

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.1:658.8

ЛЕМЕШ ВАЛЕНТИНА НИКОЛАЕВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ДАВАЛЬЧЕСКИХ ОПЕРАЦИЙ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск – 2006

доктор экономических наук, профессор
Панков Д.А.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и
аудита в отраслях народного хозяйства,
УО «Белорусский государственный эконо-
мический университет»

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор
Бутынец Ф.Ф.,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Житомирский государственный техноло-
гический университет

кандидат экономических наук, доцент
Пономаренко П.Г.,
кафедра бухгалтерского учета,
УО «Белорусский торгово-экономиче-
ский университет потребительской коо-
перации»

Оппонирующая организация —

УО «Полоцкий государственный уни-
верситет»

Защита состоится 26 апреля 2006 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. корп.), тел. 209-79-56.

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

Автореферат разослан 24 марта 2006 года.

Ученый секретарь совета
по защите диссертаций,
доктор экономических наук



Е.Ф. Кирсева

организации бухгалтерского учета, контроля, аудита и анализа хозяйственной деятельности предприятий (организаций) в социально ориентированной рыночной экономике».

По результатам исследования разработан ряд практических рекомендаций по методике бухгалтерского учета давальческих операций у давальца и переработчика, которые с 2004 г. используются организациями Республики Беларусь, а также положены в основу проектов нормативных правовых актов, подготавливаемых Министерством финансов Республики Беларусь.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются научное обоснование и разработка новых методик бухгалтерского учета давальческих операций у давальца и переработчика в организациях Республики Беларусь.

Данная цель обусловила постановку и решение следующих задач:

- исследовать теоретический, правовой и практический аспекты давальчества для обоснования экономико-правовой сущности категорий «давальчество», «толлинг», «давальческая операция», «продукт для переработки», «продукт переработки», «работа» для целей бухгалтерского учета;
- изучить классификационные признаки давальческих операций и их влияние на организацию синтетического и аналитического учета давальческих операций;
- разработать учетные документы для субъектов давальческого договора;
- усовершенствовать методику бухгалтерского учета давальческих операций у давальца и переработчика;
- обосновать рекомендации по внесению изменений в действующую бухгалтерскую отчетность и нормативные правовые акты Республики Беларусь, регулирующие методику бухгалтерского учета давальческих операций.

Объект и предмет исследования. Объект исследования — действующая система бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь. Предметом исследования являются теоретические, методологические, методические и организационные аспекты развития и совершенствования методик бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных экономистов по теории и практике управления, бухгалтерского учета, контроля (в том числе по давальческим операциям); нормативные правовые акты Республики Беларусь, Украины и Российской Федерации, международные стандарты финансовой отчетности; материалы и рекомендации научно-практических конференций по различным вопросам рыночной экономики; статистические данные, материалы специальных обследований организаций, использующих в практике хозяйствования давальчество, а также материалы, полученные в результате проведенного автором исследования состояния и развития учета давальческих операций. В процессе исследования применялись научные методы обработки данных: системный и сравнительный анализ, синтез.

группировка, сравнение и расстановка приоритетов, моделирование и другие приемы изучения и анализа экономических явлений.

Научная новизна и значимость полученных результатов состоит в разработке ряда теоретических положений и комплекса практических рекомендаций, направленных на совершенствование методологии, методики и организации бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь.

К числу наиболее значимых результатов, имеющих научную новизну, относятся:

- обоснование необходимости введения в научный оборот новых понятий, таких как «продукт для переработки» ко всему перечню материального имущества, передаваемого давальцем переработчику по давальческим договорам, «продукт переработки» ко всему перечню имущества, получаемого в результате выполнения переработчиком работы в соответствии с условиями давальческого договора; «работа» как термин, отражающий экономический и правовой аспекты предмета давальческого договора — переработки. В совокупности это позволяет существенно сократить документооборот и трудоемкость документального оформления передачи продукта переработки, обеспечить более точную оценку стоимости имущества давальца, отражаемой на счетах бухгалтерского учета;

- разработка классификационной модели давальческих операций, новизна которой заключается в обосновании новых (существенность изменения продукта для переработки и группы продуктов для переработки) и систематизации существующих группировочных признаков продуктов для переработки, а также элементов их бухгалтерского учета. На основе данной модели разработан комплекс методик бухгалтерского учета;

- система формирования новых научно обоснованных массивов информации, при помощи которых формируется реальная стоимость, позволяющая более детально раскрыть механизм исполнения давальческих договоров, а именно: порядок и условия поставки имущества давальца, уровень тарифов на работу, своевременность и состояние расчетов между субъектами давальческого договора, результаты нарушений сторонами условий давальческого договора. Это нашло отражение в разработке совокупности документов, предназначенных для аналитического и синтетического учета и составления отчетности по давальчеству;

- разработка комплекса методик бухгалтерского учета давальческих операций, которые обеспечивают согласование интересов государства и субъектов давальческого договора по контролю за своевременным исполнением субъектами давальческого договора их обязательств, а также целевым и эффективным использованием имущества давальца, а именно:

- методик бухгалтерского учета затрат по переработке, учитывающих вид выполняемой работы, территорию переработки, таможенный режим, продукт для переработки;

- методик бухгалтерского учета расчетов между субъектами давальческого договора за выполненную переработчиком работу при денежной и неденежной форме расчета;

- методики выявления, оценки и отражения в бухгалтерском учете отклонений, которые возникают при нарушении сторонами условий давальческого договора по недостатке, потере, порче, нецелевому использованию переработчиком имущества давальца, позволяющей определить объект налогообложения в соответствии с требованиями действующего законодательства.

