

расходы на оплату труда производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на подготовку и освоение производства; расходы на содержание и эксплуатацию холодильника; общепроизводственные затраты; потери от брака; прочие производственные расходы; сопутствующая продукция (исключается); коммерческие расходы.

Однако, учитывая специфику своей деятельности, сельскохозяйственные организации могут некоторые статьи затрат сократить. Например, транспортно-заготовительные расходы, по причине отсутствия таковых. Для обоснования принимаемых управленческих решений по снижению себестоимости производимой продукции можно воспользоваться методикой, изложенной в статье «Методические аспекты анализа себестоимости продукции животноводства» [5], а для оценки эффективности деятельности боенского предприятия можно воспользоваться методикой, изложенной в статье «Вариативность оценки эффективности деятельности предприятий» [6].

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 13.12.2019 г., № 74 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021
2. Об установлении форм Товарно-транспортной накладной и товарной накладной и утверждении Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной и товарной накладной: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2016 г., № 58: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 03.05.2021 г., № 35 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
3. Об утверждении ветеринарно-санитарных правил для организаций, осуществляющих деятельность по убою сельскохозяйственных животных и переработке мяса: постановление М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 24.06.2008 г., № 62: в ред. постановления М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 04.11.2010 г., № 72 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021
4. Письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178 О применении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021
5. Федоркевич, А.В. Методические аспекты анализа себестоимости продукции животноводства. // Бухгалтерский учет и анализ, 2019, №10 (274), С.45-50.
6. Смолякова, О.М. Вариативность оценки эффективности деятельности предприятий. // Бухгалтерский учет и анализ, 2019, №10 (274), С.33-37.

ACCOUNTING IN ORGANIZATIONS CARRYING OUT ACTIVITIES FOR THE SLAUGHTER OF FARM ANIMALS AND PROCESSING OF MEAT

Fedarkevich A.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in Agroindustrial Complex and Transport, BSEU

Annotation. *The article discusses the documentary registration and accounting methodology of economic operations for the slaughter of farm animals and meat processing.*

Keywords: *accounting, primary document, cost items, meat processing, agriculture, slaughterhouse.*

УДК 657.42

ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ: КЛАССИФИКАЦИЯ И ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Смолякова О.М., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Аннотация. *Актуальной проблемой белорусских организаций является несбалансированность ликвидных элементов активов, а зачастую и острый их дефицит. Это вызывает объективную необходимость использования различных инструментов, призванных расширить источники финансирования текущей деятельности. Применение новых финансовых инструментов предполагает развитие методик их отражения в системе бухгалтерского учета. В статье представлены различные классификации финансовых активов в соответствии с нормативными правовыми документами Республики Беларусь и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Рассмотрен порядок отражения данных активов на счетах бухгалтерского учета, согласованный с их классификацией.*

Ключевые слова: *финансовый актив, финансовый инструмент, счета бухгалтерского учета, справедливая стоимость, амортизированная стоимость.*

Введение. Появление новых финансовых инструментов, стремительное развитие цифрового экономического пространства и возникающие в его рамках новые формы отношений трансформируют состав финансовых активов, принципы их классификации, оценки и отражения на счетах бухгалтерского учета.

Основная часть. Целью управления финансовыми активами является своевременное удовлетворение потребности организации в ликвидности, поддержке определенного уровня доходности при финансовом инвестировании. Достижение данной цели предполагает решение ряда задач:

- нахождение оптимального уровня финансовых активов;
- определение соотношения различных видов финансовых активов, в т.ч. по степени ликвидности: краткосрочных и долгосрочных;
- оценка рисков инвестирования в отдельные финансовые активы и их соотнесение с размером предполагаемой экономической выгоды;
- использование различных механизмов финансирования для поддержания оптимального уровня и структуры финансовых активов.

Решение данных задач возможно только при условии создания в организации эффективной и транспарентной учетно-аналитической системы финансовых активов. Важным элементом этой системы является классификация финансовых активов, т.к. она во многом определяет порядок их оценки и отражения на счетах бухгалтерского учета.

Основным нормативным правовым актом в области бухгалтерского учета финансовых активов является Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» [1], который определяет порядок формирования в бухгалтерском учете коммерческих организаций информации о финансовых инструментах (в т.ч. финансовых активах, частью которых являются финансовые вложения).

Отдельные аспекты бухгалтерского учета финансовых вложений регулируются Гражданским Кодексом Республики Беларусь [2], Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [3], Законом Республики Беларусь «О рынке ценных бумаг» [4], Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [5], Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [6].

Рекомендации по учету и отражению в отчетности информации о финансовых инструментах представлены в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" [7], IAS 1 "Представление финансовой отчетности" и (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [8].

В соответствии с применяемым на территории Республики Беларусь международным стандартом финансовой отчетности IAS 1 "Представление финансовой отчетности" при раскрытии информации о финансовом положении организации должны отдельно представлять оборотные и внеоборотные активы или в порядке ликвидности, если такой способ представления обеспечивает надежную и более уместную информацию [9, п. 60]. При этом отмечено, что независимо от выбранного способа представления организация должна раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по прошествии более двенадцати месяцев, применительно к каждой статье активов и обязательств [9, п. 60]. Таким образом, можно сделать вывод, что если в соответствии с IAS 1 активы определяются как оборотные и внеоборотные, а также возмещаемые (погашаемые) в период до года и свыше года, то и финансовые активы можно классифицировать аналогичным образом.

