. Одинцова // Журнал Таможня. – 2013. – № 17. – 87с.
2. Таможенное право: учеб. пособие / отв. ред. О. Ю. Бакаева. – 2-е изд., пересмотр. - М.: Норма: ИНФРА-М, – 2012. – 223 с.
3. Толстая, С. Б. Таможенный контроль после выпуска товаров и аудит внешнеэкономической деятельности предприятия (таможенный аспект): сравнительный анализ/ С. Б. Толстая // Право и Экономика. – 2013. – № 1. – С.45-48.
4. Халипов, С. В. Проблемы о таможенном деле международным стандартам в сфере таможенного регулирования: дисс. канд. юридич. Наук / С. В. Халипов. – Москва, – 2011. – 221 с.
5. Шашкина, А. Н. Сравнительно-правовой анализ зарубежного опыта применения таможенного контроля после выпуска товаров / А. Н. Шашкина // Вестник Российской таможенной академии. – 2014. – № 2. – С. 131.
6. Шерстобитов, В. Ю. Совершенствование административно-правового регулирования деятельности таможенных представителей / В. Ю. Шерстобитов. – Москва, – 2014. – 131с.

УДК 657:339.9

**Ермолицкая О. В. – р м
ОСОБЕННОСТИ ПОСТРОЕНИЯ УЧЕТНОЙ
ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ
ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

в р л о м д к н Тарасенко А. Л. в к р

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Введение. Кроме производственно-хозяйственной деятельности внутри Беларуси, каждая организация может осуществлять и внешнеэкономическую деятельность, которая требует отражения на определенных счетах бухгалтерского учета.

Организация и ведение бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности должно соответствовать нормативным и правовым актам Республики Беларусь, относящимся к этой сфере. Основным локальным документом коммерческой организации, который определяет систему организации бухгалтерского учета и учитывает особенности внешнеэкономической деятельности, является учетная политика, которую разрабатывают для целей бухгалтерского и налогового учета.

Цель работы – рассмотреть особенности формирования и построения учетной политики для целей бухгалтерского учета организаций-участников внешнеэкономической деятельности.

Материалы и методика исследований. В данной статье использованы учебные пособия и методические указания отечественных и зарубежных авторов, а также нормативно-правовые акты Республики Беларусь.

Результаты исследования и их обсуждение. Понятие учетной политики определено ст. 6 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. № 57-З (далее – Закон № 57-З). Согласно ему, учетная политика – это совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией – первичного наблюдения, стоимости измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности главный бухгалтер организации должен предусмотреть в учетной политике те её элементы, которые позволяли бы полно и точно отразить особенности этой деятельности в бухгалтерском учёте операций, связанных с экспортом, импортом, инвентаризационной деятельностью.

Приступая к разработке учётной политики, необходимо учесть основные допущения и требования, её определяющие (допущение временной определённости фактов хозяйственной деятельности; имущественной обособленности предприятия; непрерывности деятельности организации; последовательности применения учётной политики).

При разработке учетной политики предполагается имущественная непрерывность и обособленность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временная определенность фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика должна отвечать требованиям полноты, осмтрительности, приоритета содержания перед формой, рациональности. На формирование учетной политики влияет объем бухгалтерской информации для целей налогообложения, отчетности, управления и контроля хозяйственной деятельности организации и сроки ее сдачи.

Современные способы ведения учета внешнеэкономических операций, включая его компьютеризацию, не дают полной аналитической детализированной информации об экспортно-импортных операциях по их видам. Действующие бухгалтерские регистры не позволяют в полной мере контролировать и формировать учетные показатели в процессе совершения внешнеторговых операций на всех этапах.

Также следует отметить, что в учетной политике организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, зачастую не уделяется должного внимания элементам учета внешнеторговых операций.

Например, в учетной политике не полностью раскрываются ее организационный, технический, методический и налоговый аспекты. При разработке этого локального документа необходимо формирование дополнительных элементов учетной политики организации, учитывающих специфику деятельности для управления внешнеэкономическими операциями [1].

На наш взгляд, в учетной политике организации для учета внешнеторговых операций должен быть утвержден рабочий план счетов, применение которого позволило бы получать всю необходимую информацию для осуществления контроля, обобщения, анализа и своевременного принятия правильных управленческих решений. В основу плана счетов должны быть положены экономические особенности учитываемых объектов (валютных средств, экспортных и импортных товаров, международных расчетов, кредитов), характер их участия в бухгалтерском учете. Рабочий план счетов организации следует разработать таким образом, чтобы обеспечить обособленную группировку данных по внешнеэкономическим операциям. При формировании учетной политики следует уделить разработке графика документооборота по внешнеторговым операциям.

Вся совокупность документов по внешнеэкономическим операциям может быть разделена на три группы:

коммерческие документы – инвойс (накладные, коносаменты, акты, сертификаты);

таможенные документы – грузовая таможенная декларация, декларация таможенной стоимости;

документы валютного регулирования и контроля (распоряжения, уведомления, паспорта сделок и др.)

В том случае, когда организация для оформления операций применяет нетиповые формы документов, она должна утвердить их в приложении к учетной политике организации. К таковым можно отнести акты о выполненных работах или оказанных услугах.

В учетной политике необходимо описать формы и методы заполнения первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета для экспортно-импортных операций [2].

Учетная политика организации-импортера должна содержать детальное описание применяемых способов оценки импортируемых материальных ценностей, отражая перечисленные показатели за максимально возможный период (пять лет).

При разработке рабочего плана счетов необходимо выделить на отдельных субсчетах учет внешнеторговых операций по их видам.

Так, например, на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» сформировать субсчет «Формирование импортной стоимости материалов». На этом субсчете по партиям аккумулируются все затраты, связанные с приобретением импортных материалов. Его применение позволит принимать к учету поступившие материалы по учетным ценам, списывая возникшие отклонения на соответствующие счета бухгалтерского учета.

Заключение. Таким образом, составление учетной политики является трудоемким процессом, имеющим строгое соблюдение всех этапов и действующего законодательства. Поэтому составление учетной политики организации должно соответствовать особенностям бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности экономического субъекта. Возможность выбора оптимального варианта из регламентированных альтернативных способов учета, разработка экономическим субъектом соответствующих методов оценки и анализа, а также применение норм гражданского права позволят с помощью учетной политики создать своеобразную систему бухгалтерского и налогового учета в коммерческой организации, учитывающей потребности пользователей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Проблемы формирования учетной политики сельскохозяйственных организаций: Монография / Л. И. Хоружий, И. Ц. Доржиева, А. Н. Гомбоева, И. Б. Цыренова. – Улан-Удэ: Изд-во БГСХА им. В. Р. Филиппова, 2009. – 192 с.

2. Постникова, Л. В. Отражение внешнеэкономических операций в учетной политике организаций / Л. В. Постникова / [Электронный ресурс] / Экономика, управление и учет на предприятии. – Режим доступа: [file:///C:/Users/mag/Downloads/otrazhenie-vneshneekon omicheskikh-operatsiy-v-uchetnoy-politike-organizatsiy.pdf](file:///C:/Users/mag/Downloads/otrazhenie-vneshneekon%20omicheskikh-operatsiy-v-uchetnoy-politike-organizatsiy.pdf). – Дата доступа: 26.12.2016.

УДК 632.145

**Запрудская А. В. – р л в
ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ
ОРГАНИЗАЦИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА,
ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКУЮ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

в р л о м д к н Гусарова Т. В. во к л е о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Учетная политика представляет собой принятую организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет и налогообложение предпринимательской деятельности, предписывают выбор различных вариантов методологии учета.

При формировании учетной политики организации необходимо учитывать особенности, возникающие в связи с осуществлением внешнеэкономической деятельности [1].

Цель работы – изучить особенности формирования учетной политики для организаций агропромышленного комплекса, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

Материалы и методика исследования. Исследование проводилось методами обобщения и анализа. При написании статьи применялись нормативные и законодательные акты.

Результаты исследования. Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета» (далее – Постановление № 80) устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организации. Понятие организации приведено в статье 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. (с дополнениями и изменениями от 4 июня 2015 г. № 268-З) [3].

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе Постановления № 80 и утверждается руководителем организации.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности главный бухгалтер организации должен предусмотреть в учетной политике те

её элементы, которые позволяли бы полно и точно отразить особенности этой деятельности в бухгалтерском учёте операций, связанных с экспортом, импортом и инвестиционной деятельностью.

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Учетная политика организации должна соответствовать требованиям полноты, осмтрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Вновь создаваемая организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с Постановлением № 80 до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации.

Проведенное исследование учетных политик организаций, которые осуществляют внешнеэкономическую деятельность, показало, что в них не уделяется должного внимания элементам учета внешнеторговых операций.

Например, в учетной политике не полностью раскрываются ее организационный, технический, методический и налоговый аспекты. Отсутствует информация, конкретизирующая учет стоимости импортных товаров, что может привести к недостоверности формирования финансовых результатов, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

При разработке этого локального документа необходимо формирование дополнительных элементов учетной политики организации, учитывающих специфику деятельности для управления внешнеэкономическими операциями.

Для учета внешнеторговых операций в учетной политике организации должен быть утвержден рабочий план счетов, применение которого позволило бы получать всю необходимую информацию для осуществления контроля, обобщения, анализа и своевременного принятия правильных управленческих решений.

В основу плана счетов должны быть положены экономические особенности учитываемых объектов (валютных средств, экспортных и импортных товаров, международных расчетов, кредитов), характер их участия в бухгалтерском учете.

Рабочий план счетов организации разрабатывается таким образом, чтобы обеспечить обособленную группировку данных по внешнеэкономическим операциям. Из нескольких методов учета, предусмотрен-

ных законодательством, организация имеет право выбрать один и закрепит его в учетной политике.

В учетной политике организации необходимо описать формы и методы заполнения первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета для экспортно-импортных операций: на дату совершения операции в иностранной валюте; на дату составления бухгалтерской отчетности; по мере изменения курсов иностранных валют.

Активы и обязательства зарубежных филиалов (представительств) организации, как правило, учитываются в валюте страны места нахождения. Для составления бухгалтерской отчетности организации (включая данные по всем подразделениям), активы и обязательства зарубежных филиалов (представительств) также подлежат пересчету.

Важным моментом в бухгалтерском учете экспортных операций является своевременность отражения выручки в бухгалтерском и налоговом учете. В обоих случаях это происходит в момент перехода права собственности на товар с одновременным отражением дохода в виде дебиторской задолженности иностранного покупателя.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях: реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования) организации; изменения законодательства Республики Беларусь; изменения условий деятельности. Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации [2].

Заключение. Понятие и явление учетной политики тесно связано с действующим, но меняющимся законодательством. Грамотное обоснование положения учетной политики зависит от знания действующей нормативной базы, приближения к международным стандартам.

Как и любое новое явление, учетная политика не обходится без определенных проблем. При реализации учетной политики возникают вопросы, ответы на некоторые из них можно найти в нормативных документах и актах, международном опыте ведения бухгалтерского учета и аудита.

ЛИТЕРАТУРА

1. Толмачёв, И. А. Все о малом предпринимательстве: учебник / И. А. Толмачёв. – М.: ГроссМедиаФерлаг, 2010. – 408 с.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3 (с изм. доп. от 04.06.2015 г. № 268-3) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2014. – 5/39657.
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 10.12.2013 г. № 80 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012. – 8/26697.

УДК 339.5

**Исаченкова В. П. – *р мв*
ВСЕМИРНАЯ ТОРГОВАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ (ВТО);
ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ И РОЛЬ ВО ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРАН**

в р л о м д к н Тарасенко А. Л. в к р
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Введение. Международная торговля – это обмен товарами и услугами между разными странами, связанный со всеобщей интернационализацией хозяйственной жизни и интенсификацией международного разделения труда в условиях научно-технической революции.

Цель работы – выявить задачи, функции и принципы ВТО, изучить ее структуру.

Материалы и методика исследований. Научную базу исследований составили: научно-информационные журналы по теме исследования, статьи, интернет ресурсы, использованы аналитический и сравнительный методы.

Результаты исследования и их обсуждение. Всемирная торговая организация (далее ВТО), (World Trade Organization – WTO) – международная экономическая организация, регулирующая правила международной торговли согласно принципам либерализма.

Помимо торговли товарами она регулирует также торговлю услугами и торговые аспекты прав интеллектуальной собственности. ВТО имеет юридический статус специализированного учреждения системы ООН.

Официальная дата создания ВТО – 1 января 1995 года.

Главная задача ВТО – содействовать беспрепятственной международной торговле. В настоящее время считают, что мировая торговая система должна соответствовать следующим пяти принципам:

- 1). отсутствие дискриминации в торговле;
- 2). снижение торговых (протекционистских) барьеров;
- 3). стабильность и предсказуемость условий торговли;
- 4). стимулирование соревновательности в международной торговле;
- 5). льготы в международной торговле для менее развитых государств [1].

Основные функции ВТО:

- контроль за выполнением требований базовых соглашений ВТО;
- создание условий для переговоров между странами-участницами ВТО по поводу внешнеэкономических отношений;
- урегулирование споров между государствами по проблемам внешнеэкономической торговой политики;

- контроль за политикой государств-членов ВТО в области международной торговли;
- оказание помощи развивающимся странам;
- сотрудничество с другими международными организациями.

Путём снижения импортных таможенных пошлин, ГАТТ положило начало либерализации торговли товарами. Сегодня правила многосторонних торговых соглашений ГАТТ/ВТО используются как основа регулирования экспортно-импортных взаимоотношений более 150 стран.

Практика международных экономических конфликтов показала, что спорные вопросы лучше всего решать в установленном ВТО порядке, основанном на взаимно согласованной юридической базе и обеспечивающим сторонам равные права и возможности. Именно с этой целью в тексты соглашений, подписанных в рамках ВТО, обязательно включают пункт о правилах урегулирования споров.

Члены ВТО берут на себя обязательство не предпринимать в одностороннем порядке действий против возможных нарушений правил торговли. Более того, они обязуются разрешать спорные вопросы в рамках многосторонней системы урегулирования споров и подчиняться ее правилам и решениям. Решения по спорным вопросам принимаются всеми государствами-участниками обычно методом консенсуса, что является дополнительным стимулом к укреплению согласия в рядах ВТО.

Органы управления ВТО имеют три иерархических уровня. Стратегические решения на высшем уровне в ВТО принимает Министерская конференция, которая собирается как минимум один раз в два года.

В подчинении Министерской конференции находится Генеральный совет, который отвечает за выполнение текущей работы и собирается несколько раз в год в штаб-квартире в Женеве в составе представителей стран-членов ВТО

Генеральный совет ВТО действует как орган разрешения споров для урегулирования конфликтов, возникающих в связи с выполнением базовых соглашений.

Генеральный совет частично делегирует свои функции трём советам, находящимся на следующем уровне иерархии ВТО:

- Совету по торговле товарами;
- Совету по торговле услугами;
- Совету по торговым аспектам прав интеллектуальной собственности.

Совет по торговле товарами, в свою очередь, руководит деятельностью специализированных комитетов, осуществляющих контроль за соблюдением принципов ВТО и выполнением соглашений ГАТТ (Генеральное соглашение о тарифах и торговле) – 1994 г. в сфере торговли товарами.

Совет по торговле услугами осуществляет контроль за выполнением соглашения ГАТС (Генеральное соглашение о торговле услугами). В его составе находятся Комитет по торговле финансовыми услугами и Рабочая группа по профессиональным услугам.

Совет по торговым аспектам прав интеллектуальной собственности, помимо осуществления контроля за выполнением соглашения ТРИПС (Соглашение по торговым аспектам прав интеллектуальной собственности), также занимается проблемами, связанными с международной торговлей поддельными товарами.

Основные обязанности Секретариата – обеспечивать техническую поддержку различным советам и комитетам ВТО, а также Министерской конференции, оказывать техническое содействие развивающимся странам, проводить анализ мировой торговли и разъяснять положения ВТО общественности и средствам массовой информации.

Развивающиеся страны обладают дешевой, но не слишком квалифицированной рабочей силой. Поэтому государства «третьего мира» могут импортировать в основном традиционные товары – прежде всего ткани и одежду, сельскохозяйственную продукцию.

Развитые страны, защищая свою текстильную промышленность и агробизнес, ограничивают импорт из развивающихся стран, налагая на импортные товары высокие таможенные пошлины. Свои протекционистские меры они обычно обосновывают тем, будто развивающиеся страны применяют политику демпинга.

В свою очередь развитые страны лидируют на рынках высокотехнологичных товаров, и теперь уже развивающиеся страны используют против них меры протекционистской защиты [2].

Заключение. Таким образом, главная задача ВТО – содействовать беспрепятственной международной торговле. Развитые страны, по инициативе которых создана ВТО, полагают, что именно экономическая свобода в международной торговле способствует экономическому росту и повышению экономического благосостояния людей.