Данные методики разработаны с целью усиления контрольных функций и удовлетворяют таким специфическим давальческим операциям, как толлинг и процессинг.

Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов. Применение на практике разработанных в диссертации рекомендаций по совершенствованию методик бухгалтерского учета давальческих операций у давальца и переработчика способствует повышению аналитичности и достоверности учетной и отчетной информации, принятию тактически и стратегически обоснованных управленческих решений в сложившихся условиях хозяйствования.

Содержащиеся в диссертации теоретические и практические рекомендации по совершенствованию учета давальческих операций представлены ряду организаций и Министерству сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и внедрены ими в практику учетно-аналитической работы, что подтверждено соответствующими документами. Результаты исследования положены в основу проектов при разработке Инструкции по инвентаризации активов и пассивов, изменений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»; используются в учебном процессе при изучении учетных дисциплин.

Реализация содержащихся в диссертации выводов и предложений будет способствовать усилению информационной емкости учетно-аналитического обеспечения менеджмента, совершенствованию экономической работы в организациях, использующих в практической деятельности давальческие договоры, повышению эффективности принимаемых управленческих решений при выборе таможенного режима переработки, формы расчета и контроля за целевым и эффективным использованием имущества давальца.

Развитие давальческих операций (особенно их разновидности: толлинга и процессинга) позволит сохранить рабочие места и инфраструктуру действующих организаций Республики Беларусь, что в свою очередь положительно скажется на бюджетных поступлениях и росте покупательской способности населения.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- рекомендации в области теории бухгалтерского учета давальческих операций по унификации понятийного аппарата за счет уточнения понятий «давальчество», «толлинг», «давальческая операция», «продукт для переработки» и «продукт переработки», «работа» и разработке классификационной модели давальческих операций;

- информационно-аналитическая система контроля для организаций-переработчиков за исполнением условий давальческого договора переработки по стадиям, группам товарно-материальных ценностей, видам работ, давальцам, объектам продуктов для переработки, включающая субсчета и аналитические счета к счету 003 «Материалы, принятые в переработку», а также введенный счет 015 «Продукты переработки» и многоуровневую систему аналитических счетов к нему, систему учетных записей, отражающую расходы по переработке и движение продукта переработки, усовершенствованную сквозную систему документооборота дачальческих операций;

- новые методики для организаций-переработчиков по бухгалтерскому учету и контролю расчетов дачальца за выполненную работу, заключающиеся в разработке системы учетных записей при расчете в денежной и неденежной форме и новых бухгалтерских моделей справедливой учетной стоимости недостач, потерь, порчи, нецелевого использования имущества дачальца и на их основе новой системы учетных записей по возмещению инвентаризационных разниц имущества дачальца при различных формах и вариантах их возмещения, в том числе с учетом возмещения материально ответственным лицом переработчика и за счет средств переработчика;

- методики для организаций-давальцев по бухгалтерскому учету и контролю исполнения условий давальческого договора расчетов за выполненную переработчиком работу по срокам, переработчикам, территории переработки, видам и формам расчета, включающие аналитические счета к счету 10-7 «Материалы, переданные в переработку» и систему учетных записей, отражающую движение материалов по стадиям переработки, расходы по переработке и продукты переработки;

- новые методики для организаций-давальцев по бухгалтерскому учету и контролю расчетов за выполненную работу, основывающиеся на разработке системы учетных записей при расчетах в денежной и неденежной (сырьем, готовой продукцией, возвратными отходами от переработки) формах за выполненную работу; новых бухгалтерских моделей справедливой учетной стоимости недостач, потерь, порчи, нецелевого использования имущества дачальца, объектов налогообложения и обязательства по налогам перед бюджетом по инвентаризационным разницам в соответствии с требованиями действующего законодательства для целей бухгалтерского учета и налогообложения и на их основе новой системы учетных записей по возмещению стоимости недостач, потерь, порчи, нецелевого использования имущества дачальца при различных вариантах возмещения в денежной форме.

Личный вклад соискателя. Диссертационное исследование является самостоятельным научным трудом. Все методологические и методические положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеющие определенную научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты диссертационного исследования были предметом докладов на

Международной научно-практической конференции студентов и преподавателей (Минск, 2003), Международной научно-практической конференции «Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования» (Горки, 2003), IX научно-практической конференции «Экономика, управление, наука и образование: проблемы и развитие», Республиканской конференции молодых ученых «Актуальные проблемы современной экономики».

