

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК [657:634 (476) (043)]

АНИЩЕНКО
ВАЛЕНТИНА СЕРГЕЕВНА

**ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ И ВНУТРЕННИЙ АУДИТ
В САДОВОДСТВЕ И ПЛОДОВОДСТВЕ:
СОСТОЯНИЕ И ИХ РАЗВИТИЕ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2013

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Папковская Пелагея Яковлевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и на транспорте

Официальные оппоненты: Ермолович Лидия Лукинична, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Сушко Таисия Ивановна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Могилевский государственный университет продовольствия», кафедра бухгалтерского учета и аудита

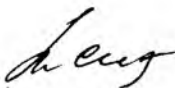
Оппонирующая организация УО «Гродненский государственный аграрный университет»

Защита состоится 13 ноября 2013 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 12 октября 2013 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Сошник Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

Характерный для отрасли садоводства переход к новым условиям хозяйствования, обусловленный решением важнейших продовольственных и промышленных задач, декларируемых на государственном уровне, расширение экономических связей, усиление конкуренции внутри страны и необходимость интеграции финансово-хозяйственных отношений на внешнем рынке определили потребность оптимизации управления ресурсным потенциалом на базе рациональной постановки производственного учета в садоводстве и плодоводстве. Необходимость научного обоснования теоретических положений учета и аудита затрат вызвана отсутствием регламентированности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, со стороны ведущих министерств и ведомств, меняющегося законодательства, требующего апробации временем.

Активное реформирование системы бухгалтерского учета и аудита в республике предопределяет необходимость интеграции учета затрат и их внутреннего аудита в единую систему, позволяющую формировать достоверную информационную базу для эффективного управления инвестиционным и затратным процессом садоводческих организаций.

Различные аспекты производственного учета и контроля затрат в аграрном секторе нашли отражение в трудах И.Н. Белого, И.А. Каштановой, Е.Н. Клипперт, П.А. Костюка, А.П. Михалкевича, П.Я. Папковской, Г.М. Пупко, А.С. Четкина. Значительный вклад в развитие теории и организации бухгалтерского учета затрат в различных отраслях внесли зарубежные ученые: И.В. Аверчев, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Л.Н. Герасимова, К. Друри, А.В. Зонova, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, И.А. Маслова, А. Недерица, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, П. Тёрни, К.П. Янковский. Сущность и содержание аудита затрат рассмотрены в работах следующих авторов: Р.А. Алборова, В.Д. Андреева, Н.П. Дробышевского, С.И. Жминько, С.Л. Коротаева, В.Н. Лемеш, Т.Ю. Серебряковой, Д.А. Панкова, П.Я. Папковской, П. Фридмана, В.А. Хмельницкого, М.С. Шидловской, А.Д. Шеремета.

Несмотря на значительное количество публикаций, освещающих в основном проблемы развития производственного учета в целом, наблюдается отсутствие комплексных исследований применительно к отраслевой проблематике.

Актуальность вышеуказанных проблем и необходимость решения в полной мере производственным учетом затрат в садоводстве, плодоводстве информационных и контрольных функций обусловили выбор темы диссертации, цель, задачи и направления исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертационная работа выполнена в соответствии с планом научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и на транспорте Белорусского государственного экономического университета на 2012–2013 гг. по следующим темам:

- исследование теории и практики бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития экономики;
- развитие методического обеспечения аудита в условиях инновационного развития экономики.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по развитию методик производственного учета и внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодоводстве с учетом технологических и организационных особенностей формирования объектов учета и калькулирования в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих задач:

- исследовать технологические и организационные особенности отрасли садоводства, влияющие на порядок формирования объектов учета и калькулирования в данной сфере деятельности;
- изучить действующую методику учета затрат в садоводстве и плодоводстве с целью обоснования предпосылок и направлений ее дальнейшего развития, включая учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений;
- провести системное исследование объектов аналитического учета в садоводстве и плодоводстве на основе усовершенствования классификации затрат, учитывающей качественные параметры продукции;
- научно обосновать необходимость и разработать уточненный вариант методики калькулирования себестоимости продукции садоводства, плодоводства и цветоводства с использованием классификации приемов и способов калькулирования в разрезе классификационных признаков;
- усовершенствовать методики внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодоводстве с учетом оценки контрольной среды, оценки рисков, структуризации источников информационного обеспечения, конкретизации методического инструментария.

Объектом исследования выступает система бухгалтерского учета и аудита затрат в садоводстве и плодоводстве Республики Беларусь; предметом – методики производственного учета, аудита затрат в садоводстве и плодоводстве в современных условиях хозяйствования. Выбор объекта и предмета исследова-

ния обусловлен существенными изменениями в нормативных правовых актах, регулирующих методологическое обоснование действующих методик бухгалтерского учета и аудита затрат и не позволяющих создать качественную информационную базу в целях эффективного управления деятельностью сельскохозяйственных организаций.

Положения, выносимые на защиту. В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- научно-методическое обоснование развития системы производственного учета в садоводстве и плодоводстве, включающее анализ влияния технологических и организационных особенностей данной сферы предпринимательской деятельности на формирование объектов бухгалтерского учета, систематизацию и дальнейшее развитие его принципов, что позволило с учетом классификации затрат по периодам их возникновения идентифицировать объекты учета в разрезе капитализируемых (на закладку и выращивание многолетних насаждений) и текущих затрат по производству продукции;