Практика международных экономических конфликтов показала, что спорные вопросы лучше всего решать в установленном ВТО порядке, основанном на взаимно согласованной юридической базе и обеспечивающем сторонам равные права и возможности. Именно с этой целью в тексты соглашений, подписанных в рамках ВТО, обязательно включают пункт о правилах урегулирования споров.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международная торговля // Экономика [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.bibliotekar.ru>. – Дата доступа : 01.11.2016.
2. Роль ВТО в регулировании международной торговли // Студопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://studopedia.ru>. – Дата доступа : 01.11.2016.

УДК 339.543

Каминский В. И. –

р

ТАМОЖЕННАЯ ПОЛИТИКА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

в р л о м д к н Куруленко Т. А. *во кле о е во в н*

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Горки, Республика Беларусь

Ни одна страна, какой бы крупной и самообеспеченной важнейшими ресурсами она ни была, не может изолированно существовать в рамках мирового пространства. На протяжении веков народы, активно участвовавшие в международном разделении труда, неизменно выигрывали в развитии экономики и культуры в сравнении с теми, что такой активности не проявляли. Способствовать интегрированию белорусской экономики в мировое хозяйство призвана таможенная политика Республики Беларусь. Как составная часть внешней политики, таможенная политика служит в современных условиях целям обеспечения и реализации внешнеэкономических задач и интересов страны, является одним из активных средств в осуществлении ее внешнеэкономической деятельности.

Осуществление защиты экономического суверенитета и безопасности государства, внутреннего рынка, отечественной торговли и промышленности всегда неразрывно связано с проводимой в стране таможенной политикой, являющейся составной частью как внешней, так и внутренней политикой государства (ч. 1 ст. 1 Таможенного кодекса).

Хотя Таможенный кодекс не дает определения таможенной политики, в общем виде ее можно представить как систему государственных экономических, политических, организационных и иных таможенно-правовых мер, принимаемых государством по регулированию и развитию внешней торговли, защите национальной экономики и решению фискальных задач.

Согласно ст. 1 Таможенного кодекса в Республике Беларусь осуществляется единая таможенная политика, являющаяся составной частью внутренней и внешней политики Республики Беларусь. Основной целью таможенной политики любого государства является обеспечение его экономических интересов, т. е. формирование такого состояния экономики, которое гарантирует достаточный уровень социального, политического и оборонного существования и развития страны, неуязвимость и независимость ее политических интересов по отношению к возможным внешним и внутренним угрозам и воздействиям. Республика Беларусь в этом отношении не является исключением.

Целями таможенной политики Республики Беларусь, сформулированными в п. 2 ст. 1 Таможенного кодекса, являются: обеспечение наиболее эффективного использования инструментов таможенного контроля; участие в реализации торгово-политических задач по защите

белорусского рынка; стимулирование развития национальной экономики; содействие в проведении структурной перестройки и других задач экономической политики Республики Беларусь; иные цели, определяемые Президентом Республики Беларусь, Парламентом Республики Беларусь и Правительством Республики Беларусь.

Таким образом, именно таможенная политика определяет основные цели, задачи и функции таможенного дела в Республике Беларусь. Вполне естественно, что таможенная политика направлена на обеспечение соблюдения собственных интересов государства. В то же время, вступая в международные экономические отношения, государство должно стремиться к балансу интересов, когда каждая сторона этих отношений получала бы максимум выгод, не задевая при этом национальные интересы других стран. Именно поэтому одним из основных средств реализации таможенной политики Республики Беларусь является ее участие в таможенных союзах и иных формах интеграции экономических связей с другими государствами. Интернационализация таможенных отношений, выраженная в заключении союзов и многосторонних соглашений, выработке общих тарифов, согласованных систем описания и кодирования товаров, упрощения и гармонизации таможенных процедур, в создании общей системы безопасности и международных торгово-таможенных организаций, устанавливающих правила и стандарты регулирования внешнеэкономической деятельности, – важное свидетельство того, что таможенная политика является отражением внешнеполитических интересов государства.

Таможенная политика – это система мер, определяющая приоритеты, способы и средства достижения государственных целей в сфере регулирования внешнеэкономической деятельности. В таможенном деле присутствует довольно сложное переплетение экономической, правовой, организационной и нравственно-психологической деятельности. Соответственно этому и таможенная политика характеризуется правовыми, экономическими, организационными и психологическими составляющими (мерами).

Правовую составляющую можно трактовать как комплекс мер или правил регулирования ВЭД посредством законодательной базы и властных полномочий.

Организационная составляющая означает то, что таможенная политика формируется через государственные организации и институты, в которых она разрабатывается, определяется и реализуется. Это, прежде всего, законодательные и исполнительные органы власти, соответствующие министерства и ведомства, разрабатывающие разрешительные или ограничительно-запретные системы по перемещению товаров через таможенную границу и организующие их контроль. В Республике Беларусь таможенное дело относится к ведению Президента, парламента и правительства.

Экономические аспекты таможенной политики связаны с проведением в жизнь внутренней и внешней политики страны, основанной на протекционизме, свободной торговле или на сочетании этих двух направлений.

Современная таможенная политика Беларуси направлена на защиту экономических интересов государства и участников внешнеэкономической деятельности, развитие форм интеграции экономических связей с другими государствами.

Не секрет, что в настоящее время в Беларуси существует приоритет экономических мер государственного регулирования ВЭД. Это связано с переходным состоянием экономики, формированием рыночных отношений, предполагающих свободу экономической деятельности, в том числе и во внешнеэкономической сфере. Отечественное законодательство, обеспечивая эту свободу, вместе с тем регламентирует деятельность хозяйствующих субъектов и граждан-предпринимателей с помощью таможенно-тарифного регулирования ВЭД и мер экономической политики.

Современная таможенная политика в психологическом отношении – область продуманных конфликтно-соглашательских шагов, компромиссов, барьеров, нажимов и уступок. Кроме этого, таможенная политика провозглашает требование высокой культуры управленческой деятельности в системе таможенных органов, выражаемой в нормах служебной этики. Высоко нравственное выполнение своего служебного долга, гуманное отношение к потребителям таможенных услуг – важнейшая характеристика отношений, возникающих в таможенной деятельности.

Все названные составляющие таможенной политики взаимосвязаны и взаимозависимы, поэтому все они одинаково важны и должны иметь равную силу.

Таким образом, таможенная политика является мощным инструментом регулирования внешнеэкономической деятельности и поддержания баланса интересов стран мирового сообщества. Только продуманная и сбалансированная таможенная политика страны может оградить находящуюся сегодня в кризисном состоянии национальную экономику от дальнейшего развала, способствовать созданию условий для ее оживления, оздоровления и последующего подъема.

ЛИТЕРАТУРА

1. Таможенный кодекс Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 4 января 2007 г. № 204-З // Консультант Плюс - Беларусь. [Электронный ресурс]. / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.

2. Мацкевич, В. В. Таможенные отношения. Тексты лекций для студентов экономических специальностей очной и заочной формы обучения / В. В. Мацкевич. – Минск : БГТУ, 2010. – 187 с.

УДК 339.543

Кизилова В. А. — *Д М*

ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ КАК ИНСТРУМЕНТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

в р л о м д к н Тарасенко А. Л. в к р

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Введение. Таможенные платежи являются одним из инструментов реализации таможенной политики Республики Беларусь, составной частью которой выступает установление и применение тарифных и нетарифных методов государственного таможенного регулирования.

Цель работы – рассмотреть ключевые теоретические и практические аспекты в области применения таможенных платежей как основного инструмента государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Материалы и методика исследования. Исследования базируются на изучении и обобщении материала, отражающего систему таможенных платежей. Применялись следующие методы: сопоставление и обобщение.

Результаты исследования и их обсуждение. Использование тарифных мер, в частности, таможенного тарифа в качестве инструмента регулирования внешней торговли играет большое значение для защиты национальных интересов. Данные действия носят экономический характер, а учитывая взаимосвязь тарифных мер, они составляют единый экономический механизм регулирования внешнеэкономической деятельности [1].

Следует отметить, что целью таможенной политики Республики Беларусь является, помимо прочего, обеспечение наиболее эффективного использования методов таможенного контроля и регулирования внешнеэкономической деятельности юридических и физических лиц, участие в реализации торгово-политических задач по защите белорусского рынка, стимулирование развития национальной экономики.

С точки зрения финансового права следует отметить, что таможенные платежи, кроме таможенных пошлин (тарифов), включают в себя налоги и сборы, относящиеся к нетарифным инструментам государственного регулирования внешней торговли. К таможенным платежам относятся установленные законодательством обязательные платежи, взимаемые таможенными органами при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Республики Беларусь. Согласно ст. 242 Таможенного кодекса в Республике Беларусь действуют следующие виды таможенных платежей:

- ввозные таможенные пошлины;
- вывозные таможенные пошлины;

- специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины;
- НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию;
- акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию;
- таможенные сборы.

Таможенная пошлина – это обязательный платеж, взимаемый таможенными органами Республики Беларусь при ввозе товара на таможенную территорию страны и вывозе товара с ее территории, который является неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

С точки зрения права следует отметить, что в Республике Беларусь в настоящее время применяются следующие ставки таможенных пошлин:

- адвалорные, исчисляемые в процентах к таможенной стоимости товаров;
- специфические, исчисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;
- комбинированные, сочетающие оба вышеназванных вида.

Таможенные платежи выполняют две основные функции:

- 1) фискальную, посредством которой они пополняют государственный бюджет;
- 2) функцию экономического регулирования по рационализации товарной структуры ввоза и вывоза товаров, защите экономики от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции и т. д.

В частности, налог на добавленную стоимость в Республике Беларусь был введен с 1992 года, посредством принятия 19 декабря 1991 г. Закона Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость». До августа 1995 года НДС не распространялся на внешнеэкономические операции и взимался только в отношении товаров, произведенных внутри страны. Однако, с 26 августа 1995 года в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 16 августа 1995 г. № 300 «Об уплате налога на добавленную стоимость и акцизов при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь» было введено взимание НДС с импортируемых товаров по ставкам 10 и 20 процентов.

Следует обратить внимание на то, что если применение таможенных пошлин представляет собой основу таможенно-тарифного регулирования, то акцизы и налог на добавленную стоимость входят в состав мер нетарифного регулирования внешней торговли. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что экономическая природа НДС как косвенного налога с точки зрения таможенного права близка экономической природе таможенной пошлины, поскольку они увеличивают продажную цену товара и взимаются при пересечении товарами таможенной границы государства.

В соответствии со ст. 99 Налогового кодекса Республики Беларусь налоговой базой для обложения товаров налогом на добавленную

стоимость является таможенная стоимость таких товаров, которые ввозятся на территорию Республики Беларусь и заявляются в таможенных режимах, требующих его уплаты, к которой добавляются подлежащие уплате таможенные сборы за таможенное оформление, таможенная пошлина, а по подакцизным товарам – также и сумма акциза.

Необходимость уплаты платежей при растаможивании товаров, а также их размер определяются, кроме всего прочего, заявленным таможенным режимом. При этом уплата таможенных пошлин, акцизов и налога на добавленную стоимость является условием установления только двух режимов – свободного обращения и временного ввоза. Все иные таможенные режимы не требуют уплаты таких платежей, за исключением случаев, когда нарушаются условия использования в них товаров [2].

Продолжая рассматривать в качестве конкретного примера налог на добавленную стоимость, отметим, что исчисление НДС, согласно ст. 102 Налогового кодекса производится по следующим налоговым ставкам:

1) 0 % – для отдельных товаров, перечень которых установлен нормативными актами;

2) 10 % – при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 % при их ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь);

3) 20 % – при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь остальных товаров либо при использовании товаров в иных целях, чем те, в связи с которыми они были освобождены от налогообложения [3].

Заключение. Таким образом, неотъемлемой частью (инструментом) обеспечения экономической безопасности Республики Беларусь, с помощью которой осуществляется регулирование внешнеторговых отношений, является применение мер таможенно-тарифного регулирования.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ ВЭД [Электронный ресурс] / Таможенно-тарифные методы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности. – Минск, 2015. – Режим доступа : <http://www.analyzeved.com/>. – Дата доступа : 30.10.2016.

2. БарГУ [Электронный ресурс] / Таможенное дело и таможенная политика Республики Беларусь. – Минск, 2013. – Режим доступа : <http://bargu.by/>. – Дата доступа : 30.10.2016.

3. Фемида [Электронный ресурс] / Налоги и системы налогообложения Республики Беларусь. – Минск, 2014. – Режим доступа : <http://www.femida.by/>. – Дата доступа : 30.10.2016

УДК 339.5(476)

Кириллова А. И. –

**ПРИНЦИПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ НА
СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ**

в р л о м д к н Сидоренкова А. Г. во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Внешнеэкономическая деятельность является важной составляющей национальной экономики. Сегодня ни одно государство в мире не может успешно развиваться без эффективной системы внешнеэкономических отношений, позволяющих интегрироваться в мировое хозяйство.

Первым комплексным актом Республики Беларусь, регулировавшим внешнеэкономическую деятельность, был Закон Республики Беларусь «Об основах внешнеэкономической деятельности Республики Беларусь», принятый 25 октября 1990 года. С 15 июня 2005 года вступил в силу Закон Республики Беларусь от 25 ноября 2004 г. № 347-З «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» (далее Закон № 347-З).

Закон № 347-З определяет правовые основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности, права и обязанности государственных органов Республики Беларусь в области внешнеторговой деятельности в целях обеспечения национальной безопасности Республики Беларусь, в том числе в экономической сфере, стимулирования развития национальной экономики, обеспечения благоприятных условий для внешнеторговой деятельности.

Внешнеторговая деятельность – динамический процесс, который требует постоянного регулирования со стороны государства. Государственное регулирование внешней торговли заключается в создании наиболее благоприятных условий для развития национальной экономики, продвижения отечественных производителей на мировой рынок.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности в Республике Беларусь осуществляется с учетом следующих основных принципов:

- реализации внешнеторговой политики как составной части единой внешней политики Республики Беларусь;
- обеспечения национальной безопасности Республики Беларусь, в том числе в экономической сфере;
- единства таможенной территории Республики Беларусь;
- приоритета экономических мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности;

- невмешательства в частные дела при осуществлении внешнеторговой деятельности, за исключением случаев, когда такое вмешательство осуществляется на основании правовых норм в интересах национальной безопасности, общественного порядка, охраны здоровья населения, защиты нравственности, прав и свобод других лиц;

- обеспечения выполнения обязательств, принятых Республикой Беларусь по международным договорам, и реализации прав, возникающих из международных договоров Республики Беларусь;

- применения в отношении другого государства (группы государств) мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности с учетом взаимности;

- выбора мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности, являющихся не более обременительными для ее участников, чем это необходимо для обеспечения эффективного достижения целей, преследуемых данными мерами;

- обоснования в объективности применения мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности;

- гарантирования права на судебную защиту прав, свобод и законных интересов участников внешнеторговой деятельности;

- гласности в применении мер государственного регулирования внешнеторговой деятельности.

Республика Беларусь 1 января 2015 г. вступила в председательство в Высшем Евразийском экономическом совете, Евразийском межправительственном совете и Совете Евразийской экономической комиссии.

Наша страна рассматривает Евразийский экономический союз (далее ЕАЭС) в качестве важнейшего интеграционного объединения, способствующего обеспечению экономической и социальной стабильности в регионе.

29 мая 2014 года был подписан Договор о ЕАЭС, в котором оговорены вопросы тарифного и не тарифного регулирования внешнеторговой деятельности государств членов ЕАЭС.

Принципы таможенного тарифного регулирования и организации таможенного дела в государствах-членах ЕАЭС:

1. Регулирование таможенного дела в Сообществе осуществляется в соответствии с настоящим Договором.

2. Таможенное регулирование относится к ведению государства, осуществляется в соответствии с национальным таможенным законодательством и законодательством о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

3. Таможенное дело относится к ведению высших органов законодательной и исполнительной власти государств.

4. Непосредственную реализацию задач в области таможенного дела и единообразия применения таможенного законодательства всеми

таможенными органами на территории государства обеспечивает орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела.

5. Государства-члены ЕАЭС участвуют в международном сотрудничестве в области таможенного регулирования в целях гармонизации и унификации таможенного законодательства с нормами международного права и с общепринятой международной практикой.

6. Каждое из государств-членов ЕАЭС имеет свою таможенную территорию.

7. Государства-члены ЕАЭС стремятся к созданию единой таможенной территории Сообщества.

8. На территории государства могут находиться особые экономические зоны, являющиеся частью его таможенной территории. Товары, помещенные на территории особых экономических зон, рассматриваются как находящиеся вне таможенной территории государства для целей применения таможенных пошлин, налогов, а также запретов и ограничений экономического характера, установленных национальным законодательством о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Меры нетарифного регулирования:

- запрет ввоза и (или) вывоза товаров;
- количественные ограничения ввоза и (или) вывоза товаров;
- исключительное право на экспорт и (или) импорт товаров;
- автоматическое лицензирование (наблюдение) экспорта и (импорта) товаров;
- разрешительный порядок ввоза и (или) вывоза товаров.