Опубликованность результатов. По теме диссертации опубликовано 33 научные работы, в том числе 1 монография, 13 статей в научных рецензируемых журналах, 2 — в сборнике научных трудов, 2 — в материалах конференций, 1 — в тезисах докладов конференций. Общий объем публикаций — 593 страницы.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 187 наименований, и приложений. Работа изложена на 187 страницах. Объем, занимаемый 23 таблицами, 4 рисунками и 47 приложениями, составляет 73 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертации «**Особенности давальческих операций и их влияние на систему бухгалтерского учета и отчетности**» на основе изучения отечественных и зарубежных источников, нормативных правовых актов Республики Беларусь, Украины и Российской Федерации, рекомендаций Международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, а также опыта стран с развитой рыночной экономикой критически исследованы различные определения термина «давальчество», его классификационные признаки в целях обоснования экономической сущности давальчества.

Критически проанализированы существующие точки зрения, отождествляющие давальчество с куплей-продажей, товарообменом, кредитом (в том числе его разновидностью — товарным кредитом). Приведенные характеристики общности и различий давальчества, купли-продажи, кредита и товарообмена позволили диссертанту сделать вывод о том, что давальчество имеет сложную основу и содержит элементы торговой сделки, кредита, товарообмена, которые при взаимодействии образуют новый вид экономических отношений.

Отличительными особенностями давальческих операций по сравнению с операциями недавальческого характера являются существенное повышение значимости функции контроля за целевым и экономным использованием продукта для переработки и его сохранностью, связанное со спецификой давальческих договоров; введение ответственности переработчика за сохранность, целевое и экономное использование имущества давальца.

Бухгалтерский учет давальческих операций также имеет характерные особенности, например отсутствие у переработчика калькулирования продукта переработки, осуществление у переработчика учета движения имущества давальца в натуральных и стоимостных показателях, по ценам, указанным в давальческом договоре. Эта цена может отличаться от учетной у давальца и от рыноч-

ной: оценка имущества давальца, предусмотренная в давальческом договоре, производится с целью возмещения вреда (брак, недостача, порча, нецелевое либо неэффективное использование имущества). По давальческим операциям с нерезидентом возникают дополнительные объекты учета (налоги, пошлины и сборы), исчисляемые, уплачиваемые, а в ряде случаев зачитываемые либо возвращаемые таможенными органами.

Главная особенность давальческих операций как объекта учета — это их юридически-правовой характер, который требует соответствующей методологии и методики (расчет за переработку, сохранность имущества давальца, ответственность за нарушение условий использования и хранения имущества давальца и др.).

В диссертационной работе раскрыто экономическое содержание давальчества и предложено следующее определение: давальчество — вид экономической деятельности переработчика, для достижения результатов которого он получает от давальца по давальческому договору продукт для переработки на условиях платности выполняемой им работы, а после ее выполнения возвращает продукт переработки давальцу, остававшемуся при этом на весь срок действия давальческого договора собственником этого имущества. Обосновано, что понятие «давальчество» шире понятия «толлинг». В диссертационной работе раскрыто экономическое содержание толлинга и предложено следующее определение: толлинг — производственная деятельность организации, связанная с переработкой ввозимого из-за рубежа продукта для переработки, принадлежащего на правах собственности иностранному партнеру по бизнесу — давальцу, с последующим вывозом продукта переработки, также принадлежащего давальцу.

Исходя из экономического и правового аспектов хозяйственных операций по давальческим договорам диссертантом обосновано следующее определение давальческой операции: давальческая операция — это действие или событие у давальца и(или) переработчика, влекущее изменения в объеме и(или) составе имущества и(или) обязательств давальца и(или) переработчика в связи с исполнением ими условий давальческого договора, что позволяет избежать разночтений, противоречий и правовых коллизий, обеспечить единообразие при отражении в бухгалтерском учете и отчетности всей совокупности давальческих операций.

Базируясь на экономическом и правовом аспектах предмета давальческого договора — переработки, автор пришел к выводу о целесообразности использования применительно к операциям по давальческому договору термина «работа», что даст возможность унифицировать терминологию по давальческим операциям, обосновать документальное оформление сдачи результатов выполненной работы, значительно сократить документооборот и, как следствие, снизить трудоемкость учетных работ, своевременно оформить и правильно отразить давальческие операции в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности у субъектов давальческого договора.

Для унификации обозначения имущества давальца по давальческому договору и более полного выражения сущности давальчества диссертантом предложены термины «продукт для переработки» и «продукт переработки». Примене-

ние данных терминов позволяет избежать разночтений, противоречий и правовых коллизий. эффективно организовать аналитический учет на соответствующих счетах, обеспечить единообразие отражения всей совокупности давальческих операций в бухгалтерском учете и отчетности.

Диссертантом разработана классификационная модель давальческих операций, в основу которой положены новые идентификационные признаки и ключевые элементы (группы товарно-материальных ценностей, передаваемых на переработку, и существенность изменения продукта для переработки), в которой систематизированы известные (степень достаточности переработки и таможенный режим). На базе данной модели разработаны новые методики синтетического и аналитического учета давальческих операций для субъектов давальческого договора.