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» закреплена форма бухгалтерского баланса, предполагающая классификацию активов по обоим признакам. С одной стороны, активы классифицированы по сроку возмещения и погашения как «Долгосрочные активы» (первый раздел баланса) и «Краткосрочные активы» (второй раздел) [5, п. 3]. С другой, в рамках каждого раздела баланса активы представлены в порядке возрастания ликвидности. Национальный стандарт определяет отражение финансовых активов в бухгалтерской отчетности в составе групп долгосрочных или краткосрочных активов исходя из реального срока возмещения на дату составления баланса, при этом на счетах бухгалтерского учета активы учитываются исходя из установленного срока их погашения (в т.ч. в

отношении приобретенных при секьюритизации прав (требований) по денежным обязательствам). Таким образом, финансовый актив может отражаться в бухгалтерском учете как долгосрочный (на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения"), а в бухгалтерском балансе – как краткосрочный, если его погашение ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" указывает, что исходя из бизнес-модели управления финансовыми активами и характеристик финансового актива, связанных с предусмотренными договором денежными потоками организация должна классифицировать финансовые активы как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход или справедливой стоимости через прибыль или убыток. [1, п. 4.1] Под бизнес-моделью подразумевается способ, которым организация управляет своими финансовыми активами с целью генерирования денежных потоков: получение сумм, предусмотренных договором, через продажу финансовых активов или и того, и другого.

Финансовые активы оцениваются организацией по амортизированной стоимости при намерении их удержания до получения предусмотренных договором денежных потоков. Стандарт предусматривает, что продажи финансовых активов по различным причинам (например, увеличения кредитного риска) до наступления предусмотренного договором момента их погашения не противоречат бизнес-модели, ориентированной на удержание финансовых активов, если такие продажи не являются частыми (даже если их объемы являются значительными) или их объемы являются незначительными как по отдельности, так и в совокупности (даже если они являются частыми).

Организация может применять бизнес-модель, целью которой является генерирование денежного потока как предусмотренного договором в определенный момент, так и путем продажи финансовых активов до погашения. Концепция стратегического менеджмента предполагает наличие возможности принятия оперативных решений по управлению ежедневными потребностями в ликвидности, поддержке определенного уровня доходности по процентам или обеспечению соответствия сроков действия финансовых активов срокам действия обязательств, финансируемых данными активами. Для достижения такой цели организация вправе использовать гибкую бизнес-модель, а финансовые активы в таком случае будут классифицированы как учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Если целью организации является получение экономической выгоды путем покупки и продаж финансовых активов, то такие активы оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток. В этом случае следствием реализации цели управления финансовыми активами, как правило, будут регулярные покупки и продажи значительного размера. При этом получение предусмотренных договором денежных потоков является побочной операцией.

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности "Финансовые инструменты" предлагается выделять финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости, и финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости. [1, п. 5-7] Принципом отнесения к той или иной категории является также бизнес-модель управления финансовыми активами организации (намерение удерживать этот финансовый актив до наступления срока его погашения). К первой группе стандарт относит финансовые активы (не являющиеся производными финансовыми инструментами), по которым предусмотрены фиксированные платежи и срок погашения, при условии, что организация намеревается удерживать их до наступления срока погашения. Такими активами являются облигации, векселя, выданные займы, не обеспеченные облигациями или векселями, прочие долговые финансовые инструменты, в том числе торговая дебиторская задолженность и приобретенные при секьюритизации права (требования) по денежным обязательствам. Финансовые активы, не соответствующие указанным требованиям (в т.ч. бессрочные), относятся к категории учитываемым по справедливой стоимости: долевые финансовые инструменты, производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми активами, долговые финансовые инструменты, если организация не намеревается удерживать их до наступления срока их погашения.

Исходя из перечня финансовых активов, предложенного Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности "Финансовые инструменты", в составе финансовых активов можно выделить:

- денежные средства и их эквиваленты;
- долевые инструменты других предприятий;

- право, обусловленное договором, получить денежные средства или другой финансовый актив или обменять финансовый актив на потенциально выгодных условиях;
- договор, расчеты по которому будут или могут быть урегулированы собственными долевыми инструментами.