Мы поддерживаем мнение Президента Республики Беларусь А. Г. Лукашенко, которые были изложены в обращении к главам государств – членов Евразийского экономического союза от 01.01.2015 года, о том, что для развития внешнеэкономической деятельности необходимо:

- принять меры по скорейшему переходу к согласованной, а в перспективе – и к единой промышленной и агропромышленной политике, развитию промышленной кооперации, реализации совместных инвестиционных проектов как внутри Союза, так и за его пределами;
- ускорить разработку и принятие основных направлений промышленного сотрудничества в рамках Союза;
- обеспечить безусловное начало функционирования с 1 января 2016 г. единых рынков лекарственных средств и медицинских изделий;
- начать практическую реализацию положений Договора от 29.05.2014 г., предусматривающих совместные действия по развитию экспорта.

УДК 339.9.012 (476)

Летковская М. С. — *р мв*

ПОНЯТИЕ, РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ЭКОНОМИКЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

в р л о м д к н — Куруленко Т. А. — во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Современные условия развития экономических отношений предполагает выход на внешний рынок всех субъектов хозяйствования, а внешнеэкономические операции должны стать составной частью их общей хозяйственной деятельности. Поэтому важными приоритетами развития любой организации сферы АПК должны стать повышение эффективности внешней торговли и обеспечение сбалансированности внешнеэкономических отношений. Внешнеэкономическая деятельность является важной составляющей, формирующей структура и динамику национальной экономики. В настоящее время ни одно государство в мире не может успешно развиваться без эффективной системы внешнеэкономических отношений. Законодательно термин «внешнеэкономическая деятельность» впервые был закреплён ещё в 1977 г., но само понятие раскрыто не было.

В настоящее время в Республике Беларусь законодательно термин «Внешнеэкономическая деятельность» также не закреплён.

В экономической литературе различные авторы по-разному раскрывают это понятие.

Внешнеэкономическая деятельность — это предпринимательская деятельность, связанная с перемещением через таможенную границу товаров (продукции), капитала, работ и услуг, информации с целью извлечения прибыли [1]. По нашему мнению, это определение наиболее полно раскрывает сущность внешнеэкономической деятельности.

Внешнеэкономическая деятельность предприятий — это сфера хозяйственной деятельности, связанная с международной производственной и научно-технической кооперацией, экспортом и импортом продукции, выходом предприятия на внешний рынок [3].

Внешнеэкономическая деятельность — совокупность хозяйственных операций, которые субъект хозяйствования совершает в рамках своей обычной деятельности, но не с национальными субъектами, а с субъектами происходящими из других государств [4].

Главной целью внешнеэкономической деятельности является создание благоприятных условий для повышения эффективности экономики, ее модернизации на основе углубления взаимодействия страны с мировым рынком.

В Республике Беларусь высшими органами управления внешнеэкономической деятельности являются:

- Президент Республики Беларусь;
- Совет Республики Беларусь;
- Палата представителей Республики Беларусь;
- Совет Министров Республики Беларусь.

Основными направлениями внешнеэкономической деятельности являются:

- 1) расширение экспорта;
- 2) рационализация объема и структуры импорта;
- 3) углубление взаимодействия с мировым рынком;
- 4) осуществление эффективной внешнеторговой политики, обеспечивающей динамичное развитие внешнеэкономического комплекса страны и защиту национального рынка от неблагоприятного воздействия мировой конъюнктуры.

Основу внешнеэкономической деятельности следует рассматривать в двух аспектах: материальном и правовом. Экономика Республики Беларусь относится к категории ресурсозависимых: объемы и тенденции развития важнейших отраслей во многом зависят от поставок нефти, газа, электроэнергии, черных и цветных металлов. При этом материало- и энергоемкость отечественной продукции в 4–6 раз выше по сравнению с продукцией иностранного происхождения, что отрицательно влияет на ее конкурентоспособность.

Для того чтобы стать субъектами внешнеэкономической деятельности, граждане Республики Беларусь должны обладать гражданской правоспособностью и дееспособностью (ст. 16, 17 Гражданского Кодекса Республики Беларусь). Кроме того, они должны регистрироваться в качестве индивидуальных предпринимателей в соответствии со ст. 22 Гражданского Кодекса Республики Беларусь, а в необходимых случаях – получить лицензию на определенный вид внешнеэкономической деятельности.

Все белорусские предприятия, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, условно делятся на следующие группы:

1. Специализированные внешнеторговые объединения.
2. Внешнеторговые организации министерств и ведомств.
3. Государственные промышленные и иные предприятия получившие право выхода на зарубежный рынок.
4. Организации, осуществляющие экспортно-импортные операции на основании конкретной (разовой) внешнеэкономической сделки.
5. Торгово-промышленная палата Республики Беларусь.

Во внешнеэкономической деятельности важная роль принадлежит специализированным внешнеторговым объединениям. В Беларуси такими объединениями являются: Белорусинторг; Белагроинторг; Белвнешпромсервис и др.

Внешнеэкономическая деятельность определяет направления, темпы и формы развития государства и мира в целом. Результат этой дея-

тельности проявляется в интернационализации, глобализации и транснационализации хозяйственной жизни, изменяет место и роль национальной экономики в мировой экономике.

Интенсивное развитие различных видов производства требует значительного увеличения объема внешней торговли, так как необходимы новые виды сырья, топлива, материалы, научные разработки. Это обуславливает необходимость расширения, увеличения емкости рынка, что ведет к расширению внешнеэкономических связей и интенсификации внешнеэкономической деятельности в целом.

Влияние внешнеэкономической деятельности на национальную экономику проявляется системно.

Так, поэлементное влияние выражается в появлении, становлении и функционировании соответствующих учреждений, организаций, институтов.

Функциональное влияние заключается в том, что во внешнеэкономической сфере реализуются задачи эффективного включения страны в мирохозяйственные связи, обеспечения безопасности страны, формирования и осуществления оптимальной инвестиционной, бюджетной, социальной политики и др.

Интегративное влияние заключается в том, что внешнеэкономическая сфера тесно связана и оказывает существенное влияние на производственную сферу (модернизация технологической базы за счет импорта оборудования, торговли лицензиями, лизинге и т.п.), социальную сферу (увеличение занятости при наращивании экспортного производства), инвестиционную сферу (приток иностранных инвестиций), бюджетную сферу.

Таким образом, внешнеэкономическая деятельность охватывает различные направления ее осуществления. Каждый вид и направление внешнеэкономической деятельности субъектов, участвующих в ней, включает широкий комплекс хозяйственных, производственных, правовых, валютно-финансовых и других отношений.

В современных условиях внешнеэкономические операции должны стать составной частью хозяйственной деятельности любой организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Стровский, Л. Е. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник. / Под ред. Л. Е. Стровского. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 503 с.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
3. О государственном регулировании внешнеторговой деятельности: Закон Республики Беларусь от 25 ноября 2004 г. № 347-З.
4. Войтович, А. И. Внешнеэкономическая деятельность: Учеб.-метод. пособие / А. И. Войтович. – Минск: БГЭУ, 2015. – 87 с.

УДК 339.9

**Псыщаница Е.Н. – р мв
ХАРАКТЕРИСТИКА ТРАНСПОРТНО-ЭКСПЕДИТОРСКОЙ
ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ**

*в р л о м д к н Гусарова Т. В. в к о м р р в м
во клео е в д в н*

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

Введение. Транспорт в условиях глобализации и опережающего роста международной торговли является одним из важнейших факторов экономического развития страны. Эффективная транспортная система способствует росту национальной и региональной экономики, становится важным фактором формирования конкурентных преимуществ отечественных транспортных компаний. Вместе с тем возрастает роль правильно и точного ведения документации по внешнеэкономическим операциям.

Цель работы – изучить характеристику транспортно-экспедиторской документации, обобщить и последовательно изложить материал по теме исследования.

Материалы и методика исследования. В процессе изучения использовались нормативно-правовые акты, а так же интернет источники. При написании работы были использованы следующие методы: системного анализа, абстрактно-логический, аналитический.

Результаты исследования и их обсуждение. Особенностью осуществления международных перевозок по сравнению с внутренними перевозками является то, что источниками правового регулирования таких перевозок являются как национальное законодательство, так и международно-правовые акты.

Регулирование транспортных и экспедиторских перевозок в Республике Беларусь осуществляется на основании локальных и международных законов, конвенций, постановлений. К ним можно отнести Закон Республики Беларусь «Об автомобильном транспорте и автомобильных перевозках» от 14 августа 2007 г. № 278-З с изменениями и дополнениями от 10.01.2015 г. № 242-З, Закон Республики Беларусь «О государственном регулировании внешнеэкономической деятельности» от 25 ноября 2004 г. № 347-З, Конвенция ООН о договоре международной дорожной перевозки грузов, Соглашение о международном железнодорожном грузовом сообщении, Соглашение об организационных и эксплуатационных аспектах комбинированных перевозок и другие правовые акты.

Внешнеэкономическую деятельность сопровождает большое количество документов. Они необходимы при подготовке, оформлении и реализа-

ции внешнеторговой сделки. От своевременной и грамотной подготовки внешнеторговых документов во многом зависит успех сделки.

Транспортно-экспедиторскими документами оформляют выполнение экспортером различного рода операций по экспедированию, обработке, складированию грузов, организации перевозки, включая перевозку товара, его хранение, предоставление местных транспортных средств, проверку состояния упаковки и маркировки товара, оформление необходимых документов (транспортных, таможенных, страховых, складских).

Согласно Конвенции, договор перевозки устанавливается накладной. Накладная составляется в трех экземплярах, подписанных отправителем и перевозчиком, причем эти подписи могут быть отпечатаны типографским способом или заменены штампами отправителя и перевозчика, если это допускается законодательством страны, в которой составлена накладная [1].

Накладная должна содержать сведения: место и дата ее составления; имя и адрес отправителя; имя и адрес транспортного агента; место и дата принятия груза к перевозке и место его доставки; имя и адрес получателя; принятое обозначение характера груза и тип его упаковки и, в случае перевозки опасных грузов, их обычно признанное обозначение; число грузовых мест, их особая разметка и номера; вес груза брутто или выраженное в других единицах измерения количество груза; связанные с перевозкой расходы; инструкции, требуемые для выполнения таможенных формальностей, и другие [1].

Договаривающиеся стороны могут внести в накладную любое иное указание, которое будет ими признано необходимым.

Накладные различают в зависимости от вида перевозки:

1. Автодорожная накладная (CMR) – международная товаротранспортная накладная. Используется при международных автомобильных перевозках в рамках Конвенции о договоре международной дорожной перевозки грузов (далее – КДПГ).

2. Железнодорожная накладная (SMGS) – накладная международного сообщения и ее дубликат являются транспортными документами при международных железнодорожных грузовых перевозках. Накладная является документарным оформлением договора перевозки между грузоотправителем и администрацией железной дороги.

3. Коносамент, морская накладная (Bill of Lading, B/L) (от франц. *connaissance*) – товаросопроводительный документ использующийся при морских и интермодальных перевозках с использованием морского транспорта [2].

Для перевозок грузов оформляются так же следующие документы:

Инвойс (Invoice) – счет, счёт-фактура. Оформляется продавцом товара покупателю за определенную партию товара. Счёт-фактура содержит наименование и адреса продавца и покупателя; дату и номер за-

каза покупателя; описание проданного товара; сведения об упаковке; точные обозначения и номера, указанные на упаковке; цену товара; условия поставки и платежа.

Проформа-инвойс (Proforma invoice) – счет-проформа. Содержит сведения о цене и стоимости товара, но не является расчетным документом, т.к. не содержит требования об уплате указанной в нем суммы.

Упаковочный лист (Packing list) – список позиций груза с указанием номеров мест, в которые они упакованы, и весом каждого места. Упаковочный лист – грузо-сопроводительный документ. Является дополнением к счету-фактуре.

Спецификация (Specification) – перечень поставляемых товаров с указанием количества по каждому сорту, марке, артикулу и в необходимых случаях цен, качественных показателей.

Транзитная декларация (Т-1) должна сопровождать (по территории ЕЭС) все грузы неевропейского происхождения (например, из США, Азии и т.д.) и грузы, приходящие с европейских таможенных складов.

Экспортная декларация (ЕХ-1) для грузов, произведённых и проданных из стран (ЕС), – это общепринятый международный документ, который подтверждает экспорт товара. Закрытая таможенной экспортная декларация позволяет покупателю товара избежать уплаты внутри европейского НДС.

Книжка международных дорожных перевозок (далее МДП) (TIR) – международный документ таможенного транзита, состоящий из 14 или 20 листов (т. е. из 7 или 10 комплектов) и предназначены соответственно для перевозки товаров через территорию 7 или 10 государств. Книжки МДП выдаются в Республике Беларусь Белорусской ассоциацией международных автомобильных перевозчиков (далее – БАМАП), печатаются на французском языке, за исключением первого неотрывного желтого листа, который печатается на английском или русском. Книжка МДП имеет срок действия [2].

Существует так же и иные формы документы, с помощью которых осуществляются международные перевозки.

Заключение. Изучив внешнеторговую транспортно-экспедиторскую документацию, можно сделать вывод, что в настоящее время существующая транспортно-экспедиторская документация в полной мере способна обеспечить надлежащее оформление, учет, сопровождение и реализацию товаров внешнеторговых сделок.

ЛИТЕРАТУРА

1. О договоре международной перевозки грузов (КДПГ) [Электронный ресурс] : Конвенция ООН 19 мая 1956 г. // Бизнес-инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016.

2. ПриорЛогист [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://priorlogist.by/info/tovarosopravoditelnye_doc. – Дата доступа: 27.12.2016.

УДК [657.4:338.436.33]:339.9

Хромченко А. А. – *р л в*

ОСОБЕННОСТИ ПЛАНА СЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИЙ АПК, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

в р л о м д к н **Сидоренкова А. Г.** *во к л е о е в д в н*
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Бухгалтерский учет, являясь составной частью системы управления внешнеэкономической деятельности организаций АПК, представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации, выраженных в иностранной валюте.

Организация бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности осуществляется с применением Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29 июня 2011 г. На основе Типового плана счетов бухгалтерского учета, организации АПК разрабатывают и утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических счетов и субсчетов.

Согласно постановлению № 50 от 29 июня 2011 г, организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в Типовом плане счетов, исключая, или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Рабочий план счетов организаций АПК, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность должен представлять собой схему регистрации и группировки фактов внешнеторговых операций, активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, особенностей налогообложения экспорта и импорта товаров в зависимости от применяемых таможенных режимов.

Кроме того, специфика учета внешнеторговых операций обусловлена следующим:

- расчеты, платежи с иностранными контрагентами и таможенными органами осуществляются в белорусских рублях и иностранной валюте;
- контрагентами (покупателями, поставщиками, подрядчиками, заказчиками и т. д.) выступают белорусские и иностранные фирмы;
- товарно-материальные ценности находятся в пути, складируются и хранятся на территории разных государств;
- расходы, связанные с внешнеторговыми операциями осуществляются как в пределах Беларуси, так и на территории зарубежных государств, с учетом их распределения между контрагентами согласно условиям поставки системы Инкотермс.

В рабочем плане счетов организаций АПК, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, кроме субсчетов первого порядка, могут быть использованы субсчета второго порядка, которые необходимы для организации и уточнения информации аналитического учета внешнеэкономической деятельности.

Для более точного отражения внешнеторговых операций, мы предлагаем, при разработке рабочего плана счетов, предусматривать отдельные субсчета первого и второго порядка.

В разделе 1 «Долгосрочные активы» к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» может быть открыт субсчет 08-1.2 «Приобретение и создание основных средств по импортным контрактам».

В разделе 3 «Затраты на производство» к счету 20 «Основное производство» могут быть открыты следующие субсчета: 20-1 «Затраты на производство экспортной продукции, работ и услуг»; 20-1.1 «Затраты по переработке продукции на экспорт»; 20-1.2 «Затраты по оказанию технического содействия»; 20-1.3 «Затраты по строительству объектов за границей».

В разделе 4 «Готовая продукция и товары» к счету 41 «Товары» могут быть дополнительно открыты такие субсчета как: 41-3 «Импортные товары»; 41-3.1 «Импортные товары в пути за границей»; 41-3.2 «Импортные товары на складах и в переработке за границей»; 41-3.3 «Импортные товары на складах в Республике Беларусь»; 41-4 «Резэкспортные товары». К счету 43 «Готовая продукция» можно открыть субсчет 43-4 «Экспортная продукция на складах». К счету 44 «Расходы на реализацию» рекомендуем субсчета: 44-1 «Расходы на содержание аппарата управления»; 44-2 «Торговооперационные расходы»; 44-3 «Общеторговые расходы по экспорту»; 44-4 «Общеторговые расходы по импорту».

В разделе 5 «Денежные средства» к счету 52 «Валютные счета» следует предусмотреть субсчета: 52-1 «Транзитный валютный счет»; 52-2 «Текущий валютный счет»; 52-3 «Специальный транзитный валютный счет»; 52-4 «Валютные счета за границей».