Во второй главе «Состояние и развитие методик бухгалтерского учета давальческих операций у переработчика» в результате изучения литературных источников отечественных и зарубежных авторов и нормативных правовых актов определены следующие задачи бухгалтерского учета давальческих операций:

- обеспечение достоверной оценки имущества давальца у субъектов давальческого договора;
- правильное документальное оформление и своевременное отражение в бухгалтерском и налоговом учете разных объектов учета давальческих операций у субъектов давальческого договора;
- контроль движения имущества давальца и исполнения субъектами давальческого договора условий данного договора: передача давальцем продукта для переработки переработчику, выполнение переработчиком работы по давальческому договору, возврат переработчиком продукта переработки, своевременность и правильность расчетов по давальческому договору его субъектами и др.;
- своевременное отражение в бухгалтерском и налоговом учете налоговых и таможенных обязательств перед бюджетом Республики Беларусь по давальческим операциям;
- подготовка достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности об операциях по давальческим договорам и ее предоставление пользователям отчетности.

Решение данных задач требует правильного определения объектов учета, формирования адекватной методики и организации бухгалтерского учета давальческих операций на всех этапах заключения и исполнения давальческого договора.

При разработке, заключении и исполнении давальческих договоров ведущую роль играет информационное обеспечение, основой которого является бухгалтерский учет, имеющий четко определенную систему, унифицированные правила. В диссертационной работе дана критическая оценка законодательства, регулирующего давальческие операции с точки зрения определения важности учета процесса переработки и расчетов с давальцем, в том числе при выявлении порчи, недостачи, нецелевого и неэффективного использования имущества давальца.

Исходя из анализа и обобщения опыта организаций-переработчиков Республики Беларусь и мнений авторов по организации и постановке бухгалтерского учета давальческих операций у переработчика, обоснованы объекты да-

вальческих операций и субъекты давальческого договора, определены задачи бухгалтерского учета давальческих операций, аргументирована концепция их учета, что позволяет на основании информационной системы строить оптимальную систему управления.

Для построения целостной модели учета давальческих операций необходимо обеспечить системное формирование информации по цепочке «давальческая операция — учетные документы — регистр аналитического учета — регистр синтетического учета — отчетность». В связи с этим диссертантом усовершенствована система документооборота, которая позволяет оперативно и достоверно отражать последовательность этапов исполнения условий давальческих договоров его участниками. Данная система включает в себя усовершенствование (с точки зрения целей, задач и интересов) документов, непосредственно влияющих на тот или иной порядок расчета и учета по давальческим договорам, а также бухгалтерских документов, предназначенных для ведения аналитического и синтетического учета, а именно:

- давальческого договора при денежной форме расчета и давальческого договора при неденежной форме расчета, в которых учтены требования отечественного законодательства в части ценообразования, налогового и таможенного законодательства, формы и порядок расчетов за выполненную работу, а также иные аспекты, являющиеся существенными для дачальства, что дает возможность снизить трудоемкость учетных работ, избежать ошибок и неточностей;

- графика поставки продукта для переработки, графика поставки продуктов переработки, которые позволяют контролировать исполнение условий давальческого договора по срокам, объемам, количеству и качеству имущества дачальца, планировать и контролировать оптимальную загрузку производственных и складских помещений, проводить экономический анализ ритмичности поставок и др.;

- калькуляции (расчета) тарифа на переработку, в которой приведен алгоритм расчета тарифа, позволяющий автоматизировать процесс калькуляции, в случае изменения налогового законодательства и курса валюты оперативно вносить корректировку в алгоритм, исключить вероятность арифметических ошибок в расчете, снизить трудоемкость учетных работ, сформировать информационную базу для проведения управленческого, оперативного и прогнозного анализа;

- отчета переработчика — первичного учетного документа, который дает возможность контролировать исполнение условий давальческого договора по объемам, качеству и другим предусмотренным параметрам, унифицировать документы с учетом требования законодательства, снизить трудоемкость учетных работ и вероятность ошибок у субъектов давальческого договора;

- акта сверки расчетов с переработчиком — первичного учетного документа, который является основанием для подтверждения сумм по расчетам при проведении инвентаризации у субъектов давальческого договора. Информация, содержащаяся в акте сверки, позволяет подтвердить реальность имущества и задолженности, применить единый подход при формировании учетной и отчетной информации об имуществе и задолженности, своевременно принимать решения

пользователям отчетности различного уровня, в том числе субъектам давальческого договора. Данный первичный учетный документ универсален, может использоваться при проведении инвентаризации иных расчетов, что позволит унифицировать документацию, снизить трудоемкость инвентаризации расчетов;

- положения о возмещении вреда, применение которого дает возможность администрации организации в случае выявления порчи, недостачи, хищения, нецелевого использования имущества давальца правильно и своевременно отразить причиненный вред и расчеты по его погашению в бухгалтерском учете, принимать оперативные действенные меры по устранению выявленных негативных факторов, ликвидировать противоречия и разногласия при определении размера причиненного работником вреда и его возмещения нанимателю. Положение о возмещении вреда является универсальным документом и может использоваться в иных случаях при взыскании вреда, нанесенного работником нанимателю для организаций любой организационно-правовой формы.