- методика учета капитализируемых затрат в садоводстве на закладку и выращивание многолетних насаждений, включающая комплекс рекомендаций по использованию системы счетов бухгалтерского учета первого и второго порядков и учетных записей хозяйственных операций на них, что дает возможность обеспечить достоверность формирования первоначальной стоимости объектов основных средств (многолетних насаждений) с учетом периода вступления их в фазу плодоношения и оценки продукции от молодых плодовых насаждений. Реализация данных предложений обеспечивается разработанным документальным сопровождением (формы первичных документов), отображающим капитализируемые затраты в нормативной оценке, фактических суммах и корректировочных позициях. Данная методика приведет в соответствие экономическое содержание объектов основных средств и порядок формирования их первоначальной стоимости в системе счетов бухгалтерского учета, а также исключит занижение инвестиционных затрат;

- методики учета затрат в садоводстве, плодоводстве и цветоводстве, предусматривающие разграничение объектов аналитического учета в соответствии с технологическими периодами (до сбора урожая, в период сбора, после сбора), что в отличие от действующего порядка обобщенного учета затрат позволит сформировать затраты на послеуборочные работы в качестве объекта незавершенного производства, на основании усовершенствованной классификации затрат выделить потери природно-технологического характера (потери от гибели насаждений) и расходы на обеспечение качества продукции, что будет соответствовать международным стандартам финансовой отчетности. Информационная совокупность по предлагаемым методикам формируется с использованием

авторских форм первичных документов и рекомендуемой последовательности отражения данных в них;

- методика калькулирования себестоимости продукции садоводства, плодородства и цветоводства, базирующаяся на авторской классификации приемов и способов калькулирования в разрезе классификационных признаков (по особенностям расчета себестоимости, объектам учета затрат, оперативности контроля, полноте учета), анализе взаимосвязи объектов учета затрат и калькулирования. Новизна методики представлена усовершенствованным порядком распределения косвенных затрат между отдельными видами получаемой продукции с учетом ее качественных характеристик и вариантом списания затрат по культурам разного срока выращивания (многолетние, двухлетние). Рекомендуемые калькуляционные процедуры обеспечивают достоверность оценки саженцев и точность калькулирования себестоимости продукции каждого вида растений и тем самым выполнение контрольной функции бухгалтерского учета процесса производства;

- методика внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодородстве на основе комплексной оценки контрольной среды и рисков организации, структуризации источников информационного обеспечения (бухгалтерского, статистического, налогового учета и отчетности, систематизации причин допущения нарушений) и конкретизации методического инструментария (приемов и способов аудита). Данная методика в отличие от действующих определяет в качестве отдельного объекта аудита технологические процессы садоводства и плодородства и позволяет проверять как инвестиционные капитализируемые затраты в разрезе видов закладываемых насаждений, так и текущие расходы на производство продукции. По своему структурно-логическому содержанию методика представляет собой комплексную и взаимосвязанную последовательность проверочных процедур по получению информации о затратах в отрасли садоводства и плодородства, результаты которых рекомендовано отражать в разработанных автором формах рабочей документации аудитора, обеспечивающих качество внутреннего аудита для формирования вывода о достоверности затрат.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области производственного учета и контроля. Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и выводы настоящего исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Управление современным инновационным обществом в посткризисный период» (Саратов, 2010), «Экономический рост Респуб-

лики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2012), «Устойчивое развитие: международные и национальные аспекты» (Полоцк, 2012), «Управление современным инновационным обществом: модернизация и развитие» (Саратов, 2012). Результаты исследования апробированы и внедрены в практику сельскохозяйственных организаций.

Опубликованность результатов диссертации. По результатам проведенного исследования опубликовано 12 научных работ, в том числе 4 статьи в научных рецензируемых журналах, 1 – в рецензируемом сборнике научных трудов, 4 – в материалах конференций, 3 иные публикации; из них 4 публикации, соответствующие п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, объемом 1,8 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 121 наименование (11 страниц), приложений. Работа изложена на 169 страницах. Объем, занимаемый 16 рисунками, 18 таблицами, и 20 приложениями, составляет 65 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Методические основы формирования системы производственного учета в садоводстве и плодородстве**» рассмотрены современное состояние, проблемы и направления развития производственного учета в садоводстве и плодородстве в соответствии с рекомендациями международных стандартов учета и отчетности, что позволило усовершенствовать классификацию затрат с учетом периодов их возникновения и идентифицировать объекты учета в разрезе капитализируемых (на закладку и выращивание многолетних насаждений) и текущих затрат по производству продукции.

Критическое рассмотрение норм действующего отечественного и зарубежного законодательства, различных точек зрения экономистов позволило сформировать авторский подход к обоснованию следующих теоретических положений:

- определена взаимосвязь и взаимозависимость понятий «затраты», «издержки», «себестоимость» и «расходы», что дало возможность уточнить предмет исследования – затраты на производство, включаемые в себестоимость продукции, а также капитализируемые затраты, связанные с формированием объектов основных средств;

- сформулированы принципы обоснованности разграничения затрат на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции с учетом связи с

производством, полноты отражения операций, обусловленности при использовании ресурсов, принадлежности к отчетным периодам, методологической неизменности;

- обоснована структуризация затрат в садоводстве с выделением двух групп: капитализируемые затраты и затраты на производство, связанные с эксплуатацией насаждений, а также определены основные классификационные признаки капитализируемых затрат в процессе реализации инвестиционных проектов, что предопределяет взаимосвязанную необходимость формирования центров затрат и центров ответственности;

- определены признаки классификации затрат при производстве плодовой продукции: для калькулирования, принятия управленческих решений, контроля и налогообложения, что позволило автору научно обосновать номенклатуру статей затрат и рекомендовать ее для отрасли садоводства. Структура статей затрат расширена с учетом специфики производства и ранжирована поэлементно. Предлагаемая номенклатура статей затрат обеспечивает прямое отнесение затрат по выполняемым процессам в садоводстве в разрезе объектов учета, взаимосвязь данных аналитического учета с данными бухгалтерской и статистической отчетности.