В разделе 6 «Расчеты» к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» можно открыть субсчета: 60-2 «Расчеты с иностранными поставщиками и подрядчиками»; 60-2.1 «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам»; 60-2.2 «Авансы, выданные в иностранной валюте»; 60-2.3 «Аккредитивы в иностранной валюте»; 60-2.4 «Векселя, выданные в иностранной валюте». К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» могут быть открыты субсчета: 62-2 «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками по экспортным операциям»; 62-2.1 «Расчеты с покупателями по отгруженной продукции и товарам»; 62-2.2 «Авансы полученные»; 62-2.3 «Векселя, полученные в иностранной валюте»; 62-2.4 «Расчеты с заказчиками по строительству объектов за границей»; 62-2.5 «Расчеты с иностранными

заказчиками по техническому содействию». К счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» возможно открытие субсчетов: 66-1.2 «Расчеты по краткосрочным кредитам в иностранной валюте»; 66-2.2 «Расчеты по краткосрочным займам в иностранной валюте»; 66-3.2 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам в иностранной валюте». Аналогично к счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»: 67-1.2 «Расчеты по долгосрочным кредитам в иностранной валюте»; 67-2.2 «Расчеты по долгосрочным займам в иностранной валюте»; 67-3.2 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам в иностранной валюте».

В разделе 8 «Финансовые результаты» к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предусмотреть субсчета: 90-1 «Выручка реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 90-1.2 «Выручка от экспорта продукции, товаров, работ, услуг»; 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»; 90-4.2 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг на экспорт».

Считаем, что открытие субсчетов первого и второго порядка позволит:

- отражать в бухгалтерском учете информацию о внешнеэкономической деятельности;
- включать информацию о валютных и внешнеторговых операциях в общую систему бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организации, использовать ее для управленческих целей и составления бухгалтерской, финансовой отчетности;
- обеспечивать единство бухгалтерского учета и отчетности по всем разделам внешнеэкономической и хозяйственной деятельности организации;
- осуществлять анализ хозяйственной деятельности организации по всем показателям, с учетом внешнеторговых операций и сделок.

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 и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50, в ред. от 30 июня 2014 г. № 46 // Аналитическая правовая система «Бизнес-инфо» – Режим доступа: www.business-info.by – Дата доступа: 30.11.2016.

2. Бухгалтерский учет на предприятиях, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность [Электронный ресурс] // Ваш бухгалтер профучет. – Режим доступа: <http://profuchet.by/usluga/buhgalterskiy-uchet-na-predpriyatiyah-osushchestvlyayushchiy-vneshneekonomicheskuyu> . – Дата доступа: 30.11.2016.

3. Содержание, цель и задачи бухгалтерского учета ВЭД [Электронный ресурс] // Студопедия. – Режим доступа: http://studopedia.su/6_32777_organizatsiya-buhgalterskogo-ucheta-ved.html . – Дата доступа: 30.11.2016.

УДК 339.9

Чернухо К. В. — *р л в*

УПРАВЛЕНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ В ОРГАНИЗАЦИИ

в р л о м д к н — Гусарова Т. В. — во к л е о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Введение. Внешнеэкономическая деятельность — это деятельность субъекта хозяйствования (юридического, физического лица или, в некоторых случаях, государства) по осуществлению производственно-хозяйственных, организационно-экономических и коммерческих функций, направленная на повышение производственного, экономического, технологического потенциала субъекта хозяйствования, и, в конечном счете, на получение прибыли

Цель работы — изучить управление внешнеэкономической деятельностью в организации.

Материалы и методика исследования. В данной статье использованы данные изучения и анализа использованной литературы, теоретический анализ литературных источников.

Результаты исследования и их обсуждения. Организации, имеющие выход на внешний рынок, могут образовывать в своем составе внешнеторговые фирмы, управления внешнеэкономической деятельности или отделы внешних экономических связей. Их организационная структура зависит, прежде всего, от размера организации, объема и номенклатуры экспортируемой и импортируемой продукции, а также от степени сложности продаваемой продукции, опыта внешнеэкономической деятельности, организационных форм сбыта продукции.

Внешнеторговая фирма, управление внешнеэкономической деятельностью или отдел внешнеэкономических связей не являются юридическим лицом, а функционируют как часть организации, в составе которого они созданы. Внешнеторговая фирма имеет свое название, в котором должно быть указано и наименование организации.

В международной и отечественной практике существуют различные типы организации внешнеэкономической деятельности, которые зависят, прежде всего, от отраслевой принадлежности организации.

При постоянном характере экспортных и других внешнеэкономических операций, нацеленности их на расширение, организация должна иметь в своем составе профессиональную службу внешнеэкономической деятельности, в зависимости от объема функций, это может быть отдел внешнеэкономической деятельности или встроенный (например, в коммерческую службу), или специальный, а для более масштабных операций — внешнеторговую фирму.

При встроенной форме организации выполнение основных функций сосредотачиваются в отделе (протоколно-визовая, заключение контрактов и контроль за их выполнением, подготовка и проведение деловых переговоров и т.п.), другие необходимые функции выполняются в соответствующих отделах (бухгалтерия, экономический отдел, служба маркетинга и т.д.). Специальная форма организации предполагает, что в отделе внешнеэкономической деятельности реализуются все необходимые функции, в том числе и валютно-финансовые.

Отдел внешнеэкономической деятельности является структурным подразделением организации и осуществляет функции управления внешнеэкономической деятельности.

Основные задачи отдела:

- планирование внешнеэкономической деятельности;
- участие в определении экспортных цен; поиск новых экспортных заказов;
- контроль за выполнением обязательств по заключенным контрактам;
- анализ эффективности операций; организация и участие в проведении переговоров с потенциальными клиентами;
- управление экспортным потенциалом организации;
- контроль за организацией отгрузки, страхования и транспортировки экспортных товаров;
- валютный контроль;
- анализ рекламаций;
- изучение конъюнктуры зарубежных рынков;
- сбор конкурентной информации (ценовой, технической, коммерческой по фирмам конкурентам);
- подготовка предложений по рекламным компаниям, по участию в выставках, ярмарках;
- разработка проектов стратегии внешнеэкономической деятельности организации с привлечением иностранных инвестиций.

При нарастании объемов внешнеторговых операций, их усложнении происходит преобразование отдела внешнеэкономической деятельности во внешнеторговые фирмы. Внешнеторговые фирмы создаются в рамках крупных объединений с высоким удельным весом экспортно-направленного производства, большими импортными закупками (сырья, комплектующих, оборудования) и инвестиционными проектами.

Белорусской торгово-промышленной палате принадлежит ведущее место среди организаций, содействующих развитию внешнеэкономической деятельности, которая являлась негосударственной, некоммерческой организацией, основанной на членстве юридических лиц и индивидуальных предпринимателей Республики Беларусь. Она оказывает содействие национальным производственным, коммерческим, иным

организациям в установлении, поддержании и расширении деловых контактов с зарубежными партнерами. Она содействует, например, развитию внешнеэкономических связей субъектов предпринимательской деятельности с иностранными партнерами, увеличению экспорта белорусских товаров, работ и услуг, привлечению в национальную экономику иностранных инвестиций; оказывает практическую помощь субъектам предпринимательской деятельности в развитии производства конкурентоспособной продукции; организует международные и национальные выставки и ярмарки; осуществляет экспертизу товаров, сырья и оборудования, а также собственности; издает каталоги, бюллетени, журналы, другие печатные материалы для содействия развитию внешнеэкономических связей, продвижению товаров, производимых в республике на зарубежные рынки; осуществляет прием иностранных делегаций, представителей деловых кругов и миссий, оказывает содействие субъектам хозяйствования республики в поиске партнеров по торгово-экономическому сотрудничеству за рубежом и установлении с ними деловых контактов;

Заключение. В настоящее время ситуацию в области внешнеэкономической деятельности белорусских организаций можно охарактеризовать как сложную. Это связано со многими факторами, прежде всего, с падением уровня производства, низким уровнем конкурентоспособности производимой продукции, хронической нехваткой средств у организаций. Отечественным организациям присущ малый научно-технический потенциал, устаревшая производственная база и формы управления производством. Все это, несомненно, является отголоском проводимой в прошлом экономической политики. Продукция наших организаций промышленности не пользуется спросом на иностранных рынках. Иностранные инвесторы также не спешат вкладывать средства в белорусскую промышленность. Но следует сказать, что наши организации обладают достаточным потенциалом для выхода из сложившейся ситуации. В стране имеется огромная минерально-сырьевая база, множество научно-конструкторских разработок, достаточно квалифицированные трудовые ресурсы. Внешнеэкономическая деятельность белорусских организаций должна активно поддерживаться и стимулироваться государством. Только так Беларусь сможет успешно интегрироваться в мировое хозяйство.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Петров, А. М. Учет внешнеэкономической деятельности: учебник / А. М. Петров. – Минск: Инфа-Минск, 2014. – С 176.
- 2 Сберегаев, Н. А. Практикум по внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. для вузов / Н. А. Сберегаев. – Минск: Инфра-Минск, 2014. – С 268.
- 3 Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль: учеб. пособие / А. О. Левкович и др., под ред. А. О. Левковича, О. А. Левкович. – 3-е изд., перер. и доп. – Минск: Амаффея., 2012. – С 728.

Секция 4. **ПРИМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ
В ЭКСПЕРТНОЙ ПРАКТИКЕ**

УДК 343.148.5

Базака О. Н. –

р м

ОСНОВАНИЯ И ПОРЯДОК НАЗНАЧЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ НА ПРЕДВАРИТЕЛЬНОМ СЛЕДСТВИИ

*в р л о м д к н – Гусарова Т. В. в к о м р р в м
во кле о е в д в н*

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

Введение. 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, единственным следственным действием, подготовительный и заключительный этапы которого осуществляют работники правоохранительных органов, а этап исследования – эксперт.

Судебная экспертиза отличается от несудебной тем, что порядок ее назначения, проведения, а также оформления и использования полученных при этом результатов предусмотрен процессуальным законодательством. В законе специально определены основания, условия назначения судебной экспертизы и порядок ее проведения; устанавливаются принципы оценки и использования заключения эксперта как доказательства по делу; определены права и обязанности участников конституционного, уголовного, гражданского, арбитражного, налогового и административного процессов при проведении судебных экспертиз.

Проведение экспертизы – это процессуальное действие, которое состоит в исследовании экспертом по заданию правоохранительных органов вещественных доказательств и других материалов в целях установления фактического состояния и обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения по существу рассматриваемого дела.

Цель работы – изучить проведение судебно-бухгалтерской экспертизы на территории Республики Беларусь.

Материалы и методика исследования. В качестве материалов при проведении исследования использовались общенаучные методы: анализ, синтез, индукция, сравнение, приемы частной методики. уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь.

Результаты исследования и их обсуждение. Согласно статье 226 «Основания назначения экспертизы» уголовно-процессуального Кодекса Республики Беларусь (далее – УПК Республики Беларусь) экспертиза назначается в случаях, когда при производстве дознания, предва-

рительного следствия необходимы специальные знания в науке, технике, искусстве и ремесле.

Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы определяются конкретными обстоятельствами дела, так как уголовно-процессуальный кодекс не определяет случаев обязательного проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Как правило, судебно-бухгалтерская экспертиза назначается после проведения документальной проверки по требованию следственных органов и приобщения ее материалов к делу. Нередко причиной ее назначения являются определенные недостатки, допущенные при проведении документальной проверки, или несогласие с ее выводами участвующих в деле лиц:

1) несоответствие материалов документальной проверки материалам следствия при условии, когда такое несоответствие не может быть разрешено путем назначения повторной проверки;

2) наличие обоснованного ходатайства обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по определенному кругу вопросов, разрешение которых требует специальных знаний в области бухгалтерского учета, экономического анализа, документальной проверки и контроля;

3) непринятие проверяющим в процессе документальной проверки документов, представленных обвиняемым по мотивам их ненадлежащего оформления и несвоевременного представления и др.

Согласно ст. 227 УПК Республики Беларусь, признав необходимым назначение экспертизы, следователь, дознаватель выносят об этом постановление, в котором указываются основания назначения экспертизы; фамилия эксперта или наименование учреждения, в котором должна быть проведена экспертиза; вопросы, поставленные перед экспертом; материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Важной частью постановления о назначении экспертизы являются вопросы, подлежащие разрешению экспертом-бухгалтером. При их формулировании необходимо исходить из того, что:

– они не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера, т. е. для их разрешения необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета и контроля;

– они должны быть конкретными и касаться только тех сторон уголовного дела, в которых лицо, производящее дознание, следователь испытывают необходимость в помощи эксперта-бухгалтера;

– они должны излагаться в логической последовательности.

Вначале формулируются вопросы по исследованию отдельных операций, а затем по определению общей суммы ущерба. Вопрос о правильности организации бухгалтерского учета и контроля должен быть завершающим.

До направления постановления для исполнения следователь, дознаватель обязаны ознакомить с ним подозреваемого, обвиняемого, их законных представителей, а также разъяснить им права, установленные ст. 229 УПК Республики Беларусь.

При назначении и проведении экспертизы подозреваемый, обвиняемый имеют право:

- 1) знакомиться с постановлением о назначении экспертизы;
- 2) заявлять отвод эксперту или ходатайствовать об отстранении экспертного учреждения от проведения экспертизы в случае установления обстоятельств, ставящих под сомнение незаинтересованность в исходе уголовного дела руководителя экспертного учреждения;
- 3) просить о привлечении в качестве экспертов указанных ими лиц или специалистов конкретных судебно-экспертных учреждений;
- 4) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 5) присутствовать с разрешения следователя, дознавателя при проведении экспертизы, давать объяснения эксперту;
- 6) знакомиться с заключением эксперта или сообщениями о невозможности дать заключение и выписывать из них необходимые сведения.

В случае удовлетворения ходатайства, заявленного лицом, следователь, дознаватель изменяют свое постановление о назначении экспертизы.

В случае полного или частичного отказа в удовлетворении ходатайства следователь, дознаватель выносят мотивированное постановление, которое объявляется под расписку лицу, заявившему это ходатайство.

Заключение. Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью их правильного решения правоохранительными органами. Судебно-бухгалтерская экспертиза проводится с использованием организационных методических и технических приемов, объединяемых в едином процессе экспертного исследования.

Процесс экспертного исследования охватывает стадии: организационную, исследовательскую, обобщения и реализации результатов экспертизы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Герасимова, Л. Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов. Учебник / Л. Н. Герасимова. – Минск: Юрайт, 2014. – 318 с.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь. – Минск: Амалфея, 2016. – 157 с.
3. Шадрин, В. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: учеб. для юридических вузов / В. В. Шадрин. – Минск: Юрист, 2012. – 254 с.

УДК 343.148.5

Евмененко Е. А. — *р м*

СПОСОБЫ ИСКАЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ПРИЕМЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ В ПРОЦЕССЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

в р л о м д к н — Гусарова Т. В. — во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Важную роль при принятии решений относительно эффективного управления и делового сотрудничества играет информация о деятельности организации, доступ к которой пользователи получают через бухгалтерскую отчетность. Это повышает значение погрешностей и допущений в бухгалтерской отчетности. С целью укрепления законности и правопорядка правоохранительные органы применяют при рассмотрении уголовных и гражданских дел судебно-бухгалтерской экспертизы, которые поручают экспертам как на стадии предварительного расследования, так и на стадии судебного рассмотрения дел.

Цель работы — изучить классификацию возможных искажений бухгалтерской отчетности и применяемые способы выявления ошибок в бухгалтерском учете, а также порядок исправления бухгалтерских ошибок.

Материалы и методика исследования. В качестве материалов при проведении исследования использовались такие приемы, как сравнение, анализ.

Результаты исследования и их обсуждение. Мотивы для искажения бухгалтерской отчетности оценить довольно сложно. Чтобы устранить риски не выявления существенных отклонений в ходе экспертной проверки, необходимо произвести классификацию искажений в бухгалтерской отчетности и раскрыть механизм их совершения. Такие искажения разделяются на существенные и несущественные. Искажения считаются несущественными, если их пропуск (или не обнаружение) экспертом-бухгалтером в процессе проверки не изменит показателей бухгалтерской отчетности таким образом, что это введет в заблуждение пользователей, которые могут принять неверные решения, основанные на данной отчетности.

Существенными считаются искажения, способными повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности в столь сильной степени, что квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения. Ошибки могут носить случайный или систематический характер. Случайные ошибки, как правило, встречаются в

производственно-хозяйственной деятельности и отражаются в учете только один раз.

Систематические ошибки возникают в том случае, когда определенный тип хозяйственной операции регулярно отражается с отступлением от общепринятой методики. Такие ошибки направлены искажают бухгалтерскую отчетность.

Рассмотрим возможные преднамеренные искажения в ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности. К ним относятся:

- манипуляция учетными записями – умышленное использование неправильных бухгалтерских записей или сторнировочных записей в целях искажения данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

- фальсификация бухгалтерских документов и записей – оформление заведомо ложных неправильных или фальшивых документов и записей на счетах бухгалтерского учета, искажающих показатели бухгалтерской отчетности;

- уничтожение результатов хозяйственных операций – сторнировочные записи, аналогичные по содержанию и суммам основным бухгалтерским записям;

- записи, отражающие финансовую информацию в системе счетов в неполном объеме;

- необычные операции – разовые сделки и хозяйственные операции регулирующего или вынужденного характера, платежи за работы и услуги, которые представляются излишними или чрезмерными.