Отсутствие в Типовом плане счетов бухгалтерского учета отдельного счета для учета продуктов переработки у переработчика приводит к снижению контрольных функций бухгалтерского учета. В связи с этим диссертантом:

- предложено ввести забалансовый счет 015 «Продукты переработки» по аналогии с балансовым счетом 43 «Готовая продукция», что позволит по данным бухгалтерского учета формировать данные статистической отчетности по продукции, произведенной из продукта для переработки;

- разработана система субсчетов и аналитических счетов к счетам 003 «Материалы, принятые в переработку» и 015 «Продукты переработки». Предлагаемая многоуровневая организация аналитического учета дает возможность контролировать имущество давальца по видам, группам товарно-материальных ценностей, сортам и иным критериям, необходимым для анализа и контроля исполнения переработчиком условий давальческого договора;

- предложено ввести в Бухгалтерский баланс (форма № 1) в раздел «Справочно» дополнительную строку по счету 015 «Продукты переработки».

Реализация данных рекомендаций позволит повысить информационную емкость учетной и отчетной информации по давальческим операциям, снизить трудоемкость учетных работ при формировании данных статистической отчетности по объемам переработки.

На основании изучения экономической литературы белорусских и зарубежных авторов по вопросам методики учета расчетов по недостаче, порче, нецелевому использованию имущества давальца установлено, что в действующие нормативные правовые акты, регулирующие вопросы бухгалтерского учета результатов инвентаризации, необходимо внести изменения, в частности:

- 1) в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» следующего содержания:

- «излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится в коммерческой организации на внереализационные доходы»;

- «если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества и(или) его порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на вне-реализационные расходы»;

2) пункт 5.1 Методических указаний по инвентаризации имущества и обязательств следующего содержания:

- «стоимость выявленных при инвентаризации излишков товарно-материальных ценностей подлежит оприходованию и зачислению на увеличение внереализационных доходов с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц»;

- «невозмещенные недостачи списываются на внереализационные расходы».

Проанализировав и обобщив требования бухгалтерского и налогового законодательства, учетную практику организаций-переработчиков Республики Беларусь, автор разработал систему записей на счетах бухгалтерского учета затрат по переработке и расчетов с давальцем по выполненной работе в денежной и неденежной формах, которая базируется на предложенной классификационной модели давальческих операций. Данная методика, в отличие от учетной практики и предусмотренной Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, учитывает степень изменения продукта переработки (изменяется существенно или не меняет своей сущности) и причины. Это расширяет возможности использования информационного массива при анализе и контроле исполнения условий договора, расходов и принятия эффективных управленческих решений.

Диссертантом впервые разработаны бухгалтерские модели справедливой учетной стоимости ограждения недостачи, порчи, нецелевого и неэффективного использования имущества давальца, учитываемого на забалансовых счетах у переработчика, сущность которых заключается в установлении причины отклонений и определении источника возмещения недостачи, потери, порчи, нецелевого и неэффективного использования имущества давальца. В данных моделях рассмотрены варианты: виновное лицо не установлено; виновное лицо установлено; возмещение давальцу осуществляется в денежной и неденежной формах.

Анализ учетной практики результатов недостачи, порчи, нецелевого и неэффективного использования имущества давальца позволил автору выделить следующие группы:

- виновное лицо не установлено;

- виновное лицо установлено, признает свою вину и возмещает сумму недостачи в полном объеме; признает свою вину, но возмещает только часть суммы недостачи, а оставшуюся — возмещает переработчик.

При этом возможны варианты: а) сумма, возмещаемая виновным лицом, соответствует учетной стоимости имущества давальца; б) сумма, возмещаемая виновным лицом, больше учетной стоимости имущества давальца; в) сумма, возмещаемая виновным лицом, меньше учетной стоимости имущества давальца. Расчеты по возникшим отклонениям по имуществу давальца между субъектами давальческого договора возможны как таким же либо аналогичным имуществом, так и в денежной форме.

На основании данных моделей предложена методика учета недостачи, порчи, нецелевого использования имущества давальца, учитываемого на забалансовых счетах у переработчика, сущность которой заключается в разработке системы учетных записей у переработчика и которая учитывает субъекты и формы возмещения недостачи: материально ответственным лицом либо переработчиком, имуществом либо деньгами. Предложенные диссертантом методики являются универсальными и могут применяться при отражении недостачи, порчи, нецелевого использования любого иного имущества, учитываемого на забалансовых счетах 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию», 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Данные методики могут использоваться в учебном процессе при изучении учетных дисциплин.

В третьей главе «Состояние и развитие методик бухгалтерского учета давальческих операций у давальца» дана критическая оценка нормативно-правового регулирования давальчества с точки зрения важности учета процесса переработки и ответственности по недостаче, порче, нецелевому использованию имущества давальца; проанализированы и обобщены опыт организаций-давальцев Республики Беларусь и мнения авторов по организации и постановке бухгалтерского учета давальческих операций у давальца.