Во второй главе **«Системы производственного учета в садоводстве и плодководстве»** исследованы состояние, проблемы и направления развития системы учета затрат в садоводстве и плодководстве, научно обоснованы и разработаны методика учета капитализируемых затрат в садоводстве, включающая комплекс рекомендаций по использованию системы счетов бухгалтерского учета первого и второго порядков и учетных записей операций на них; учетные методики формирования затрат в садоводстве, плодководстве и цветководстве, предусматривающие выделение объектов аналитического учета в соответствии с технологическими периодами (до сбора урожая, в период сбора, после сбора) и базирующиеся на усовершенствованной классификации затрат с выделением потерь природно-технологического характера (потери от гибели насаждений) и расходов на обеспечение качества продукции; методика калькулирования себестоимости продукции садоводства, плодководства и цветководства, основанная на проведенной автором классификации приемов и способов калькулирования в разрезе классификационных признаков (по особенностям расчета себестоимости, объектам учета затрат, оперативности контроля, полноте учета), анализе взаимосвязи объектов учета затрат и калькулирования.

Основной проблемой для организаций агропромышленного комплекса при принятии управленческих решений, формировании инвестиционной привлекательности является отсутствие оперативного информационного обеспечения. Действующая система ведения бухгалтерского учета ориентирована на отражение хозяйственных операций после их регистрации с целью последующего со-

ставления бухгалтерской отчетности. Контрольная и информационная функции, степень их теоретико-методологической разработки и практического использования не в полной мере отвечают современным требованиям создания организационно-экономических механизмов внедрения различных прогрессивных форм хозяйствования и систем экономических методов управления сельскохозяйственным производством. В основе системы производственного учета капитализируемых затрат в садоводстве должно быть методологическое обеспечение, в качестве инструментария которого предложено использование элементов нормативного метода учета производственных затрат, что обеспечит не только системность учетных записей, но и возможность оперативного выявления отклонений по затратам в разрезе объектов учета (не дожидаясь окончания периода выращивания насаждений) и статей затрат. Данное предложение позволило обосновать целесообразность разделения общей суммы капитализируемых затрат по центрам их возникновения и сопоставления их нормативной и фактической величины с применением счета 27 «Капитализируемые затраты в садоводстве». Порядок рекомендуемых учетных записей в части затрат на закладку и выращивание многолетних насаждений представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Учетные записи по формированию затрат на закладку и выращивание многолетних насаждений по центрам затрат

<i>Хозяйственная операция</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Отражение капитализируемых затрат в нормативной оценке	08-9.1... 08-9.15	27 «Капитализируемые затраты в садоводстве»
Списание суммы фактических затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений	27 «Капитализируемые затраты в садоводстве»	08-9.1 ... 08-9.15
Отражение корректировочных записей отклонений перерасхода (экономи) фактических затрат	27 «Капитализируемые затраты в садоводстве»	08-9.1 ... 08-9.15

Для отражения бухгалтерских записей по счету 27 «Капитализируемые затраты в садоводстве» разработаны формы учетных накопительных регистров затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.

Помимо учета затрат в разрезе номенклатуры статей затрат заслуживает внимания подход, имеющий место в научной литературе, международной практике и дающий возможность формирования информации о затратах в разрезе экономических элементов наряду с группировкой по статьям затрат, в рамках которого разработана схема учетных записей по экономическим элементам в процессе закладки и выращивания плодово-ягодных насаждений с использованием групп счетов 30–35, что позволит обеспечить пользователей учетной информацией не только для составления бухгалтерской отчетности, но и для управленческого анализа, статистического учета.

Тщательному анализу подвергнут действующий порядок учета капитализируемых затрат на закладку и выращивание плодовых насаждений, который предусматривает одновременное отражение затрат по одним и тем же объектам – участкам молодых плодоносящих насаждений на двух счетах: на счете 01 «Основные средства» (аккумулируется стоимость этих насаждений) и на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» (учитываются ежегодные затраты по уходу за молодыми садами и ягодниками).

Действующий порядок учета молодых плодоносящих насаждений в составе основных средств формирует предпосылку искажения информации, используемой для принятия управленческих решений: стоимость молодых садов может иметь значительный удельный вес в среднегодовой стоимости основных средств, при этом данная группа основных средств не участвует в производстве продукции. Это приводит к искажению показателей, определяющих экономическую эффективность не только садоводства, но и всех показателей использования основных средств.

Согласно авторской точке зрения, молодые плодово-ягодные насаждения относятся к незавершенным капитальным вложениям, что позволило разработать методику учета капитализируемых затрат с использованием счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» на протяжении всего срока их выращивания. Методика отражения хозяйственных операций по закладке и выращиванию плодово-ягодных насаждений представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Методика учетных записей по многолетним насаждениям до перевода их в состав плодоносящих

<i>Хозяйственная операция</i>	<i>Первичный документ</i>	<i>Корреспонденция счетов</i>	
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Списание суммы затрат на закладку многолетних насаждений (в конце года)	Акт закладки молодых многолетних насаждений	Счет 08, субсчет «Молодые многолетние насаждения»	Счет 08, субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений»
Присоединение к стоимости молодых насаждений суммы затрат по уходу за ними (ежегодно)	Акт выполненных работ по уходу за молодыми многолетними насаждениями	Счет 08, субсчет «Молодые многолетние насаждения»	Счет 08, субсчет «Закладка и выращивание многолетних насаждений»
Перевод молодых многолетних насаждений в состав плодоносящих	Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию	Счет 01-4 «Многолетние насаждения»	Счет 08, субсчет «Молодые многолетние насаждения»

Автором предложены к использованию в учетной практике разработанные первичные документы: «Акт закладки молодых многолетних насаждений», удостоверяющий вновь появившийся объект учета, и «Акт выполненных работ по уходу за молодыми многолетними насаждениями», подтверждающий сумму затрат в разрезе отчетных периодов.