Перечисленные виды умышленных искажений предполагают ответственность за их совершение как гражданскую, так и административную, а в особых ситуациях – уголовную.

Персонал проверяемого экономического субъекта, в том числе его руководство, несет ответственность:

- за возникновение непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности;

- за непринятие мер по предупреждению возникновения подобных искажений;

- за неустранение или несвоевременное устранение последствий искажений.

Исправлять ошибки в бухгалтерском учете нужно в том периоде, в котором они обнаружены. Исправление возможно:

- корректурным способом;

- способом дополнительных записей;

- способом сторнировочных бухгалтерских записей.

Сущность корректурного способа заключается в зачеркивании ошибочной записи и в случае необходимости в написании правильного текста или суммы. Исправление должно быть подтверждено подписью

ответственного лица. Этот способ применяется тогда, когда ошибка сделана в одном регистре и обнаружена до подсчета итогов, следовательно, до их перенесения в Главную книгу.

Способ дополнительных записей применяется тогда, когда фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной. На эту разницу делается дополнительная проводка. Способ используется тогда, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов в регистрах или Главной книге.

При использовании таких способов исправления ошибок, как дополнительная запись и сторнировочная запись, составляется бухгалтерская справка об исправительных проводках, на основе которой исправляют ошибку во всех регистрах учета и корректируют показатели отчетности.

Бухгалтерская справка об исправительных проводках составляется при выявлении фактов неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. В этой справке фиксируют факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и, кроме того, обосновывают необходимость произведенных в учетных регистрах исправительных записей. Такая справка в данном случае исполняет роль первичного документа, на основании которого осуществляют записи в учетных регистрах.

В судебно-бухгалтерской экспертизе применяются два приема выявления искажений бухгалтерской отчетности:

1) вуалирование баланса – лишение его конкретности и определенности, вследствие чего создается возможность получения выводов, противоречащих действительности. В частности, это позволяет скрыть отрицательные моменты работы или затрудняет их обнаружение;

2) фальсификация баланса представляет собой совокупность приемов, направляющих экономическую информацию по ложному пути.

Заключение. Из вышеизложенного следует, что для выработки объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности эксперту-бухгалтеру необходимо получить доказательства того, что она не содержит существенных искажений и обеспечивает во всех экономических и юридически значимых отношениях адекватное отражение имущественного положения и финансовых результатов деятельности организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Герасимова, Л. Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов: учебник/Л.Н. Герасимова. – Минск, Юрайт, 2014. – 318 с.
2. Атенесян, Г. А. Судебная бухгалтерия: учеб. / Г. А. Атенесян, С. П. Голубятников. – Минск: Юридическая литература., 2010. – 268 с.
3. Шадрин, В. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: учеб. для юридических вузов. – Минск: Юрист. 2012. – 54 с.

УДК 343.148.5

Зиновьева М. И. — *р м*

ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ПРИЗНАКИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ОТ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ ПРОВЕРКИ

в р л о м д к н — Гусарова Т. В. — во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Введение. Судебно-бухгалтерская экспертиза является средством собирания доказательств по многим уголовным и гражданским делам о нарушениях и злоупотреблениях, причинивших ущерб отношениям собственности. Как и любая другая судебная экспертиза, судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой осуществляемую в определенной процессуальной форме деятельность сведущих лиц по разрешению вопросов, поставленных перед ней следователем, прокурором или судьей.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, когда при исследовании обстоятельств дела необходимо применить специальные познания в области бухгалтерского учета.

Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы определяются конкретными обстоятельствами дела, так как уголовно-процессуальный кодекс не определяет случаев обязательного проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Следователь и суд прибегают к бухгалтерской экспертизе тогда, когда другими средствами не могут решить возникающие вопросы. Цель судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в установлении фактических данных являющихся доказательством.

Цель работы – проанализировать отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизой и документальной проверки.

Материалы и методика исследования. В качестве материалов при проведении исследования использовались общенаучные методы: анализ, синтез, индукция, сравнение, приемы частной методики.

Результаты исследования и их обсуждение. Компетентность эксперта-бухгалтера в области судебной бухгалтерии оказывается необходимой при решении многих экспертных задач в ситуациях, требующих комплексно использовать не только бухгалтерскую, но и судебно-бухгалтерскую информацию.

Работа эксперта-бухгалтера сводится к изучению представленных ему материалов и высказыванию своего суждения по поводу содержащихся в них фактов. Причем суждение эксперта не произвольно, а является результатом оценки или фактов с помощью специальных познаний.

Эксперты-бухгалтера, состоящие на службе в специализированных экспертных учреждениях, имеют необходимую подготовку во всех

областях знаний, поэтому проведение судебно-бухгалтерских экспертиз обычно поручается представителям этих учреждений.

Одной из форм использования специальных бухгалтерских познаний является документальная проверка, проводимая по инициативе правоохранительных органов. Она имеет большое сходство с бухгалтерской экспертизой. В связи с этим для судебно-следственной практики чрезвычайно важное значение имеет отграничение от судебно-бухгалтерской экспертизы проверки, назначаемой по требованию следователя, по делу находящемуся в его производстве.

Деятельность эксперта на предварительном следствии и деятельность проверяющего имеют общие черты, выражающиеся в том, что:

- оба они работают в основном над материалами одного и того же характера – бухгалтерскими документами и учетными регистрами;
- исследуют однородные хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерских документах;
- используют при этом знания из одной и той же области бухгалтерского учета;
- применяют в основном одно и те же приемы исследования материалов, которыми они владеют, как специалисты бухгалтера;
- план работы и эксперта и ревизора определяется сформулированными следователем вопросами и заданиями;
- осуществляют деятельность в контакте со следователем, производящим расследование по делу, в связи с которым проводится экспертиза или проверка.

Материалы дела, с которыми следователь знакомит эксперта-бухгалтера, могут быть разбиты на две категории: первая – бухгалтерские документы и учетные записи, которые приобщены к делу, вторая – протоколы допросов обвиняемых, свидетелей и т. п.

Первой категорией материалов пользуется не только эксперт-бухгалтер, но и проверяющий. Следователь, поставивший документальной проверкой определенные задания, всегда предоставляет проверяющему приобщенные к делу документы и учетные регистры, необходимые для выполнения заданий. Что же касается второй категории материалов, то для эксперта они являются, как правило, лишь материалами, ориентирующими его на исследование по документальным данным операций в направлении, вытекающем из этих материалов. К тому же с этими материалами дела, если они нужны проверяющему, как и эксперту, для ориентировки, следователь может ознакомить проверяющего.

Но в деятельности эксперта и проверяющего имеются и существенные различия.

Эксперт, отвечая на поставленные следователем вопросы, устанавливает новые доказательства – факты – на основе уже собранных следователем материалов, а проверяющий, выполняя поставленные перед

ним задания, выявляет не только новые факты, но и сами материалы, на основании которых эти доказательства устанавливаются. Иначе говоря, эксперт ограничивает свою деятельность теми вопросами, которые возникают у следователя на основе собранных им материалов, а проверяющий может выискивать новые материалы о фактах, ранее не известных следователю.

Проверяющий имеет право производить действия, которые не осуществляет эксперт: к таким действиям относятся все методы фактических проверок, а кроме того опечатывание и изъятие документов, отбор объяснений от работников проверяемой организации [2].

Проведению экспертизы посвящен ряд норм уголовно-процессуального закона. Деятельность же проверяющего уголовно-процессуальным законом не регламентирована [3].

Проверяющий за упущения в ревизии несет ответственность как должностное лицо, а бухгалтер эксперт за дачу ложного заключения отвечает как преступление против правосудия.

Различные характер и цели деятельности определяют различия ролей эксперта и проверяющего.

Эксперт-бухгалтер стремится максимально полно и правильно дать заключение по поставленным перед ним вопросам. Его активная роль в процессе сводится к тому, чтобы как можно точнее и глубже, по предъявленным ему материалам, выяснить обстоятельства, необходимые для дачи всестороннего заключения по поставленным перед ним вопросам. Он занимает позицию лица, рассматривающего материалы, добытые кем-то другим.

Проверяющий же поставлен в иное положение. Главная его задача - активно проявлять и полностью выявлять факты преступного характера. Поэтому в условиях активного выискивания нарушений и преступлений проверяющему иногда трудно сохранить полную объективность [4].

Заключение. Приведенные различия необходимо учитывать в практической деятельности суда и правоохранительных органов при решении вопроса о наиболее целесообразной для данного случая форме использования специальных учетно-экономических знаний.

По этим же признакам можно определить, какие вопросы учетно-экономического характера можно решить с помощью документальной проверки, а какие – с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Герасимова, Л. Н. Профессиональные ценности и этика бухгалтеров и аудиторов. Учебник / Л. Н. Герасимова. – М.: Юрайт, 2014. – 318 с.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь. – Минск: Амалфея, 2016.
3. Шадрин, В. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: Учебник для юридических вузов / В. В. Шадрин. – М.: Юрист. 2012.

УДК 657.6

Клепакова М. А. – *в к о в р м*

ТЕСТ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАК РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА

в р л о м д к н Гевлич Л. Л. м в р м р р в м ш р

Донецкий национальный университет имени Василя Стуса
Винница, Украина

Документальное обеспечение аудита является обязательным, что регламентируется требованиями Международных стандартов аудита. При этом состав рабочих документов определяется аудитором самостоятельно, исходя из поставленных задач, и обуславливается необходимостью обоснования и подкрепления полученных в результате проверки выводов, а также защиты от обвинения в несоответствии выполненной работы предъявляемым требованиям.

Одним из основных направлений аудиторской проверки является оценка эффективности системы внутреннего контроля предприятия.

Целью исследования является составление макета теста оценки системы внутреннего контроля на примере процедур учета нематериальных активов и гудвилла как одного из рабочих документов аудитора.

Рабочие документы – это записи, с помощью которых аудитор фиксирует проведенные процедуры проверки, тесты, полученную информацию и соответствующие выводы, которые делаются в ходе проверки [1].

Аудитор определяет состав и количество рабочих документов самостоятельно, исходя из поставленной задачи, объекта исследования, объема деятельности предприятия и т. д. Рабочие документы аудитора являются конфиденциальными, методика их ведения – коммерческая тайна.

В международной практике аудита для изучения системы внутреннего контроля используют два вида тестов:

- сквозные тесты – используются в случаях, когда необходимо проследить за наличием контроля с момента появления первичного документа о хозяйственной операции при отражении ее в учетных регистрах и финансовой отчетности;
- тесты на соответствие – необходимы для проверки эффективности системы внутреннего контроля, ее способности в короткий срок выявить и исправить возможные ошибки [2].

При этом тесты целесообразно составлять для различных элементов учетной политики в разрезе основных компонентов системы внутреннего контроля, выделенных в соответствие с требованиями Международного стандарта аудита 315 «Понимание субъекта хозяйствования и его окружающей среды» [3]:

- контрольная среда – позиция, осведомленность и действия пред-

ставителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица;

- процесс оценки рисков аудируемым лицом – выявление и устранение рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий;

- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- контрольные действия – политика и процедуры, помогающие удостовериться, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица;

- мониторинг средств контроля – процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени.

Авторская модель теста оценки системы внутреннего контроля нематериальных активов предприятия представлена в табл. 1.

Таблица 1. Тест системы внутреннего контроля учета нематериальных активов

№ п.п.	Содержание вопроса	Вариант ответа		
		Да	Нет	Другое
1	2	3	4	5
1	Среда контроля			
1.1	Кто утверждает документы на приобретение и списание объектов нематериальных активов?			
1.2	Правильно ли организована подотчетность учетного персонала по учету нематериальных активов и гудвилла?			
1.3	Закреплена ли материальная ответственность за лицами, использующими нематериальных активов?			
2	Процесс оценки рисков			
2.1	Учтена ли предприятием возможность потери выгод от нарушения зарегистрированных прав интеллектуальной собственности другими лицами?			
2.2	Учен ли риск возможности завышения активов отображенного гудвилла и нематериальных активов с неопределенным сроком использования?			
2.3	Проводилась ли экспертная оценка в момент приобретения гудвилла?			
3	Информационные системы и сообщения информации			
3.1	Классифицированы ли нематериальные активы и гудвилл в соответствии с действующим законодательством и их сущностью?			
3.2	Правильно ли оформлена процедура переоценки объектов нематериальных активов?			

1	2	3	4	5
3.3	Проверяется ли соответствие данных первичных документов и синтетических регистров по учету нематериальных активов и гудвилла?			
3.4	Определяется ли на момент составления отчетности справедливая стоимость нематериальных активов и гудвилла?			
3.5	Есть ли на предприятии нематериальных активов, которые не используются в деятельности?			
4	Меры контроля			
4.1	Осуществляется ли инвентаризация документов, являющихся носителями нематериальных активов и гудвилла?			
4.2	Проверяется ли правильность начисления амортизации нематериальных активов или критериев обесценения/восстановления полезности гудвилла?			
4.3	Является ли информация о нематериальных активах и гудвилле доступной только ответственным лицам?			
5	Мониторинг мер контроля			
5.1	Направлен ли внутренний аудит на проверку состояния и движения нематериальных активов и гудвилла?			
5.2	Был ли установлен факт искажения или неэффективного использования объектов нематериальных активов службой внутреннего аудита?			
5.3	Контролируется ли службой внутреннего аудита проведение оценки стоимости гудвилла и выявление факта генерирования денежных потоков?			

Таким образом, составленный тест СВК должен охватывать все направления деятельности службы внутреннего контроля для выявления основных рисков, связанных с ее функционированием, и, как следствие, составления дальнейшего плана и программы аудита, проведения подготовительных работ и основной проверки аудитором.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дерев'яненко, С. І. Основи аудиту / С. І. Дерев'яненко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганайло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.
2. Ільїна, С. Б. Основи аудиту: навч.-практ. посібник / С. Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2009 р. – 378 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : Видання 2014 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-u-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.

УДК 343.148.5

Коваленко Я. А., Трусова А. А. – *р ж*

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА – ВАЖНЫЙ ИСТОЧНИК ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ХАРАКТЕРА

в р л о м д к н – Курулenco Т. А. во кл eo e в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение, служащее источником доказательств. Под заключением эксперта как в уголовном, так и в гражданском процессе понимается письменный мотивированный ответ эксперта на поставленные вопросы, к которому он пришел на основе своих специальных знаний в результате всестороннего, полного и объективного исследования представленных материалов [1].

В уголовно-процессуальном законодательстве не сформулированы общие требования, которым должен соответствовать любой процессуальный документ, составленный в ходе предварительного расследования, в том числе и заключение эксперта-бухгалтера. Закон содержит указание на реквизиты и порядок составления лишь некоторых из них. Однако все процессуальные документы независимо от полноты их регламентации должны отвечать определенным требованиям, поскольку они фиксируют следственные действия, совершаемые в определенной, предусмотренной законом, процессуальной форме.

Заключение эксперта-бухгалтера, как любой процессуальный документ, должен отвечать общим требованиям:

- законность – в тех случаях, когда в законе указаны реквизиты процессуального документа, их включение в составляемый документ обязательно;

- обоснованность – заключение эксперта-бухгалтера должно основываться на фактах, установленных в ходе производства судебно-бухгалтерской экспертизы;

- убедительность заключения эксперта-бухгалтера – это следствие его обоснованности и законности. Означает соответствие сформулированного в нем решения тому, что имело место в действительности;

- логичность, краткость, ясность и последовательность изложения материала означает, что заключение эксперта-бухгалтера в целом и отдельные его части должны быть изложены в стройной логической последовательности;

- грамотность заключения эксперта-бухгалтера предполагает, что оно должно быть написано грамотно не только в общепринятом смысле с соблюдением правил грамматики и синтаксиса, но и экономически

и юридически грамотным, соответствующим современному уровню экономических и правовых знаний.

В соответствии с законодательством заключение эксперта-бухгалтера должно состоять из трех частей: вводной, исследовательской и заключительной (выводов).

Во вводной части заключения содержится информация об организационной стадии процесса судебно-бухгалтерской экспертизы. Во вводной части заключения указывается, кем была проведена документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности, период и время ее проведения, состав комиссии проверяющих и фамилии ее членов, по приказу какой организации проводилась проверка, ее результаты. В исследовательской части заключения описываются процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам. При составлении данного раздела заключения должны соблюдаться требования объективности изложения, краткости и ясности формулировок, логической и хронологической последовательности в изложении материала. Все приведенные факты должны быть документально обоснованы со ссылкой на листы дела, номера и даты документов [3]. В последней части заключения излагаются выводы эксперта-бухгалтера, в которой в лаконичной форме повторяются приведенные в предыдущем разделе ответы на поставленные вопросы.

Выводы эксперта-бухгалтера должны быть четкими, краткими, не допускающими различных толкований, ясными, расположенными в той же последовательности, что и в предыдущем разделе. Они должны логически вытекать из анализа исследованных материалов.