На основе разработанной автором классификационной модели давальческих операций определены счета бухгалтерского учета, на которых имущество давальца в настоящее время учитывается у него, а также установлены недостатки практики на предмет соответствия действующему законодательству Республики Беларусь в области регулирования бухгалтерского учета давальческих операций.

Поскольку продукт для переработки — понятие многогранное, возникает насущная потребность четко определить счета бухгалтерского учета, на которых даvaleц должен его учитывать. Диссертационное исследование позволило сделать вывод о том, что в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета практически не отражены особенности формирования учетных и отчетных данных по давальческим операциям у давальца.

Если проводить параллель со странами ближнего зарубежья, то в Российской Федерации определено, что организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки (обработки, выполнения работ, изготовления продукции) как давальческие, их стоимость с баланса не списывает, а продолжает учитывать на счете учета соответствующих материалов (на отдельном субсчете). Аналогичная норма предусмотрена в Украине в Плане счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению.

В диссертации предложена методика учета давальческих операций у давальца, которая заключается:

- в организации аналитического учета движения имущества давальца на счете 10-7 «Материалы, переданные в переработку», что позволяет повысить информационную емкость учетной информации по переработчикам, террито-

рии переработки, видам и формам расчета за выполненную работу, расширить возможности для анализа и принятия эффективных управленческих решений;

- разработке системы учетных записей на счетах бухгалтерского учета затрат по переработке и расчетов за выполненную работу, которая базируется на предложенной классификационной модели давальческих операций и дает возможность учитывать требования отечественного законодательства в части бухгалтерского учета и налогообложения и форм расчетов, в отличие от применяемых на практике, наиболее адекватно отвечает принципу соответствия взаимосвязанных доходов и расходов, принятому в Международных стандартах финансовой отчетности;

- разработке бухгалтерской модели формирования справедливой учетной стоимости недостачи, порчи, нецелевого и неэффективного использования переработчиком имущества давальца. Проведенный во второй главе анализ возможных вариантов возмещения причиненного вреда позволил учесть особенности различных аспектов, определить объект налогообложения в соответствии с требованиями отечественного законодательства для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

- разработке системы учетных записей на счетах бухгалтерского учета отражения недостачи, порчи, нецелевого использования имущества, выявленных в результате проведения инвентаризации имущества по давальческому договору. Порядок отражения в бухгалтерском учете расчетов по причиненному вреду зависит от суммы возмещения недостачи. Предлагаемая автором методика учета расчетов с переработчиком по недостаче, порче, нецелевому и неэффективному использованию имущества давальца позволяет на основании разработанных диссертантом форм акта сверки расчетов с переработчиком либо отчета переработчика отразить их в бухгалтерском учете и отчетности; своевременно и в полном объеме исчислить и отразить налоги, сборы при погашении переработчиком в денежной форме суммы недостачи, порчи, нецелевого использования переработчиком имущества давальца; учесть в различных ситуациях возможные варианты возникновения и погашения суммы недостачи, порчи, нецелевого использования переработчиком имущества давальца; пользователям отчетности получить достоверную информацию об имеющихся отклонениях при давальчестве и на ее основе своевременно принять управленческие решения.

Предложенные методики могут использоваться в учебном процессе при изучении учетных дисциплин.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблем развития бухгалтерского учета давальческих операций в Республике Беларусь позволило сделать основные выводы и сформулировать предложения.

1. Изучение отечественных и зарубежных литературных источников, нормативных правовых актов и действующей практики Республики Беларусь, Украины и Российской Федерации дало возможность разработать рекомендации

по совершенствованию теоретических и методических положений бухгалтерского учета давальческих операций, в частности:

- изучены, подробно проанализированы и уточнены категории «давальчество», «давальческая операция», «толлинг» с точки зрения рассмотрения их как объектов учета, что способствует однозначной трактовке давальческих операций в качестве объектов бухгалтерского учета и формированию точной информации в учете и отчетности по исследуемым объектам [1, 5, 14, 17];
- научно обоснована необходимость унификации понятийного аппарата за счет применения терминов «продукт для переработки» и «продукт переработки», позволяющих идентифицировать имущество по давальческим договорам, избежать разночтений, противоречий и правовых коллизий, эффективно организовать аналитический учет, обеспечить единообразие при отражении в бухгалтерском учете и отчетности всей совокупности давальческих операций [1, 8, 9];
- аргументировано применение термина «работа» при осуществлении давальчества, что даст возможность правильно и своевременно документально оформить передачу результата ее выполнения и отразить эти операции в бухгалтерском учете, снизить трудоемкость учетных работ [1, 6];
- разработана классификационная модель давальческих операций, в основу которой положены новые классификационные признаки (существенность изменения продукта для переработки и группы продуктов для переработки) и в которой систематизирован перечень основных признаков классификации видов давальческих операций по следующим аспектам: степень достаточности переработки, таможенный режим, что использовалось при разработке методик бухгалтерского учета затрат по переработке и расчетов за переработку с учетом выделения приоритетов и отраслевых особенностей при отражении в бухгалтерском учете давальческих операций [1, 6].