жение по распределению всех затрат по периодам: затраты, предшествующие сбору урожая; затраты, возникающие при сборе урожая; затраты, понесенные организацией после сбора урожая, что обеспечивает не только достоверность расчета себестоимости продукции, но и соответствие общим подходам отражения затрат согласно международным стандартам финансовой отчетности.

Основополагающим звеном методики учета затрат в цветоводстве является определение его объектов. Применяемая в настоящее время детализация объектов учета затрат затруднительна для учетной политики, поэтому далеко не всегда выдерживается. Учитывая, что ассортимент выращиваемой цветочной продукции довольно значителен, предложено для обеспечения достоверного учета и определения себестоимости продукции объединить в сводные калькуляционные группы растения различных наименований, но имеющие сходные признаки (срок выращивания, способ ухода и т.д.). Уточненный вариант объектов учета затрат в цветоводстве представлен на рисунке 2.

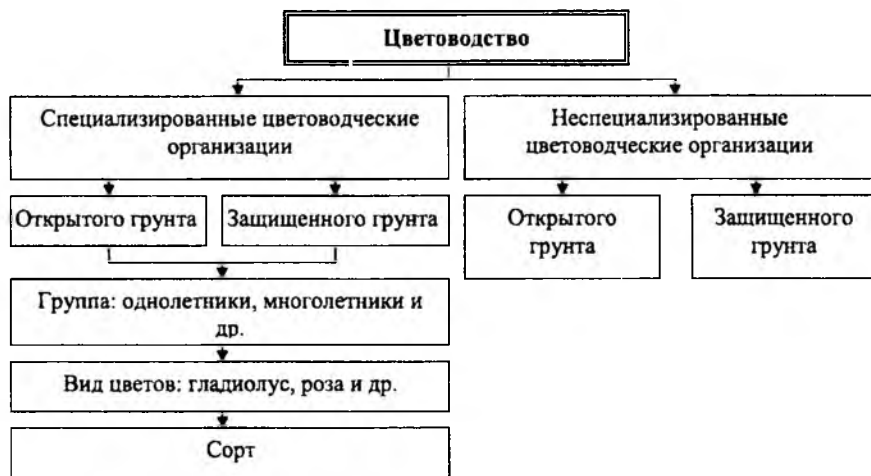


Рисунок 2 – Объекты аналитического учета затрат в цветоводстве

Изложенный порядок позволит удовлетворить потребности в информации о затратах на производство продукции по сортам, что важно для ценовой политики.

Для отрасли садоводства, особенно плодоводства и цветоводства, характерны потери средств по выращиванию культур. В связи с этим считаем необходимым выделение отдельной статьи «Потери от гибели посевов и насаждений», по которой будут отражаться потери природно-технологического характера в соответствии с установленными нормами. Данное предложение по локализации потерь от гибели насаждений в аналитическом учете позволяет обес-

печивать достоверность учетной информации и осуществлять контроль за расходованием средств.

Одним из основных аспектов производства продукции садоводства, плодородства и цветоводства является качество. Методическими рекомендациями по учету затрат в сельскохозяйственных организациях не предусмотрено выделение затрат на обеспечение качества получаемой продукции в отдельную статью, что значительно снижает их целевую направленность и обосновывает выделение затрат на качество в отдельную статью «Затраты на обеспечение качества продукции».

Информационная совокупность по предлагаемым методикам формируется с использованием авторских форм первичных документов (учетного листа сбора плодов (ягод) и оплаты труда и ведомости движения плодово-ягодной продукции) с учетом рекомендуемой последовательности отражения данных в них.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Основопологающим этапом процедуры калькулирования, обеспечивающим достоверность показателя себестоимости продукции садоводства, является определение объектов калькулирования. Автором определена взаимосвязь объектов учета затрат и объектов калькулирования, позволяющая организациям обеспечить последовательное распределение затрат и достоверность расчетов. Предложен вариант деления продукции плодового сада на категории с учетом качественных характеристик. Действующее в настоящее время разграничение продукции на стандартную, нестандартную и отходы не соответствует вновь принятым и действующим стандартам качества плодов. Проведенное исследование позволило определить коэффициент качества продукции для установления калькуляционных единиц на основе соизмерения отпускных цен реализации на разные категории продукции. Изложенный подход к калькулированию даст возможность формировать себестоимость плодов, ягод и регулировать затраты на поддержание их качества. Разработана методика распределения затрат незавершенного производства в цветоводстве с учетом срока посадки, времени до начала получения продукции, периода продуктивности на основе предложенного варианта расчета процента списания затрат по двухлетним и многолетним цветочным культурам. Это способствует повышению точности калькулирования себестоимости каждого вида растений, обеспечивает достоверность оценки саженцев, реализуемых до истечения срока вегетации.

В рамках проводимого исследования аргументирована необходимость применения единых подходов по распределению косвенных затрат (общепроизводственных и общехозяйственных). Проведена группировка способов калькулирования и баз распределения затрат между видами производимой продукции в зависимости от специализации садоводческих, цветоводческих организа-

ций, питомников, что существенно дополняет методические решения отраслевых рекомендаций.

В третьей главе «Развитие методического инструментария системы внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодородстве» разработана усовершенствованная методика внутреннего аудита формирования затрат в садоводстве, предложены основные направления аудита затрат.

В процессе изучения специальных литературных источников, нормативных актов и учетно-контрольной практики определено содержание системы внутреннего аудита для сельскохозяйственных организаций и обоснована последовательность элементов функционирования внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего аудита затрат на закладку и выращивание многолетних насаждений в садоводстве обусловлена влиянием отраслевых особенностей и наполняется следующим методическим обеспечением:

- определение последовательности исполнения отдельных элементов внутреннего аудита;
- группировка источников информации о затратах;
- наличие взаимосвязанной совокупности контрольных процедур;
- информирование о результатах аудита.