Содержание исследовательской части должно быть написано простым и понятным языком. Следует избегать широкого использования специальной терминологии. При составлении заключения эксперт должен четко представлять себе, что любые неясности текста повлекут дополнительные вопросы как со стороны следствия и суда, так и со стороны иных участвующих в деле лиц.

В заключении эксперта-бухгалтера не должно быть юридических терминов, таких, как «хищение», «присвоение», «растрата», «виновность». Следует применять экономическую терминологию: «недостача», «излишки», «материальный ущерб», поскольку квалифицировать деяния могут только судебно-следственные органы.

Заключение подписывается экспертом-бухгалтером с указанием даты составления, фамилии, имени и отчества эксперта, его адреса и телефона. В случае проведения комиссионной экспертизы заключение подписывается всеми ее участниками. Если эксперты не пришли к общему выводу, каждый эксперт дает свое заключение отдельно. Заключение по установленной форме эксперт-бухгалтер составляет в двух

экземплярах: один для органа, назначившего экспертизу, другой – для учреждения, давшего задание.

Заключение эксперта-бухгалтера оценивается следователем или судом по их внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном рассмотрении всех обстоятельств дела в их совокупности, руководствуясь законом. Органы суда и следствия должны проверить и оценить: связь заключения с другими источниками доказательств, факторы процессуального характера, факторы научно-методического характера, связанные с исследовательской работой эксперта и составлением им заключения.

При ознакомлении с заключением эксперта-бухгалтера следователь или суд может:

- признать заключение доброкачественным, согласиться с ним, приобщить его к делу и использовать в качестве доказательства;
- установить, что заключение нуждается в уточнении или дополнении, поскольку в нем обнаружены: редакционные погрешности, арифметические ошибки и опiski; неполные ответы на вопросы, поставленные следователем; недостаточная ясность выводов эксперта-бухгалтера.

Использование заключения эксперта-бухгалтера осуществляется непосредственно в процессе доказательств и при допросе эксперта, следователем и судом. Особенности использования заключения эксперта по уголовным и гражданским делам рассматривается в процессуальном законодательстве. Эксперт-бухгалтер, производя экспертизы, решая задачи конкретного исследования, вносит свой вклад в раскрытие и расследование преступлений, борьбу с правонарушениями и тем самым решает профилактическую задачу. Назначение и производство судебно-бухгалтерских экспертиз в ходе расследования преступлений, особенно экономической направленности, является, на наш взгляд, необходимым процессуальным действием. Нарушение закона при осуществлении судебно-экспертной деятельности влечет ответственность, установленную законодательством Республики Беларусь.

ЛИТЕРАТУРА

1. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 16.07.1999 г. № 295-З: принят Палатой представителей 24.06.1999 г.; одобрен Советом Респ. 30.06.1999 г.; в ред. Закона Респ. Беларусь от 20.04.2016 г., № 358-З // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016.
2. Гражданский процессуальный Кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 11.01.1999 г. № 238-З: принят Палатой представителей 10.12.1998 г.; одобрен Советом Респ. 18.12.1998 г.; в ред. Закона Респ. Беларусь от 05.01.2016 г., № 356-З // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2016.
3. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / В. А. Хмельницкий. – Минск: БГЭУ, 2005. – С. 207.

УДК 345.67

Нешкова Ю. Н.

р мб

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА ПРИ АУДИТЕ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

в р л о м д к н Горло В. И. мб р м р рв м ш р

ФГБОУ ВО «Брянский государственный аграрный университет»,
Брянск, Россия

Аудиторские организации должны получать надежные доказательства для формирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором, и результат анализа указанной информации, на которой основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относят в частности первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и другая информация, полученная из различных источников.

Аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы при проведении аудита расчетов с персоналом по оплате труда могут применять различные способы получения аудиторских доказательств. Наиболее распространенными из них являются:

- нормативно-правовая проверка документов на соответствие нормативным актам;
- пересчет показателей (проверка арифметических расчетов);
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и третьей стороны;
- проверка документов, взаимная сверка сопоставимых показателей;
- аналитические процедуры и др.

Нормативно-правовая проверка документов подразумевает соответствие правил ведения учета на предприятии федеральным законам и иным нормативно-правовым актам, принятым и действующим на территории Российской Федерации. Данный метод используется при проверке устава предприятия, учетной политики по оплате труда, штатного расписания и т. д.

Устав предприятия подлежит тщательному изучению, чтобы аудитор смог достаточно точно ознакомиться с деятельностью проверяемого субъекта. Изучают соответствие учетной политики всем нормативно-правовым документам, чтобы не было в ней противоречий законам и нормам, принятым в Российской Федерации. Проверяется соблюдение учетной политики для различных участков учета путем устного опроса главного бухгалтера и сопоставления полученной информации с наличием документов, подтверждающих ее.

Проверка арифметических расчетов клиента используется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов сумм по оплате труда персонала и точности отражения их в бухгалтерских записях.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций позволяет осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденции счетов по оплате труда.

Устный опрос используется при предварительной оценке состояния учета расчетов с персоналом по оплате труда, а также в процессе их проверки, при уточнении у специалистов отдельных совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение. Метод также используется при проверке применения учетной политики.

Проверка документов позволяет убедиться в реальности определенного документа. Для этого выбираются определенные записи в бухгалтерском учете и прослеживается отражение операций в учете вплоть до того первичного документа который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Источниками для проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда на сельскохозяйственных организациях используются:

1) по учету личного состава:

- приказ о приеме работника на работу,
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику,
- приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу,
- приказ (о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником.

Эти документы проверяют на наличие всех необходимых реквизитов и подписей;

2) по учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда применяют:

- табель учета рабочего времени;
- наряд на сдельную работу;
- учетный лист тракториста-машиниста;
- путевой лист трактора;
- путевой лист грузового автомобиля;
- путевой лист легкового автомобиля;
- расчет начисления оплаты труда работникам животноводства;
- книга учета заработной платы;
- платежная ведомость, расчетно-платежная ведомость.

Для проверки данных документов применяется проверка арифметических расчетов;

3) также источниками информации являются аналитические и синтетические данные по счетам:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

При аудиторской проверке используется проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, пересчет;

4) при проверке обоснованности и правильности начисления дополнительных выплат используются:

- приказы по личному составу,
- больничные листы,
- книга учета заработной платы (в ней производится расчет отпускных).

Данные документы подлежат проверке при помощи арифметической проверки и проверке заполнения всех реквизитов;

5) документы, предоставленные сотрудником на использование социальных вычетов, форма 2-НДФЛ, налоговая карточка, исполнительные листы подвергаются тщательной взаимной сверке и арифметической проверке. Проверяется наличие документов для обоснованности применяемых вычетов. При проверке обязательных удержаний из заработной платы проверяется обоснованность применения налоговых вычетов по налогу на доходы с физических лиц;

6) при помощи пересчета, правильности заполнения всех реквизитов, наличия подтверждающих документов проверяются авансовые отчеты, приказы, командировочные удостоверения, служебные задания;

7) главная книга, журналы-ордера, платежные ведомости, расчетно-платежные ведомости, оборотно-сальдовые ведомости.

В заключении проводится общая проверка реальности сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в бухгалтерском учете, Главной книге и бухгалтерском балансе. Данные названных документов взаимосвязаны.

Аналитические процедуры используются при сопоставлении фонда заработной платы отчетного периода с данными предыдущих периодов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Горло, В. И. Оценка уровня существенности и аудиторского риска / В.И. Горло / Инновационные подходы к формированию концепции экономического роста региона // Материалы научно-практической конференции. 2013. С. 189-192
2. Никулин, А. А. Повышение качества учетной информации о состоянии дебиторской задолженности / А. А. Никулин, В. И. Горло / Актуальные проблемы состояния экономики региона взгляд молодых // Материалы студенческой научно-практической конференции. 2014. С. 155-158.
3. Парушина, Н. В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и с подотчетными лицами / Н. В. Парушина // Аудитор. – 2006. - № 1. – С. 47 – 59.
4. Подольский, В. И. Аудит / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова и др. / Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: Юнити, 2006. – 583 с.

УДК 473.568

Парохненко М. С.

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ И ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗ

*в р л о м д к н Гусарова Т. В. в к о м р р в м
во клео е в д в н*

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

Введение. Экспертиза (от лат. «expertus» «опытный», «сведущий») представляет собой исследование какого-либо вопроса, требующего специальных знаний, с предоставлением мотивированного заключения.

Экономические экспертизы – это род судебных экспертиз, направленных на изучение деятельности финансово-экономического характера.

Необходимость в проведении экспертизы возникает, когда при расследовании или судебном рассмотрении уголовного дела обнаруживаются факты несоответствия между данными бухгалтерского учета, отражающими хозяйственную деятельность организации, и реальным содержанием этой хозяйственной деятельности [1].

Цель работы. Основной целью работы является рассмотрение и проведение сравнительного анализа бухгалтерской и финансово-экономической экспертизы.

Материалы и методика исследования. Материалами для проведения исследования послужили труды ученых-экономистов, изложенные в научных изданиях и материалах периодической печати по теме исследования.

Результаты исследования и их обсуждение. Судебно-бухгалтерской экспертизой называется процессуальная деятельность специалистов в области бухгалтерского учета, состоящая в производстве по поручению субъекта расследования или суда исследований различных объектов, и даче ими заключений по специальным вопросам [2].

Целью экспертизы является установление правильности организации бухгалтерского учета и отчетности, достоверности фактов хозяйственной жизни экономического субъекта для дачи обоснованного заключения по поставленным вопросам.

Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет свой предмет и метод.

Методом судебно-бухгалтерской экспертизы является совокупность приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов, записей в счетных регистрах и других материалов дела.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы в судебной и следственной практике решаются следующие основные задачи:

1) проверка и установление наличия или отсутствия недостачи либо излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, периода и места их образования, а также размера причиненного материального ущерба;

2) проверка и определение документальной обоснованности расходов товарно-материальных ценностей и денежных средств;

3) определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности;

4) проверка и выявление фактов отклонений от требований налоговой, бюджетно-сметной или кассовой дисциплины;

5) проверка и определение факта совершения хозяйственных операций, не получивших должного отражения в данных бухгалтерского учета;

6) определение правильности (или неправильности) методики проведения документальной проверки, проверка различного рода недостатков в организации предварительного, текущего и последующего контроля.

Решение любой из перечисленных задач требует от эксперта-бухгалтера исследования документального оформления и отражения в учете конкретных хозяйственных операций.

Финансово-экономическая судебная экспертиза представляет собой полный комплекс исследований, основанных на проведении различных экономических анализов [2].

Целью финансово-экономической экспертизы является исследование финансовых результатов организации и его экономического состояния, для выявления отсутствия или наличия незаконно полученной прибыли и скрытой от государственных органов доходов, полученных в результате незаконного перечисления денежных средств.

В процессе проведения финансово-экономической экспертизы решаются задачи:

- исследования динамики изменения показателей финансового состояния и финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности, в том числе платежеспособности, финансовой устойчивости, ликвидности и другого;

- определения наличия признаков банкротства или срыва возмещения убытков кредиторам, а также исследования динамики показателей финансового состояния и платежеспособности субъектов предпринимательской деятельности;

- выявления признаков и установления способов искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам;

- определения степени обеспеченности оборотными средствами, причин образования дебиторской и кредиторской задолженности;
- анализа структуры и динамики доходов и расходов субъекта предпринимательской деятельности в целях определения в них диспропорций, повлиявших на величину балансовой прибыли и связанных с ней показателей;
- установления обоснованности предоставления и целевого использования кредитов, полноты и своевременности их возврата; установления недостатков при проведении иных расчетных и финансово-кредитных операций;
- соответствия состава и структуры затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), установленным требованиям и рекомендациям.

Отличия между судебно-бухгалтерской экспертизой и судебно-финансовой экспертизой обусловлены их юридической природой, целями, а также задачами, которые они решают.

Таким образом, предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отражённые в первичных документах и учётных регистрах, ставшие объектом исследования предварительного расследования или судебного рассмотрения и относительно которых эксперт-бухгалтер даёт заключение по вопросам, поставленным следователем, прокурором или судом [3].

А предметом судебной финансово-экономической экспертизы являются сведения о финансовых операциях и финансовых показателях деятельности хозяйствующих субъектов и банков независимо от форм собственности, а также фактические данные, характеризующие образование, распределение и использование доходов, денежных средств, а также негативные отклонения, повлиявшие на результаты деятельности в сфере производственно-экономических и финансово-кредитных отношений.

Заключение. В настоящее время судебно-бухгалтерская и судебно-финансовая экспертиза является важным средством доказывания во всех процессуальных отраслях права. В результате применения специальных познаний посредством назначения и производства экспертиз возникает новый вид доказательства, подлежащий оценке в совокупности с другими имеющимися доказательствами по делу.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / Е. С. Дубоносов. – Издательство Юрайт, 2012. – 365 с.
2. Информационно-вычислительное республиканское унитарное предприятие [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.studfiles.ru/preview/5357755>. – Дата доступа: 31.10.2016.
3. Кеворкова, Ж. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / Ж. А. Кеворковой. – Вузовский учебник, 2013. – 383 с.

УДК 343.148.5

Пашковская А. Н. – *р мв*

ВОПРОСЫ ПРЕДЛАГАЕМЫЕ НА РАЗРЕШЕНИЕ ЭКСПЕРТУ-БУХГАЛТЕРУ И ВОПРОСЫ ВЫХОДЯЩИЕ ЗА ПРЕДЕЛЫ КОМПЕТЕНЦИИ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА

в р л о м д к н Куруленко Т. А. во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Эксперт-бухгалтер – это лицо, обладающее специальными знаниями в области бухгалтерского учета, экономического анализа, ревизии и аудита, привлекаемое органами расследования, судом для проведения экспертизы.

Необходимость в проведении экспертизы в бухгалтерском учете возникает, когда при расследовании или судебном рассмотрении уголовного дела обнаруживаются факты несоответствия между данными бухгалтерского учета, отражающими хозяйственную деятельность предприятий, и реальным содержанием этой хозяйственной деятельности [1].

Материалами для исследования вопросов предлагаемым на разрешение эксперту-бухгалтеру и вопросов выходящих за пределы его компетенции послужили труды ученых-экономистов изложенных в научных изданиях и периодической печати.

Судебно-бухгалтерской экспертизой называется процессуальная деятельность специалистов в области бухгалтерского учета, состоящая в производстве по поручению субъекта расследования или суда исследований различных объектов, и даче ими заключений по специальным вопросам [2].

Важной частью постановления о назначении экспертизы является определение круга вопросов, подлежащих разрешению экспертом-бухгалтером. Вопросы, предлагаемые эксперту-бухгалтеру, должны быть определенными и конкретными, а их перечень – полным. При формулировке вопросов крайне важно исходить из того, что:

1). они не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера.

2). они должны излагаться в логической последовательности.

3). вопросы должны вытекать из обстоятельств дела и иметь отношение к документированным фактам.

4). не ставить вопросы эксперту-бухгалтеру, которые относятся к компетенции следователя, суда.

Компетенция эксперта-бухгалтера – единое понятие, включающее специальные познания, с одной стороны, и правомочия по их применению, т. е. совокупность прав и обязанностей, определённых уголовно-процессуальным законодательством, – с другой стороны.

Компетенция эксперта-бухгалтера связана и с объемом материалов, на основе которых он дает заключение. Эксперт всегда использует лишь предоставленные ему материалы дела; он не вправе давать заключения на основе документов, которые не приобщены следователем к делу. В то же время заключение будет не обоснованным, если эксперт произвольно учтет часть, а не все предъявленные ему материалы.

Можно выделить следующие основные группы вопросов, разрешение которых относится к компетенции эксперта-бухгалтера:

1. Исследование организации и особенностей бухгалтерского учета в конкретном предприятии, его соответствие действующим нормативным актам, общим требованиям бухгалтерского учета.

2. Исследование бухгалтерских операций с целью установления наличия или отсутствия недостатков или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, периода их образования.

3. Исследование операций бухгалтерского учета для проверки обстоятельств, устанавливаемых другими материалами.

Каждая из названных групп имеет самостоятельные цели. Эти группы вопросов в зависимости от обстоятельств дела, получают свое конкретное выражение, могут быть детализированы и сформулированы в виде нескольких частных вопросов.

К компетенции эксперта-бухгалтера отнесено разрешение вопросов, при ответе на которые эксперт в той или иной мере использует определенные правовые нормы. Так эксперт-бухгалтер может давать заключения по таким вопросам как:

1). установление наличия или отсутствия недостатков либо излишков товарно-материальных ценностей и денежных средств, периода, места их образования, а также размера причиненного ущерба.

2). установление правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей и движение денежных средств.

3). определение соответствия отражения в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности и действующим нормативным актам.

Нарушение компетенции эксперта могут иметь место во вторжение эксперта в чужую область знаний либо выполнение им функций, входящих в компетенцию следователя или суда. Иногда эксперты-бухгалтеры пытаются решать вопросы, относящиеся к компетенции специалистов других отраслей знаний: экономистов, технологов, строителей и т. д.