2. Усовершенствована система документооборота, которая позволяет оперативно и достоверно отражать последовательность этапов исполнения давальческих договоров и включает формы первичных учетных документов: отчет переработчика [1, 11], акт сверки расчетов с переработчиком [1, 11], положение о возмещении вреда [1, 3], давальческий договор при денежной форме расчета и давальческий договор при неденежной форме расчета [1, 4, 10], график поставки продукта для переработки [1, 4], график поставки продукта переработки [1, 4], калькуляция (расчет) тарифа на переработку [1, 4]. Использование форм этих документов даст возможность учесть особенности формирования учетных и отчетных данных для целей бухгалтерского, налогового, таможенного и иного законодательства.

3. Разработаны методики бухгалтерского учета переработки у субъектов давальческого договора, сущность и новизна которых состоит:

- в разработке многоуровневой системы аналитических счетов к счету 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», позволяющей обособленно учитывать и контролировать материалы для переработки по группам, видам выполняемых работ, территории переработки, таможенным режимам, продуктам переработки [1, 2];

- введении субсчетов и многоуровневой системы аналитических счетов к счету 003 «Материалы, принятые в переработку», что способствует формированию учетной информации для контроля по стадиям движения продукта для переработки, группам товарно-материальных ценностей, видам работ, давальцам в соответствии с предложенной классификационной моделью давальческих операций [1, 2, 8, 11, 14, 15, 16];

- введении счета 015 «Продукты переработки» и многоуровневой системы аналитических счетов к нему, что обеспечивает получение необходимой информации о выполнении условий давальческого договора и формирование данных статистической отчетности по данным бухгалтерского учета, снижение трудоемкости учетных работ [1];

- разработке системы учетных записей учета затрат по переработке, основанной на предложенной классификационной модели давальческих операций и позволяющей учитывать и контролировать сроки, формы и порядок расчета по давальческому договору [1, 2, 7, 8, 11, 14, 15];

- введении в Бухгалтерский баланс (форма № 1) в раздел «Справочно» дополнительной строки по счету 015 «Продукты переработки» для формирования отчетных данных по введенному счету. Реализация данных рекомендаций повысит информационную емкость учетной и отчетной информации по давальческим операциям [1].

Предложенная методика может использоваться в учебном процессе при изучении учетных дисциплин.

4. Разработаны методики бухгалтерского учета расчетов у субъектов давальческого договора, сущность и новизна которых состоит:

- в разработке бухгалтерских моделей формирования справедливой учетной стоимости недостачи, порчи, нецелевого и неэффективного использования переработчиком имущества давальца, определяющих объект налогообложения в соответствии с требованиями отечественного законодательства для целей бухгалтерского и налогового учета [1, 11, 14, 18, 19];

- предложении на основе разработанных бухгалтерских моделей системы записей на счетах бухгалтерского учета у субъектов давальческого договора при возмещении инвентаризационных разниц в денежной и неденежной формах, что способствует расширению информационной базы для управленческого, текущего, оперативного и прогнозного анализа, разработке оптимальных условий давальческого договора.

Данные методики могут использоваться при отражении инвентаризационных разниц, возникающих по иному имуществу, учитываемому на забалансовых счетах (001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию», 005 «Оборудование, принятое для монтажа»), а также в учебном процессе при изучении учетных дисциплин [1, 7, 11, 14, 18, 19].

5. На базе изучения экономической литературы белорусских и зарубежных авторов по вопросам методики учета расчетов по недостаче, порче, нецелевому

использованию имущества давальца установлено, что в действующие нормативные правовые акты, регулирующие вопросы бухгалтерского учета результатов инвентаризации, необходимо внести изменения, в частности:

1) в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» следующего содержания:

- «излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится в коммерческой организации на внереализационные доходы»;

- «если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества и(или) его порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на внереализационные расходы» [1, 12, 13];

2) пункт 5.1 Методических указаний по инвентаризации имущества и обязательств следующего содержания:

«стоимость выявленных при инвентаризации излишков товарно-материальных ценностей подлежит оприходованию и зачислению на увеличение внереализационных доходов с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц»;

«невозмещенные недостачи списываются на внереализационные расходы» [1, 12, 13].

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

Монография

1. Лемеш В.Н. Методологические аспекты учета давальческих операций: Моногр. — Гродно: ГрГУ, 2005. — 251 с.

Статьи в научных рецензируемых журналах

2. Лемеш В. Операции с давальческим сырьем // Нац. бух. учет. — 2002. — № 4. — С. 42—52.

3. Лемеш В. Порядок организации материальной ответственности работников // Нац. бух. учет. — 2003. — № 3. — С. 29—31.

4. Лемеш В. Документальное оформление операций с давальческим сырьем // Нац. бух. учет. — 2003. — № 16. — С. 49—55.