Обоснованием определенной очередности в проведении внутреннего аудита выступает выявление рискованных позиций. С учетом этого в качестве методического инструментария автором разработаны тесты для характеристики контрольной среды всей организации, тесты контрольной среды бухгалтерского учета затрат по формированию объектов учета в садоводстве и тесты по характеристике системы бухгалтерского учета и ее внутреннего контроля. Использование данных тестов позволяет определять рискованные ситуации по структурным подразделениям, центрам ответственности, разделам учета, где необходимо разрабатывать планы работы внутреннего аудита и осуществлять мониторинг действий по результатам выполнения задания. Тесты могут применяться для предварительной оценки внутрихозяйственного риска и риска контроля по сегменту учета затрат и себестоимости продукции плодородства и цветодства.

Эффективность системы внутреннего аудита обуславливается выбором объектов методического и информационного обеспечения.

На практике объекты аудиторской проверки обычно обозначены в разрезе экономических элементов, однако такое их выделение, на наш взгляд, сужает и ограничивает аудит затрат в садоводстве. В данной отрасли четко прослеживается циклический характер производства (закладка молодого сада, посадка насаждений, уход за молодым садом, уход за плодоносящим садом, сбор урожая). В связи с этим объекты аудита предлагается выделять не только по данным бухгалтерского учета и отчетности, но также с учетом циклов хозяйственных операций. Структура циклов хозяйственных операций в садоводстве отвечает

системному характеру и основным взаимосвязям бухгалтерского учета хозяйственных процессов, что позволяет оптимальным образом соотносить объекты аудита с объектами бухгалтерского учета. Такой подход при определении объектов внутреннего аудита не только позволяет получить в оперативном режиме необходимую информацию, но и обеспечивает исследуемый объект комплексным контролем.

При проведении внутреннего аудита затрат в садоводстве важны систематизация и конкретизация источников доказательной информации. В данной отрасли сельского хозяйства используется большое количество разнообразных документов как по учету затрат, так и по выходу продукции. Отсутствие системного подхода в этом вопросе приводит к неполному выявлению нарушений и злоупотреблений, дополнительным и повторным проверкам.

Результаты исследования методического инструментария системы внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодоводстве позволили выполнить структуризацию источников информационного обеспечения внутреннего аудита затрат в садоводстве, выделив группу данных бухгалтерского, налогового учета и статистической отчетности и группу внеучетных данных и данных нормативной правовой базы. В разрезе источников информационной базы определены наиболее частые нарушения и возможные причины допущения нарушений в садоводстве и цветоводстве.

С практической точки зрения возникает необходимость конкретизации способов, т.е. инструментария, характерного для внутреннего аудита затрат в плодоводстве и цветоводстве. Учитывая, что метод контроля – это совокупность приемов и способов, направленных на изучение предмета контроля, предложено рассматривать их в прямой зависимости от информационных источников (первичные документы, регистры учета, формы отчетности и др.). Такой подход при выборе контрольных процедур позволит:

- контролировать постановку бухгалтерского учета затрат;
- оценивать правильность выбранных методов учета;
- проверять целесообразность требований нормативного регулирования.

На основании полученных результатов была разработана общая структура методики внутреннего аудита формирования затрат в садоводстве, основанная на ранжировании объектов аудита и его информационного обеспечения, что способствовало упорядочению разработки и представления программы аудита, ее своевременной адаптации к изменениям законодательства, выявлению уязвимых контролируемых участков, регламентированию последовательности и сроков выполняемых работ.

Общая структура методики внутреннего аудита формирования затрат в садоводстве представлена на рисунке 3.

Риски			
Подготовительный этап аудита		Проведение аудита	
Риск внутреннего контроля	Риск системы бухгалтерского, налогового и операционного учета	Риск сезонной напряженности производства	Риск рассредоточения производственных подразделений (бригад)
Производственные объекты: - участки насаждений - культуры - группы культур	Места возникновения затрат: - центры ответственности - центры затрат (подразделения, бригады)	Учет затрат: - по элементам - по статьям - постоянные и переменные - прямые и косвенные	Затраты с учетом технологии садоводства: - закладка насаждений - уход за насаждениями - текущие затраты
			Затраты по циклам производства: - весенне-полевые работы - уборка урожая - послеуборочные работы
Информационное обеспечение			
Первичные документы	Регистры бухгалтерского учета	Бухгалтерская отчетность	Данные оперативного учета
		Статистическая отчетность	Налоговые регистры и отчетность
			Внеучетные данные (бизнес-план, нормы и нормативы)
			Нормативная правовая база
Методическое обеспечение			
Выявление и оценка рисков мониторинг, тестирование, аспектирование, визуальное наблюдение, встречная проверка, анализ возможных ошибок	Документальный контроль	Фактический контроль	Обобщение результатов
	Проверка формальная, арифметическая, юридическая, нормативная, бухгалтерских корреспонденций	осмотр, опрос, инвентаризация, контрольные замеры, сопоставления, обратный счет, пересчет, экспертиза, выборочный пересчет норм	сигнальное документирование, аналитическая группировка, систематизация, обоснование и мониторинг принятых решений

Рисунок 3 – Методика внутреннего аудита затрат в садоводстве

Изучение методических основ внутреннего аудита формирования затрат в плодоводстве и цветоводстве позволило установить основные направления внутреннего аудита затрат, выделяя и прослеживая связь в разрезе субъектов контроля, позволяющие оценивать не только уровень затрат на производство, но и работу коллектива подразделения в целом по рациональному использованию ресурсов. Методика внутреннего аудита формирования затрат в плодоводстве и цветоводстве включает следующие пошаговые процедуры: контроль первичных документов, контроль регистров аналитического и синтетического учета, сводной накопительной информации, бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. Существенным моментом при оформлении аудиторского отчета выступает соблюдение показателей качества, систематизированных автором. С учетом показателей качества разработана форма документального отражения замечаний внутреннего аудитора. Такая методика позволяет выявить и использовать имеющиеся резервы сельскохозяйственного производства, что будет способствовать повышению его качества и эффективности на современном этапе экономического развития.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации: результаты исследования теоретических и практических положений учета и контроля затрат, калькулирования себестоимости продукции садоводства позволили сделать следующие выводы и сформулировать предложения:

1. Характерный для отрасли садоводства переход к новым условиям хозяйствования, обусловленный решением важнейших продовольственных и промышленных задач, декларируемых на государственном уровне, расширение экономических связей, усиление конкуренции внутри страны и необходимость интеграции финансово-хозяйственных отношений на внешнем рынке обусловили потребность оптимизации управления ресурсным потенциалом на базе рациональной постановки производственного учета в садоводстве и плодоводстве. Нормами международных стандартов, законодательных и нормативных актов Республики Беларусь определены лишь концептуальные подходы и общие правила, связанные с регистрацией и обобщением информации о затратах. Необходимость научного обоснования теоретических положений учета и аудита затрат вызвана отсутствием регламентированности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, со стороны ведущих министерств и ведомств, действующего законодательства, требующего апробации временем.

Результаты критического рассмотрения нормативных положений, литературных источников позволили уточнить содержание основных затратных кате-

горий, на базе которых сформулированы принципы разграничения затрат на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции.

В садоводстве предложено выделение двух групп затрат: капитализируемые и затраты на производство, связанные с эксплуатацией насаждений. Такой упорядоченный их состав с учетом установленных признаков классификации для целей калькулирования, принятия управленческих решений, контроля и налогообложения позволяет структурировать статьи затрат в садоводстве, обеспечивает выделение затрат, связанных с производством, путем прямого включения в себестоимость [1, 7].

2. Экономически обоснованная классификация производственных затрат позволила выявить объективно существующие группы затрат, процессы формирования и взаимоотношения отдельных частей.

По результатам исследования предложено разделение общей суммы капитализируемых затрат по центрам затрат с использованием в качестве инструментария их формирования элементов нормативного метода учета производственных затрат. Сопоставление нормативной и фактической величин капитализируемых затрат с применением рекомендованного счета 27 «Капитализируемые затраты в садоводстве» обеспечит системность учетных записей, на базе которых появляется возможность оперативного выявления отклонений по затратам в разрезе объектов учета и статей затрат (не дожидаясь окончания периода выращивания) в целях осуществления эффективного управления производственным процессом.

Востребованность садоводческими организациями информации о затратах в разрезе экономических элементов в целях обеспечения бухгалтерской и статистической отчетности определила необходимость разработки схемы учетных записей по экономическим элементам в процессе закладки и выращивания плодово-ягодных насаждений с использованием групп счетов 30–35.

Практическая реализация предлагаемых методических подходов возможна в разработанных формах учетных накопительных регистров затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.

В результате исследования установлено, что молодые плодово-ягодные насаждения можно отнести к незавершенным капитализируемым вложениям, с учетом этого разработана методика учета капитализируемых затрат с использованием счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» на протяжении всего срока выращивания. Такой вариант учета способствует объективной оценке учетных записей на поступающую готовую продукцию в течение срока выращивания многолетних насаждений до ввода их в эксплуатацию.

Необходимым элементом организации учета капитализируемых затрат в садоводстве является их документальное оформление разработанными форма-

ми документов: «Акт закладки молодых многолетних насаждений» и «Акт выполненных работ по уходу за молодыми многолетними насаждениями», что обеспечит обоснованность учетных записей по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» [1, 2, 5, 6, 10, 11].

3. Результатом изучения методик формирования затрат в садоводстве, плодоводстве и цветоводстве стало обоснование методических подходов совершенствования аналитического учета. Предложено определять объекты аналитического учета в садоводстве в разрезе технологических периодов по отношению к получению урожая: затраты, предшествующие сбору урожая, затраты возникающие при сборе урожая, затраты, понесенные организацией после сбора урожая. Такой вариант детализации информации способствует обеспечению достоверности расчета себестоимости продукции, а также формированию в системе счетов бухгалтерского учета дополнительной информации по потерям от брака и повышению качества плодово-ягодной продукции.

В целях получения информации по качеству продукции и повышения мотивации труда разработаны формы комбинированных первичных документов: «Учетный лист сбора плодов (ягод) и оплата труда» и «Ведомость движения плодово-ягодной продукции» [8–11].

4. Проведенное исследование позволило научно обосновать объекты и калькуляционные единицы себестоимости продукции садоводства, плодоводства и цветоводства. Предложен вариант группировки продукции плодового сада на категории с учетом качественных характеристик. Действующее в настоящее время разграничение продукции на стандартную, нестандартную и отходы не соответствует международным стандартам качества плодов. Проведенное исследование позволило определить коэффициент качества продукции для установления калькуляционных единиц на основе соизмерения отпускных цен реализации на разные категории продукции.

В цветоводстве разработана методика распределения затрат незавершенного производства с учетом срока посадки, времени до начала получения продукции, периода продуктивности. Предложен вариант расчета процента списания затрат по двухлетним и многолетним цветочным культурам [12].

Учитывая, что в отраслевых методических рекомендациях не закреплены базы распределения затрат, а их выбор является основополагающим в обеспечении калькуляционных расчетов, автором разработана группировка способов калькулирования и баз распределения в зависимости от специализации садоводческих и цветоводческих организаций, питомников. В качестве методического подхода предложена база распределения затрат – нормативно-прогнозная себестоимость, поскольку она учитывает поведение затрат в будущем, обеспечивает взаимосвязь с ценовым фактором [4].