В то же время на практике иногда перед экспертом-бухгалтером ставят такие вопросы, которые выходят за пределы его компетенции. Их можно разделить на 2 группы:

1) вопросы относящиеся к юридическим, которые может решать только следователь или суд. К ним относятся такие вопросы как: «По-

дтверждает ли экспертиза выводы документальной проверки о сумме похищенных денежных средств?»

2) вопросы, которые не являются юридическими и в тоже время не относятся к бухгалтерскому учету. К ним относятся такие вопросы как: «Обосновано ли назначены директору и главному бухгалтеру новые завышенные оклады?»

Также нельзя ставить вопросы следующим образом: «Участвовал ли работник магазина в хищении товаров, тары и денежных средств?» или «Имел ли возможность заведующий магазином беспрепятственно присвоить себе сумму разницы от завышения цен?». Бухгалтер-эксперт на такие вопросы ответить не может, они должны решаться работниками следствия и дознания.

Решение любого из перечисленных вопросов входящих в компетенцию эксперта-бухгалтера требует от него документального оформления.

Вопросы эксперту-бухгалтеру формулирует следователь либо суд. Если эксперт считает, что вопросы поставлены неверно, ему следует письменно мотивировать свое мнение следственному либо судебному органу. Эксперт при этом может предложить собственные формулировки вопросов [3].

С помощью заключения эксперта-бухгалтера устанавливаются новые факты, о наличии которых свидетельствовали уже имевшиеся в деле материалы о для выявления их нужны были специальные бухгалтерские знания.

Таким образом, на основании проведенных исследований и изучения литературных источников, можно сделать вывод, что в настоящее время судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством доказывания во всех процессуальных отраслях права. В компетенцию эксперта-бухгалтера входит определенный круг вопросов подлежащие его разрешению. Нельзя перед экспертом-бухгалтером ставить вопросы выходящие за пределы его компетенции.

В результате применения специальных знаний посредством назначения судебно-бухгалтерской экспертизы возникает новый вид доказательства, подлежащий оценке в совокупности с другими имеющимися доказательствами по делу.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / Е. С. Дубоносов. – М: Издательство Юрайт, 2012. – 365с.
2. Толкаченко, А. А. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / А. А. Толкаченко, В. И. Бобошко, Ж. А. Кеворкова; под ред. А. А. Толкаченко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 404с.
3. Кеворкова, Ж. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / Ж. А. Кеворкова, А. А. Савин, под ред. Ж. А. Кеворковой. – М.: Вузовский учебник, 2013 – 556с.

УДК 341.233.111

Прикота К. Ф. — *р мв*

ОЦЕНКА ЗАКЛЮЧЕНИЯ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА СЛЕДОВАТЕЛЕМ И СУДОМ

в р л о м д к н Куруленко Т. А. *во кле о е в д в н*
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
Горки, Республика Беларусь

Под заключением эксперта, как в уголовном, так и в гражданском процессе, понимается письменный мотивированный ответ на поставленные вопросы сведущего лица, привлеченного к участию в деле в качестве эксперта, сформулированный на основе его специальных знаний в результате всестороннего, полного и объективного исследования предоставленных материалов.

Заключение эксперта-бухгалтера является самостоятельным источником доказательств. В нем эксперт высказывает лишь свое суждение о фактах, имеющих значение для дела. Окончательную оценку им дают следователь или суд. Исследование и оценка заключения эксперта — важнейший этап правоприменительной деятельности, в ходе которой проверяется и оценивается доказательственная сила заключения. Заключение эксперта-бухгалтера оценивается следователем или судом по их внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном рассмотрении всех обстоятельств дела в их совокупности, руководствуясь законом. Органы следствия и суд должны проверить и оценить связь заключения с другими источниками доказательств, в частности:

а) заключение эксперта-бухгалтера должно быть непосредственно связано с другими источниками доказательств по делу;

б) в заключении эксперта-бухгалтера все факты важно излагать объективно на базе специальных познаний эксперта-бухгалтера;

в) заключение эксперта-бухгалтера должно быть основано на исследовании всех имеющихся в деле источников доказательств.

Так, заключение эксперта-бухгалтера нельзя считать полноценным, если оно основано только на документах, без учета показаний свидетелей и обвиняемого об изложенных фактах.

Следователем и судом при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы должны быть оценены факторы процессуального характера: значение для данного дела фактов, установленных экспертом-бухгалтером; заключение эксперта-бухгалтера может быть признано доброкачественным при условии, если в процессе его составления были соблюдены все установленные законом процессуальные нормы; достоверность и доброкачественность доказательств, положенных в основу заключения эксперта-бухгалтера;

г) доказательства, на которых основано заключение эксперта, и их источники должны находиться в деле.

Следователем и судом при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы должны быть проверены факторы научно-методического характера, связанные с исследовательской работой эксперта-бухгалтера и с составлением им заключения:

а) степень учета экспертом-бухгалтером соответствующих нормативных актов;

б) правильность методики, примененной экспертом-бухгалтером при исследовании им операций;

в) обоснованность заключения документами, записями в счетных регистрах и иными материалами дела;

г) отсутствие в заключении внутренних противоречий.;

д) логическое построение заключения;

е) отсутствие существенных пробелов, например отсутствие данных о движении материальных ценностей, обосновывающих размер недостачи, установленный экспертом-бухгалтером;

ж) категоричность заключения;

и) отсутствие в заключении ошибок.

Следователем и судом при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы также должны быть учтены обстоятельства, относящиеся к субъективным качествам эксперта-бухгалтера.

Заключением эксперта-бухгалтера устанавливаются фактические обстоятельства, имеющие косвенное отношение к составу преступления. Так, недостача ценностей, выявляемая с помощью эксперта, может быть следствием различных причин, в частности результатом хищения. Поэтому определение экспертом суммы ущерба еще не означает установления суммы похищенного. Эксперт-бухгалтер не может давать заключение по вопросу о том, кто именно совершил преступление. С помощью заключения можно выявить исключительно причастность определенных счетных работников к маскировке недостачи. Факты, установленные в результате проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, будут исключительно звеньями в системе других доказательств. Собранные по делу доказательства, в т. ч. и содержащиеся в заключении эксперта-бухгалтера, должны объяснять установленные по делу обстоятельства. В случае если же возможно различное объяснение всей совокупности имеющихся по делу доказательств, то нельзя расценивать собранные косвенные доказательства.

При ознакомлении с заключением эксперта следователь или суд может установить, что заключение нуждается в уточнении или дополнении, поскольку в нем обнаружены: редакционные неточности; неполные ответы на вопросы, поставленные следователем; такие противоречия между выводами эксперта-бухгалтера и другими доказательствами по делу, в основе которых лежат незначительные погреш-

ности; недостаточная ясность выводов эксперта-бухгалтера; арифметические ошибки и опiski; обстоятельства, вызывающие необходимость уточнить и дополнить выводы эксперта-бухгалтера в связи с новыми доказательствами по делу, добытыми следователем или судом после представления заключения; разночтения в заключениях экспертов-бухгалтеров в результате применения ими различной методики.

В определенных случаях следователь или суд может назначить дополнительную или повторную экспертизу.

Дополнительная судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, когда: данное заключение недостаточно ясно или неполно; перед экспертом-бухгалтером, следователем и судом поставлены новые вопросы; обвиняемый дает объяснение, имеющее существенное значение для дела. Дополнительная экспертиза назначается постановлением следователя либо определением (постановлением) суда, в котором указываются дополнительные вопросы. Дополнительная экспертиза поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта-бухгалтера или сомнений в его правильности.

Повторное заключение эксперта-бухгалтера необходимо, если первоначальное заключение находится в противоречии с документами и материалами дела, если обвиняемый опорочил заключение эксперта-бухгалтера, если первоначальное заключение составлено лицом, квалификация или деловые качества которого ставятся под сомнение следователем или судом, а также, если по окончании работы эксперта-бухгалтера у следователя побудут новые материалы, противоречащие тем, которые первоначально были исследованы и положены в основу заключения.

Повторное заключение требуется, если эксперт-бухгалтер нарушил свои процессуальные права или вышел за пределы своей компетенции.

Производство повторной судебно-бухгалтерской экспертизы поручается другому эксперту или другим экспертам. При назначении повторной судебно-бухгалтерской экспертизы следователь (суд) выносит постановление.

Таким образом, по-нашему мнению, оценка заключения эксперта-бухгалтера следователем или судом – это важнейший этап правоприменительной деятельности, в ходе которой проверяется доказательная сила заключения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносов, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник для вузов / Е. С. Дубоносов.-М: Издательство Юрайт, 2014. – 267с.
2. Тимченко, В. А. Судебная бухгалтерия: учебник / В. А. Тимченко, С. П. Голубятников. – М.: Юрид. Лит., 2009. – 368 с.

УДК 343.148.5

Роговцова Т. М., Курбатова Д. Л. – *р ж*

ЭКСПЕРТНОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ

в р л о м д к н Куруленко Т. А во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
Горки, Республика Беларусь

Материально-производственные запасы имеют существенное значение для эффективной хозяйственной деятельности экономического субъекта. Они являются материальными активами и относятся к объектам бухгалтерского учета. Основная часть данных активов используется в производственном процессе и полностью переносит свою стоимость на стоимость производимой продукции.

В статье проанализирована методика экспертного исследования операций с материально-производственными запасами основываясь на специальной экономической и юридической литературе, статьях отечественных и зарубежных авторов.

Судебно-бухгалтерская экспертиза операций с материальными ценностями проводится на основании задания экспертного учреждения и постановления правоохранительных органов при выявлении злоупотреблений в системе учета товарно-материальных ценностей, их недостачи, кражи, растрат. Такие злоупотребления, как правило, тесно связаны с организацией складского хозяйства, соблюдением норм списания материалов в производство, а также потерями, недостачей и порчей товарно-материальных ценностей.

Практика осуществления судебно-бухгалтерских экспертиз операций с материальными ценностями свидетельствует, что наиболее распространенными злоупотреблениями являются хищение товаров, горюче-смазочных материалов, запасных частей, сырья, полуфабрикатов, строительных материалов и т.п. Необходимо подчеркнуть, что хищение товарно-материальных ценностей является сравнительно простым и легким способом хищений. Если махинации с денежными средствами требуют высокой квалификации и специального образования, то злоупотребления с материальными ценностями могут быть доступны практически каждому работнику.

Методические приемы экспертного исследования операций с материальными ценностями разграничивают в разрезе двух групп:

- расчетно-аналитические (экономический анализ, статистические и аналитические расчеты, экономико-математические методы);
- документальные (нормативно-правовое регулирование, экспертизы разных видов).

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы операций с материальными ценностями согласно заданию экспертного учреждения и

постановлению правоохранительных органов эксперт-бухгалтер определяет перечень вопросов экспертного исследования. Ими, в частности, могут быть:

1) оприходование материальных ценностей по количеству, качеству и цене – исследуется обоснованность и полнота оприходования товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета, адекватность их по качеству сопроводительным документам, анализируются цены приобретения материальных ресурсов и т.п.;

2) закрепление материальной ответственности – проверяется фактическое закрепление материальной ответственности по данным договоров о материальной ответственности, составленным между администрацией предприятия и конкретными работниками;

3) соблюдение норм расхода материалов на производство – в процессе экспертного исследования проверяется обоснованность утвержденных норм расхода материальных ценностей на производство продукции и анализируется уровень их соблюдения;

4). порча материальных ценностей – исследуются объективные и субъективные причины, которые обусловили данное негативное явление, устанавливаются лица, ответственные за причиненные убытки;

5) первичная документация по учету материальных ценностей – исследуется достоверность и полнота отражения хозяйственных операций, связанных с приобретением, внутренним перемещением и использованием товарно-материальных ценностей;

6) регистры аналитического и синтетического учета материальных ценностей – исследуются вопросы полноты, объективности отражения и взаимосвязи осуществленных хозяйственных операций;

7) недостатки материальных ценностей и убытки, выявленные документальной проверкой, их обоснованность и ответственность конкретных должностных лиц – экспертизой обобщаются все объекты экспертного исследования, в пределах которых проверкой выявлены злоупотребления, недостатки и убытки, уточняются размеры этих убытков, их соответствие данным бухгалтерского учета, материалам правоохранительных органов, обосновывается достоверность установления материальной ответственности конкретных работников и должностных лиц предприятия, уточняется размер возмещения причиненных убытков в разрезе виновных лиц.

Основными задачами эксперта-бухгалтера при исследовании операций с материальными ценностями являются:

1) проверка документальной обоснованности и правильности отражения в учёте поступления и расхода сырья и материалов;

2) определение по материалам инвентаризации размера недостатков и излишков товарно-материальных ценностей;

3) установление размера причиненного материального ущерба.

Обычно при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по исследованию операций с материальными ценностями перед экспертом ставится вопрос об установлении материального ущерба. При определении размера материального ущерба в настоящее время руководствуются Инструкцией о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь от 24.03.2003 г. № 39/69.

Материальным ущербом считается недостача материальных ресурсов, выявленная инвентаризацией, порча, приведшая к невозможности в дальнейшем их использования, потеря потребительских качеств, утрата, уничтожение, ухудшение или понижение ценности имущества и возникновение необходимости для предприятия произвести затраты на восстановление и приобретение товарно-материальных ценностей.

Определение размера ущерба в случае недостачи товарно-материальных ценностей зависят от ряда факторов: от способа причинения ущерба имуществу; круга лиц, причинивших ущерб; формы вины (умышленно или по неосторожности). Так, например, размер материального ущерба при недостаче материальных ценностей определяется по стоимости имущества аналогичного утраченному на дату выявления недостачи. Таким образом, исследование экспертом-бухгалтером помогает выявить, где допущены ошибки учета товарно-материальных ценностей, что могло повлечь за собой выявленные злоупотребления. Особенностью судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных операций с товарно-материальными ценностями в отличие от других хозяйственных операций является использование результатов фактической проверки (проведенной методами инвентаризации, контрольного запуска сырья и материалов в производство, лабораторного анализа, осмотра и обследования, получение объяснений материально ответственных лиц, запросов относительно реального содержания совершенных хозяйственных операций).

Это обусловлено тем, что достижение целей эффективного и всестороннего исследования учетно-экономических данных возможно лишь при проверке соответствия содержания документов реально совершенным хозяйственным операциям с сырьем и материалами.

ЛИТЕРАТУРА

1. Дубоносов, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник для вузов / Е. С. Дубоносов. – М: Издательство Юрайт, 2014. – 267 с.
2. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами. [Электронный ресурс]: <http://www.studfiles.ru/preview/5125468> Дата доступа 23.11.2016.
3. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами. [Электронный ресурс]: http://studopedia.ru/4_11541. Дата доступа 23.11.2016.

УДК 340.624.3:341.148.5

**Рожко А. С., Бондаренко М. Н. – *р*
ОСОБЕННОСТИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ
РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ**

в р л о м д к н – Куруленко Т. А. – во кле о е в д в н
УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Горки. Республика Беларусь

Исторически сложилось так, что именно для выявления преступлений, связанных с искажением данных бухгалтерской отчетной информации, правоохранительные органы обращаются к экспертам-специалистам. Если ранее объектом экспертного исследования были в основном правонарушения, связанные с расследованием фактов недостач, растрат и хищений товарно-материальных ценностей, денежных средств, то наиболее распространенными сейчас являются преступления, совершаемые с помощью искажения и фальсификации данных бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская экспертиза учета расчетов с поставщиками является необходимым условием эффективной работы хозяйствующего субъекта, подтверждением достоверности финансовой отчетности и законности финансовой деятельности. Поставщиками называются те финансово-хозяйственные субъекты, которые поставляют предприятию материальные и сырьевые ресурсы, а также товары. Эффективное проведение бухгалтерской экспертизы бухгалтерского учета расчетов с поставщиками является для многих белорусских организаций трудно разрешимой проблемой, так как до настоящего времени не выработаны четкие показатели и ориентиры, однозначно характеризующие состояние данных расчетов.

В статье будут рассмотрены какие наиболее эффективные методы используемые в судебно-бухгалтерской экспертизе расчетов с поставщиками.

Рассматриваемому участку учета свойственны определенные факторы риска, обусловленные следующими причинами: отсутствие многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки, сложность восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов; большая вероятность несвоевременного поступления подтверждающих документов; отсутствие унификации значительной части первичных документов, подтверждающих совершение этих операций.

Расчеты с поставщиками – раздел учета, где наряду с проверкой отражения операций в системе бухгалтерского учета немаловажное значение приобретает оценка системы первичного учета.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражают-

ся на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты.

В ходе экспертизы расчетов с поставщиками и подрядчиками ставятся следующие задачи:

- проверка наличия и правильности оформления договоров и первичных документов по расчетам за полученные товарно-материальные ценности;
- проверка соответствия данных первичных документов договорам и учетным регистрам;
- проверка полноты и правильности отражения расчетов с поставщиками и подрядчиками на счетах в учетных регистрах;
- проверка соблюдения порядка списания кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

Первоначально, до назначения судебно-бухгалтерской экспертизы при выявлении преступлений оперативно-следственные работники изучают узкий круг заранее отобранных учетно-бухгалтерских документов по расчётам с поставщиками.