Таблица 1. - Обзор различных подходов к классификации финансовых активов организаций

Источник	Классификационный признак	Классификационные группы
IAS 1 "Представление финансовой отчетности"	характер участия в операционном цикле	- внеоборотные; - оборотные
	срок погашения (возмещения)	- возмещаемые в период до 12 месяцев; - возмещаемые в период свыше 12 месяцев
Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»	ликвидность финансового актива (для финансовых вложений - реальный срок погашения (возмещения) на дату составления отчетности)	- долгосрочные; - краткосрочные
IFRS 9 "Финансовые инструменты"	бизнес-модель управления финансовыми активами и характеристики денежных потоков, связанных с финансовыми активами	- оцениваемые по амортизированной стоимости; - оцениваемые справедливой стоимости через прочий совокупный доход; - оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток
	предмет договора (финансового инструмента)	
Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности "Финансовые инструменты"	бизнес-модель управления финансовыми активами	- учитываемые по амортизированной стоимости; - учитываемые по справедливой стоимости
	предмет договора (финансового инструмента)	- денежные средства и их эквиваленты; - долевой финансовый инструмент другого лица; - право получения финансового актива от другого лица; - право обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях; - право получения переменного количества собственных долевых финансовых инструментов от другого лица.

Как видно из таблицы, подходы к перечню активов, относимых в группе «финансовые активы» в отечественных нормативных документах и международных стандартах финансовой отчетности, в целом, едины. При этом отражение финансовых активов на счетах бухгалтерского учета основано на перечне, предложенном Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности "Финансовые инструменты". Так, например, долевыми финансовыми инструментами другого лица (акции, вклады в уставные фонды), а также (при условии возмещения вложения не ранее 12 месяцев после отчетной даты) право на получение финансового актива от другого лица (облигации, приобретенные при секьюритизации требования по денежным обязательствам), право обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях, право получения переменного количества собственных долевых финансовых инструментов от другого лица находят отражение на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Денежные средства и их эквиваленты учитывают на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Некоторые краткосрочные финансовые вложения могут признаваться в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» эквивалентами денежных средств, если инвестиция легко обратима в известную сумму денежных средств, подвержена незначительному риску изменения стоимости и имеет короткий срок погашения, например, три месяца или менее с даты приобретения. [9, п.7] Аналогичное определение приведено в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»: «эквиваленты денежных средств представляют собой финансовые вложения в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев» [5, п.6]. Инвестиции в долевой капитал, как правило, не признаются эквивалентом денежных средств. IAS 7

допускает включение банковских овердрафтов в состав эквивалентов денежных средств. Но Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности "Финансовые инструменты" такие допущения не предполагает: при описании вариантов оценки финансовых активов, представленные в главе 4 стандарта, с указанием корреспонденции счетов бухгалтерского учета, счета учета расчетов по полученным кредитам и займам (счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») не упоминаются.

Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» используется для учета (при условии возмещения вложения в течение 12 месяцев после отчетной даты) права на получение финансового актива от другого лица (облигации, приобретенные при секьюритизации требования по денежным обязательствам), обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях, получения переменного количества собственных долевых финансовых инструментов от другого лица, а также эквиваленты денежных средств.

Право получения финансового актива от другого лица, обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях (торговая дебиторская задолженность, в т.ч. предполагаемая к получению через факторинг, форфейтинг, секьюритизацию) находит отражение на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Очевидно, что с одной стороны, выбранная организацией бизнес-модель управления своими финансовыми активами определяет отнесение их к той или иной классификационной группе, а следовательно, порядок оценки и отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Но с другой стороны, поскольку стратегический менеджмент предполагает обеспечение сбалансированного денежного потока, поддержания стабильной платежеспособности, бесперебойной и прибыльной хозяйственной деятельности, то разработка системы учетно-аналитического обеспечения эффективного управления финансовыми ресурсами, в целом, и финансовыми активами, в частности, являются необходимым условием достижения стабильного развития организации в долгосрочной перспективе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 N 74 "Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности "Финансовые инструменты", внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь и признании утратившим силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22 декабря 2006 г. N 164" // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2018. – 8/33714.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 года № 218-3 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 05.01.2021 г.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2021. – 2/2815.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3: в ред. от 17 июля 2017 г. № 52-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – 2/2055.
4. О рынке ценных бумаг: Закон Респ. Беларусь от 5 января 2015 г. № 231-3: в ред. от 27 января 2021 г. № 95-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2021. – 2/2815.
5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 N 104 (ред. от 22.12.2018) "Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности "Индивидуальная бухгалтерская отчетность", внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. N 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. N 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь" // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2016. – 8/31602.
6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50 (ред. от 22.12.2018) "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" // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2011. – 8/24548.
7. Постановление Совета Министров Респ. Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 04.11.2017 N 830/12 "О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности" // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2017. – 5/44381.
8. Постановление Совета Министров Респ. Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 N 657/20 "О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности" // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2016. – 5/42513.

FINANCIAL ASSETS: CLASSIFICATION AND ACCOUNTING

Smolyakova O.M., Ph.D. econ. sciences, associate professor of UO BSEU

Annotation. *The actual problem of the Belarusian organizations is the imbalance of liquid assets and their deficit. Therefore, it is necessary to use various financing instruments. New financial instruments require the development of accounting techniques. The article presents various classifications of financial assets in accordance with the regulatory legal documents of the Republic of Belarus and international standards, the procedure for their accounting, consistent with their classification.*

Key words: *financial asset, financial instrument, accounting accounts, fair value, amortized value.*