Разработанная методика калькулирования позволит обеспечить соответствие себестоимости готовой продукции уровню ее качества и сформировать новую политику с учетом потребительских свойств [1, 8, 9].

5. Своевременное обеспечение системы управления всей необходимой информацией для принятия эффективных решений является основной целью внутреннего контроля. Внедрение перспективных и эффективных форм контроля, к числу которых относится аудит, способствует повышению конкурентоспособности, оптимизации затрат и получению максимальной прибыли, что особенно актуально для сельскохозяйственных организаций.

В результате выполненного исследования предложена система внутреннего аудита затрат в садоводстве, включающая оценку управления организацией, оценку рисков (риск внутреннего контроля, риск системы бухгалтерского, налогового и оперативного учета), информационное обеспечение и процедуру контроля [3].

Объектами аудита наряду с видами (статьями) затрат выступают технологические процессы, характерные для плодововодства и цветоводства. Такой подход при определении объектов внутреннего аудита обеспечивает получение в оперативном режиме необходимой информации, а также комплексность охвата контролем исследуемого объекта.

В основе проведения внутреннего аудита лежат информационное обеспечение и инструментарий. По результатам проведенной структуризации источников информационного обеспечения определены наиболее частые нарушения и их возможные причины в садоводстве и плодовождении. Учитывая, что метод контроля – это совокупность приемов и способов, направленных на изучение предмета контроля, целесообразно рассматривать их в прямой зависимости от информационных источников. Все это позволило разработать общую структуру методики внутреннего аудита формирования затрат в садоводстве. Для ее реализации предложены к применению оценочные критерии контрольной среды, системы бухгалтерского учета по формированию объектов учета в садоводстве и внутреннего контроля, программа внутреннего документального аудита затрат по формированию объектов учета в садоводстве.

Данная методика позволяет проверить инвестиционные капитализируемые затраты в разрезе видов закладываемых насаждений, элементов затрат, циклов, хозяйственных процессов, а также осуществлять контроль затрат текущего характера, в том числе по месту их возникновения, в поэтапном разрезе, по циклу производства с использованием разработанной формы рабочего документа аудитора – реестра замечаний внутреннего аудитора, что позволяет выявить и использовать имеющиеся резервы сельскохозяйственного производства, принимать обоснованные управленческие решения, направленные на устра-

нение выявленных отклонений, проводить мониторинг обратной связи по результатам выполненных проверок.

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь, приняты к внедрению Министерством финансов Республики Беларусь, Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, что подтверждено соответствующими актами.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Анищенко, В.С. Технологические и организационные особенности формирования объектов учета и калькулирования в садоводстве и плодородстве / В.С. Анищенко // Бух. учет и анализ. – 2011. – № 9. – С. 3–7.

2. Анищенко, В.С. Методика учета затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений в садоводстве / В.С. Анищенко // Бух. учет и анализ. – 2012. – № 10. – С. 9–16.

3. Анищенко, В.С. Исследование организации и методического обеспечения системы внутреннего аудита формирования объектов учета затрат в садоводстве / В.С. Анищенко // Бух. учет и анализ. – 2013. – № 5. – С. 13–18.

4. Анищенко, В.С. Методический аспект распределения затрат в садоводстве / В.С. Анищенко // Проблемы экономики и менеджмента. – 2013. – № 8. – С. 124–129.

Статья в рецензируемом сборнике научных трудов

5. Анищенко, В.С. Совершенствование учета многолетних насаждений в целях повышения эффективности и конкурентоспособности продукции садоводства / В.С. Анищенко // Сборник научных статей студентов, магистрантов, аспирантов : в 2 т. / Белорус. гос. ун-т ; редкол.: Л.М. Гайдукевич [и др.]. – Минск, 2012. – Т. 1. – С. 122–124.

Материалы конференций

6. Анищенко, В.С. Совершенствование учета многолетних насаждений в целях повышения эффективности и конкурентоспособности продукции садо-

водства / В.С. Анищенко // Управление современным инновационным обществом в посткризисный период : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 27 дек. 2010 г. : в 3 ч. / Саратов. гос. соц.-экон. ун-т ; редкол.: В.И. Долгий [и др.]. – Саратов, 2011. – Ч. 1. – С. 51–53.

7. Анищенко, В.С. Научно-методологическое обоснование затрат объекта бухгалтерского учета в садоводстве / В.С. Анищенко // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 17–18 мая 2012 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. – Минск, 2012. – Т. 1. – С. 1–2.

8. Анищенко, В.С. Направления развития учетных методик формирования затрат в садоводстве / В.С. Анищенко // Управление современным инновационным обществом: модернизация и развитие : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 8 окт. 2012 г. : в 5 ч. / Саратов. гос. соц.-экон. ун-т ; редкол.: В.И. Долгий [и др.]. – Саратов, 2012. – Ч. 1. – С. 25–27.

9. Анищенко, В.С. Совершенствование учетных методик формирования затрат в садоводстве, плодоводстве и цветководстве / В.С. Анищенко // Устойчивое развитие: международные и национальные аспекты : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 25–26 окт. 2012 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; редкол.: Е.Б. Малей [и др.]. – Новополоцк, 2012. – Ч. 1. – С. 12–15.

Иные публикации

10. Анищенко, В.С. Особенности учета многолетних насаждений и затрат по озеленению (благоустройству) / В.С. Анищенко // Гл. бухгалтер. – 2011. – № 35. – С. 69–73.

11. Анищенко, В.С. Учитываем затраты по управлению и обслуживанию производств / В.С. Анищенко // Сельское хоз-во. – 2012. – № 12. – С. 14–17.

12. Анищенко, В.С. Правильный выбор методики учета затрат на выращивание и калькулирование себестоимости продукции цветководства зависит от вида и технологии выращивания цветов / В.С. Анищенко // Сельское хоз-во. – 2013. – № 16. – С. 14–18.