Затем, если будет установлено, что преступление каким-то образом отражено в данных бухгалтерского учета, по требованию правоохранительных органов проводится документальная проверка; ревизору дается контрольное задание и осуществляется предметный контроль за ходом его последующей работы.

Замаскированные хищения всегда вызывают несоответствия между хозяйственной деятельностью предприятия и отражением в учетных документах. Однако эти несоответствия, проявляющиеся в самых разнообразных формах, могут быть обнаружены лишь с помощью специальных исследований [1]. В настоящее время в судебной бухгалтерии названные несоответствия принято подразделять на три группы:

- 1). особенности и противоречия, проявляющиеся в содержании отдельного документа;
- 2). несоответствия, проявляющиеся в содержании нескольких взаимосвязанных документах;
- 3). отклонение от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, получивших отражение в данных учета.

Для обнаружения подлога в учёте расчётов с поставщиками применяются следующие способы исследования анализируемого бухгалтерского документа или регистра:

- а) проверка документов по форме;
- б) арифметическая (счетная) проверка;
- в) нормативная проверка.

Стремясь уйти от ответственности, преступники нередко фабрикуют подложные документы, по внешнему виду не отличающиеся от подлинных. Например, оформляют товарно-транспортные накладные,

по которым товар в действительности не был отпущен. Такие документы называются бестоварными.

В таких случаях подлог выявляют, сопоставляя изучаемый документ с другими, отражающими ту же или взаимосвязанную операцию. Для этих целей применяют встречную проверку и метод взаимного контроля.

Встречной проверкой называют сопоставление разных экземпляров одного и того же документа (в копиях).

Метод встречной проверки часто оказывается эффективным, поскольку большинство первичных бухгалтерских документов оформляется в нескольких экземплярах, так, товарно-транспортная накладная обычно оформляется в четырёх экземплярах. Однако, этот метод неэффективен, если не все экземпляры товарно-транспортной накладной сохранены

Более эффективным по сравнению со встречной проверкой, как показывает практика, является метод взаимного контроля, основанный на том, что каждая хозяйственная операция отражается прямо или косвенно в различных бухгалтерских документах

Разновидностью метода взаимного контроля, применяемого при экспертизе расчетов с поставщиками, является сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции. Как и встречная проверка, метод взаимного контроля используется, прежде всего, для выявления признаков подлога в конкретных учетных документах, такими признаками может быть: во-первых, отсутствие каких-либо взаимосвязанных документов, обычно имеющих в аналогичных случаях; во-вторых, противоречия в содержании различных документов, отображающих одну и ту же или взаимосвязанные с ней хозяйственные операции. Метод взаимного контроля документов решает также еще одну довольно важную задачу: задачу моделирования утраченного или искаженного документа [2].

В результате исследования были рассмотрены методы судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с поставщиками. Сделали вывод о том, что из наиболее «сильных» является метод взаимного контроля. Но в то же время достаточно сложным, в организационном и методическом плане и применяется чаще всего следователями. Сложность заключается в том, что он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления целого ряда взаимосвязанных документов, а это требует соответствующих знаний и квалификации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / В. А. Хмельницкий. Минск.: БГЭУ, 2005. – 207 с.
2. Белов, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / А. А. Белов, А. Н. Белов. – М.: Книжный мир, 2009. – 102 с.

УДК 338

**Харламова А. О., Хроленок А. В. – ^р
ПОВЫШЕНИЕ РОЛИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ
В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ**

в р л о м д к н – Азаренко Н. Ю. м р м р р ж м ш р
ФГБОУ ВО «Брянский государственный инженерно-технологический университет», Брянск, Российская Федерация

Один из главных типов некриминалистических экспертиз – это экономическая экспертиза, представляющая собой комплекс исследований, которые определяют финансовое состояние организации. Независимая экспертиза бухгалтерской отчетности предприятия выступает основой для определения достоверности фактических данных образования распределения и использования денежных фондов, а также документального оформления наличных и безналичных расчетов.

Целью написания статьи является исследование наиболее важных теоретических основ проведения экономической экспертизы, изучение основных видов экономической экспертизы и рассмотрение случаев назначения судебных и несудебных экономических экспертиз.

В практике нашей страны экономическая экспертиза делится на два вида: несудебная и судебная.

Несудебная экономическая экспертиза проводится в непроцессуальной форме. Она проводится в исполнение по заявлению физических или юридических лиц, а также по запросу адвоката. Использование результатов проводимой экспертизы может быть представлено в разных формах: экспертиза предъявляется второй стороне для заключения мирового соглашения – в данном случае до суда дело не доходит, а также может по ходатайству стороны и решению суда приобщаться в качестве иных документов [3, с. 56].

Судебная экономическая экспертиза носит процессуальный характер и проводится в рамках арбитражного, гражданского, уголовного дела. Эксперт-экономист, назначенный органами суда или следствия, ссылается на теоретическую базу, которая основывается на юридических и экономических знаниях, интегрированных и трансформированных для нужд правосудия.

Рассмотрим случаи назначения судебно-экономической экспертизы:

1. Учредитель ООО «УУУ», проведя комбинацию с необеспеченными векселями, тайно фиктивно перепродал торговый центр через две фирмы третьей, где он сам является единственным учредителем. Назначена судебная экономическая экспертиза с вопросами, как по обеспечению векселей, так и с фактическим движением денежных средств по расчетным счетам. Торговый центр возвращен законным владельцам.

2. Предприятие ООО «XXX» показывает низкие результаты финансово-хозяйственной деятельности. Проведена экономическая проверка экономической деятельности компании по заявлению учредителей. Выявлены «схемы» хищения денежных средств. В материальном аспекте размеры нарушений во много раз превышали подозрения учредителей. Кадровая работа и другие изменения позволили восстановить эффективность фирмы без серьезных финансовых затрат.

Экономические экспертизы в зависимости от направления исследования и решаемых вопросов подразделяются на финансово-экономические и бухгалтерские [3, с. 86].

Правильность отражения в учете хозяйственных операций исследует бухгалтерская экспертиза. Характерными для нее являются вопросы: в соответствии ли с правилами ведения бухгалтерского учета отражены те или иные хозяйственные операции; нашли ли отражение хозяйственные операции в бухгалтерской отчетности предприятия?

Потенциал бухгалтерской экспертизы довольно широк. В рамках ее производства выявляются факты искажения учетных данных специфическими для бухгалтерского учета приемами, проводится диагностика обнаруженных искажений, определяется уровень их воздействия на показатели финансово-хозяйственной деятельности организации.

Главная цель исследований – это установление наличия фактов искажений экономически значимой информации на любом этапе процесса бухгалтерского учета, механизма их образования, степени воздействия на финансовые показатели деятельности организации.

Предмет изучения финансово-экономической экспертизы представляет собой сведения о финансовых операциях и показателях деятельности хозяйствующего субъекта, которые документально зафиксированы, а также информацию, характеризующую образование, распределение и использование денежных средств [2, с. 98].

В случаях, когда на предприятии требуется установить факты отклонений в сфере кредитования и финансирования, возникает необходимость в проведении финансово-кредитной экспертизы. На основе анализа финансовых и кредитных операций эксперт может установить правильность формирования денежных средств, выявить признаки нарушений порядка их расходования.

В уголовных делах проводятся экспертизы, связанные с определением налогооблагаемой базы, исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей, взносов в бюджеты всех уровней, внебюджетные фонды. В ходе исследования устанавливаются искажения в бухгалтерском и налоговом учете, и выявляется их воздействие на величину налогооблагаемой базы [2, с. 99].

В рамках проведения финансово-экономической экспертизы часто проводятся расчеты: дивидендов акционерам по итогам финансового года, суммы денежных средств, причитающихся участнику общества

при выходе из его состава; исследование показателей, которые характеризуют формирование размера заработной платы.

Самой распространенной в российской и зарубежной практике является экспертиза финансового состояния хозяйствующего субъекта. Она проводится при расследовании преступлений, связанных со злостным уклонением от погашения кредиторской задолженности, а также при решении вопроса о признании предприятия банкротом.

Следует уделить внимание тому, что не подлежит разрешению при производстве экономических экспертиз и выходит за пределы полномочий эксперта-экономиста. В основном это правовые вопросы, вопросы, связанные с оценкой действий иных лиц, или вопросы о квалификации преступления, так как они относятся преимущественно к компетенции органов суда и следствия. В нашем случае это формулировки имеют следующий вид: имело ли место хищение товарно-материальных ценностей на складе; достаточно правильно и полно проведена ревизия? [3, с. 64].

Неоднозначный и сложный вопрос о допустимости применения методов и приемов профессиональной оценки при составлении заключения судебного эксперта. Рыночная оценка стоимости имущества предприятия значительно отличается от его балансовой оценки. Но следует отметить то, что два квалифицированных специалиста, используя даже одинаковые методы, сильно расходятся в выводе итоговой суммы, которая становится лишь вероятностной рыночной стоимостью объекта. То есть существующие методики не дают возможности бесспорного расчета и категорического ответа, что является недопустимым, особенно при производстве экспертиз по уголовным делам [3, с. 65].

Таким образом, экономическая экспертиза представляет собой исследование, которое проводится специалистом в рамках анализа финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, с целью получения компетентного ответа на вопросы, интересующие заказчика. Предназначение экономической экспертизы заключается в нахождении доказательств при рассмотрении дел финансовой направленности в уголовном и гражданском судопроизводстве.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бобошко, В. И. Ревизия и контроль: учебное пособие / В. И. Бобошко. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 311 с.
2. Кеворкова, Ж. А. Экономическая экспертиза. Курс лекций: учебное пособие / Ж. А. Кеворкова. – М.: ПРОСПЕКТ, 2017. – 256 с.
3. Кеворкова, Ж. А. Судебно-экономическая экспертиза: учебное пособие / Ж. А. Кеворкова, И. В. Бахолдина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 191 с.
4. Нелезина, Е. П. Судебная экономическая экспертиза. Практикум: учебное пособие / Е. П. Нелезина – М.: ЮНИТИ, 2015. – 152 с.
5. Федорова, Е. А. Контроль и ревизия: учебное пособие / Е. А. Федорова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 239 с.

СОДЕРЖАНИЕ

ПЛЕНАРНОЕ ЗАСЕДАНИЕ

Гудков С. В., Гудкова Е. А. Совершенствование бухгалтерской отчетности субъектов агробизнеса	5
Гусарова Т. В. Особенности налогового учета обособленных структурных подразделений юридического лица	8
Куруленко Т. А. Проблемные вопросы учета командировочных расходов	11
Прокопова А. Д. К вопросам экспертного исследования расчетов с подотчетными лицами	14
Путникова Е. Л. Исторические аспекты возникновения и развития судебно-бухгалтерской экспертизы	17
Рубаник А. Н., Сидоренкова А. Г. Влияние амортизационной политики предприятий на себестоимость продукции	20
Тарасенко А. Л. Что такое «гудвилл» и трудности его отражения в белорусском законодательстве	23
Тригуб М. В. Влияние анализа финансовых результатов на эффективное функционирование организаций АПК	26

Секция 1. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

Авласенко А. В. Совершенствование методики исчисления себестоимости продукции молочного стада КРС в КУП (СХ)П «Первомайское» Дубровенского района Витебской области	30
Архипов Д. А. Понятие и классификация основных средств в бухгалтерском учете	33
Бражникова Я. Ю. Особенности организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в соответствии с МСФО и Национальными стандартами Украины	36
Григорьева Е. О. Совершенствование первичного учета оплаты труда в животноводстве	39
Гузаревиц О. А. Понятия категорий «затраты», «издержки», «расходы» для бухгалтерского учета	42
Даниленко Е. А. Раскрытие терминов «затраты», «расходы», «издержки» в экономической литературе	45
Ермоленко И. Ю. Аудит персонала в системе управления предприятия	48
Курбатова Д. Л. Порядок учета операций по переработке давальческого сырья у заказчика и подрядчика	51
Пашковская А. Н. Направления совершенствования бухгалтерского учета потерь от брака в сегментах бизнеса АПК	54
Прикота К. Ф. Выбор способов оценки списания производственных запасов в сегментах бизнеса АПК	57
Пух В. Н. Совершенствование учета пастбищных кормов	60
Роговцова Т. М. Особенности строительного производства и порядок его отражения в бухгалтерском учете	63
Рудницкая Т. М. Совершенствование учета производственных затрат в строительных организациях	66
Силина Е. А. Сравнительный анализ форм и систем оплаты труда в Республике Беларусь и в зарубежных странах	69
Юршевич Н. Э. Особенности составления бухгалтерской финансовой отчетности сельскохозяйственными организациями Республики Беларусь	72

Секция 2. ТРАНСФОРМАЦИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В ФОРМАТ МСФО

Бабаева С. А. Сравнительная характеристика методики оценки биологических активов в Республике Беларусь и по МСФО	76
Борель К. В. Проблемы оценки животных на выращивании и откорме в свиноводстве	79
Ермолицкая О. В. Сравнение построения учетной политики организаций Республики Беларусь по национальным стандартам и по МСФО	82
Житова Т. Л. Сравнительный анализ формирования пенсионных фондов в Республике Беларусь и по международным стандартам финансовой отчетности ..	85
Запрудская А. В. Признание в отчетности и классификация вознаграждений работников	88
Ковальчук А. Н. Отражение резервов в финансовой отчетности	91
Пантюхова А. А. Формирование отчетности о финансовых результатах организации по национальным и международным стандартам	94
Пермякова А. В. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь	97
Рачковская Е. В. История создания совета по международным стандартам финансовой отчетности	100
Смоленская Л. Г. Система внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь: направления и проблемы перехода	103
Станислевич А. В. Трансформация системы бухгалтерского учета Республики Беларусь в формат МСФО	106
Сырец А. С. Учет расходов по оплате труда в организациях АПК в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности	109
Тетерич В. П. Что необходимо учитывать организациям Республики Беларусь по оценке животных основного молочного стада при переходе на МСФО	112
Хромченко А. А. Проблемы классификации финансовых инструментов всвязи с переходом на МСФО	115
Чернухо К. В. Основные модели учетных систем, классификация стандартов учета и отчетности	118
Шумейко Е. В. Биологические активы и их классификация по МСФО	121

Секция 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

Власова С. В. Международный опыт таможенного аудита и пути совершенствования законодательства таможенного союза	125
Ермолицкая О. В. Особенности построения учетной политики организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность	128
Запрудская А. В. Формирование учетной политики для организаций агропромышленного комплекса, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность	131
Исаченкова В. П. Всемирная торговая организация (ВТО): основные цели и роль во внешнеэкономической деятельности стран	134
Каминский В. И. Таможенная политика Республики Беларусь	137
Кизилова В. А. Таможенные платежи как инструмент внешнеэкономического регулирования	140
Кириллова А. И. Принципы регулирования внешнеторговой деятельности Республики Беларусь на современном этапе	143
Летковская М. С. Понятие, роль и значение внешнеэкономической деятельности в экономике Республики Беларусь	146
Пыщаница Е. Н. Характеристика транспортно-экспедиторской внешнеторговой документации	149

Хромченко А. А. Особенности плана счетов организаций АПК, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность	152
Чернухо К. В. Управление внешнеэкономической деятельностью в организации	155

Секция 4. ПРИМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ В ЭКСПЕРТНОЙ ПРАКТИКЕ

Базака О. Н. Основания и порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы на предварительном следствии	159
Евмененко Е. А. Способы искажения бухгалтерской отчетности и приемы их выявления в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы	162
Зиновьева М. И. Отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы от документальной проверки	165
Клепакова М. А. Тест системы внутреннего контроля как рабочий документ аудитора	168
Коваленко Я. А., Трусова А. А. Заключение эксперта-бухгалтера – важный источник доказательств при расследовании преступлений экономического характера	171
Нешкова Ю. Н. Аудиторские доказательства при аудите расчетов с персоналом по оплате труда	174
Парохненко М. С. Сравнительный анализ судебно-бухгалтерской и финансово-экономической экспертиз	177
Пашковская А. Н. Вопросы предлагаемые на разрешение эксперту-бухгалтеру и вопросы выходящие за пределы компетенции эксперта-бухгалтера	180
Прикота К. Ф. Оценка заключения эксперта-бухгалтера следователем и судом ..	183
Роговцова Т. М., Курбатова Д. Л. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами	186
Рожко А. С., Бондаренко М. Н. Особенности судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с поставщиками	189
Харламова А. О., Хроленок А. В. Повышение роли экономической экспертизы в системе контроля	192

Научное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Сборник научных трудов по материалам IV Международной
научно-практической конференции

Горки, 21–22 апреля 2017 г.

Редактор *Е в д ки*
Компьютерный набор и верстка *к д н*
Ответственный за выпуск *Е р ж м д в*

Подписано в печать 21.06.2017. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная.
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 11,39. Уч.-изд. л. 11,49.
Тираж 40 экз. Заказ .

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.