РЭЗЬЮМЭ

Анішчанка Валянціна Сяргеёўна

Вытворчы ўлік і ўнутраны аўдыт у садоўніцтве і пладаводстве: стан і іх развіццё

Ключавыя словы: вытворчы ўлік, методыка ўліку выдаткаў, аб'екты ўліку ў садоўніцтве, калькуляцыйныя адзінкі сабекошту, унутраны аўдыт.

Мэта даследавання: тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка метадычных і практычных рэкамендацый па развіцці метадык вытворчага ўліку і ўнутранага аўдыту выдаткаў у садоўніцтве і пладаводстве з улікам тэхналагічных і арганізацыйных асаблівасцяў фарміравання аб'ектаў уліку і калькулявання ва ўмовах пераходу на міжнародныя стандарты фінансавай справаздачнасці і аўдыту.

Метады даследавання: агульнанавуковы метады пазнання, параўнанне, аналіз і сінтэз, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, індукцыя і дэдукцыя, фармалізацыя, узыходжанне ад абстрактнага да канкрэтнага, назіранне, апісанне, сістэмны падыход.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: удасканалена класіфікацыя затрат па перыядах іх узнікнення і ідэнтыфікаваны аб'екты ўліку ў разрэзе капіталізаваных (на закладку і вырошчванне шматгадовых насаджэнняў) і бягучых выдаткаў па вытворчасці прадукцыі; распрацавана методыка ўліку капіталізаваных выдаткаў у садоўніцтве, якая ўключае комплекс рэкамендацый па выкарыстанні сістэмы рахункаў бухгалтарскага ўліку першага і другога парадкаў і ўліковых запісаў гаспадарчых аперацый па іх; распрацавана методыка ўліку выдаткаў у садоўніцтве, пладаводстве і кветаводстве; прапанавана методыка калькулявання сабекошту прадукцыі садоўніцтва, пладаводства і кветаводства; удасканалена методыка ўнутранага аўдыту выдаткаў у садоўніцтве і пладаводстве, у аснову якой пакладзены комплексная ацэнка кантрольнага асяроддзя гаспадарчага суб'екта, ацэнка рызык, структурызацыя крыніц інфармацыйнага забеспячэння і канкрэтызацыя метадычнага інструментарна.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, Міністэрствам сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь.

Галіна прымянення: аграрныя прадпрыемствы Рэспублікі Беларусь, навучальны працэс эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Анищенко Валентина Сергеевна

Производственный учет и внутренний аудит в садоводстве и плодоводстве: состояние и их развитие

Ключевые слова: производственный учет, методика учета затрат, объекты учета в садоводстве, калькуляционные единицы себестоимости, внутренний аудит.

Цель исследования: теоретическое обоснование и разработка методических и практических рекомендаций по развитию методик производственного учета и внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодоводстве с учетом технологических и организационных особенностей формирования объектов учета и калькулирования в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности и аудита.

Методы исследования: общенаучный метод познания, сравнение, анализ и синтез, научная абстракция, логическое обобщение, индукция и дедукция, формализация, восхождение от абстрактного к конкретному, наблюдение, описание, системный подход.

Полученные результаты и их новизна: усовершенствована классификация затрат по периодам их возникновения и идентифицированы объекты учета в разрезе капитализируемых (на закладку и выращивание многолетних насаждений) и текущих затрат по производству продукции; разработана методика учета капитализируемых затрат в садоводстве, включающая комплекс рекомендаций по использованию системы счетов бухгалтерского учета первого и второго порядков и учетных записей хозяйственных операций на них; разработана методика учета затрат в садоводстве, плодоводстве и цветоводстве; предложена методика калькулирования себестоимости продукции садоводства, плодоводства и цветоводства; усовершенствована методика внутреннего аудита затрат в садоводстве и плодоводстве, в основу которой положены комплексная оценка контрольной среды хозяйствующего субъекта, оценка рисков, структуризация источников информационного обеспечения и конкретизация методического инструментария.

Степень использования: результаты исследования приняты к использованию Министерством финансов Республики Беларусь, Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

Область применения: аграрные предприятия Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

SUMMARY

Anischenko Valentina

Production accounting and internal audit in horticulture and fruit growing: state and their development

Key words: cost accounting, cost accounting methods, accounting entities in horticulture, spreadsheet unit cost, internal audit.

The purpose of research: theoretical basis and methodological developmental and practical recommendations for the development of methods of cost accounting and internal audit costs in horticulture and fruit growing in view of technological and organizational characteristics of the formation of accounting items and calculation in the transition to international standards of financial reporting and audit.

The methods of research: general scientific method of knowledge, comparison, analysis and synthesis, scientific abstraction, logic synthesis, induction and deduction, formalization, the ascent from the abstract to the concrete, observation, description of the systems approach.

The obtained results and their scientific novelty: improved classification of the costs incurred by period and accounting entities identified in section capitalized (the tab and perennial planted births) and operating costs for the production of products, developed a method of accounting of capitalized costs in horticulture, including a set of recommendations mediations on the use of the system of accounts for the first and second order and records of transactions for them, developed a method of cost accounting in gardening, horticulture and floriculture, proposed a method of cost calculation of horticultural products, horticulture and floriculture; refinement of the technique of internal audit costs in horticulture and fruit growing, which is based on a comprehensive assessment of the control environment entity, risk assessment, structuring sources of information provision and specification of methodological tools.

The degree of using: results of the taken to the use of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, the Ministry of Agriculture and Food of the Republic of Belarus.

The area of application: agricultural enterprises of the Republic of Belarus, educational process of economic institutions.

Редактор *Е.Г. Сазончик*
Корректор *А.Н. Голотвина*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 10.10.2013. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ 237

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.