5. Лемеш В. Толлинг и таможенные режимы в Республике Беларусь // Финансы. Учет. Аудит. — 2004. — № 2. — С. 35—36.

6. Лемеш В. Проблемные вопросы и пути решения учета операций по фасовке товара // Нац. бух. учет. — 2004. — № 10. — С. 19—31.

7. Лемеш В. Проблемные вопросы учета строительных материалов // Нац. бух. учет. — 2004. — № 11. — С. 19—30.

8. Лемеш В. Проблемы бухгалтерского учета сырья у давальца и пути их решения // Нац. бух. учет. — 2004. — № 13. — С. 33—43.

9. Лемеш В. Проблемы бухгалтерского учета у переработчика и пути их решения // Нац. бух. учет. — 2004. — № 14. — С. 39—45.
10. Лемеш В. Формы расчета по давальческим договорам // Нац. бух. учет. — 2004. — № 16. — С. 39—45.
11. Лемеш В. Проблемы отражения инвентаризационных разниц по имуществу, учитываемому на забалансовых счетах // Нац. бух. учет. — 2004. — № 24. — С. 36—57.
12. Лемеш В. Налоговый учет результатов инвентаризации кредиторской задолженности // Нац. бух. учет. — 2005. — № 1. — С. 34—44.
13. Лемеш В. Налоговый учет результатов инвентаризации дебиторской задолженности // Нац. бух. учет. — 2005. — № 2. — С. 50—62.
14. Лемеш В.Н. Проблемы и пути решения учета расчетов по нехватке имущества, которое учитывается на забалансовых счетах у переработчика // Вісн. ЖДТУ. Сер. Економ. науки. — 2005. — № 4 (34). — С. 119—129.

Статьи в научных сборниках

15. Лемеш В.Н. Особенности бухгалтерского и налогового учета операций с давальческим сырьем // Науч. тр. преподавателей 2003 г.: Сб. науч. работ // Под общ. ред. В.Я. Кожара. — Минск: Частный ин-т упр. и предпринимательства, 2004. — С. 82—89.
16. Лемеш В.Н. Толлинг — новое явление в экономических отношениях Республики Беларусь // Проблемы экономики и управления: Сб. науч. ст. преподавателей (по материалам Междунар. науч.-практ. конф. студентов и преподавателей. Минск, 28—29 апр. 2003 г.) / Под общ. ред. А.Е. Михневича. — Минск: Частный ин-т упр. и предпринимательства, 2003. — С. 70—72.

Материалы конференций

17. Лемеш В.Н. Толлинг на предприятиях АПК Республики Беларусь // Учет, анализ и финансы в организациях АПК: состояние и пути совершенствования: Материалы Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 45-летию кафедры бух. учета. Горки, 23—25 окт. 2003 г. / Белорус. гос. с.-х. акад. — Горки, 2004. — Ч. 1. — С. 36—38.
18. Лемеш В.Н. Методика учета инвентаризационных разниц, возникающих при давальчестве // Актуальные проблемы современной экономики: Материалы Респ. конф. молодых ученых. Минск, 25 янв. 2005 г. ВГУУ. — Минск, 2006. — Вып. 3. — С. 189—191.

Тезисы докладов

19. Лемеш В.Н. Проблемы бухгалтерского учета давальческих операций, пути решения // Экономика, управление, наука и образование: проблемы и развитие: Тез. докл. преподавателей и аспирантов на IX науч.-практ. конф. Минск, 25—26 апр. 2005 г. / УО «ЧИУиБ». — Минск, 2005. — С. 51—53.

Лемеш Валяніна Мікаласуна

Удасканаленне методыкі бухгалтарскага ўліку давальніцкіх аперацый у арганізацыях Рэспублікі Беларусь

Ключавыя словы: давальніцтва, давальніцкая дамова, давальніцкія аперацыі, прадукт для перапрацоўкі, прадукт перапрацоўкі, перапрацоўшчык, давалец, суб'екты давальніцкай дамовы, інвентарызацыйныя розніцы.

Аб'ект даследавання — існуючая сістэма бухгалтарскага ўліку давальніцкіх аперацый у арганізацыях Рэспублікі Беларусь.

Прадмет даследавання — тэарэтычныя, метадалагічныя, метадычныя і арганізацыйныя аспекты развіцця і ўдасканалення ўліку давальніцкіх аперацый у арганізацыях Рэспублікі Беларусь.

Мэта дысертацыйнай працы — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка рэкамендацый па ўдасканаленні і развіцці тэарэтычных і практычных аспектаў бухгалтарскага ўліку давальніцкіх аперацый у арганізацыях Рэспублікі Беларусь.

Метады даследавання: навуковыя метады апрацоўкі дадзеных (сістэмны і параўнаўчы аналіз, сінтэз, групоўка, нараўнанне, вызначэнне прыарытэтаў, мадэляванне) і іншыя прыёмы вывучэння і аналізу эканамічных з'яў.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў: абгрунтаванне неабходнасці ўвядзення ў навуковы абарот новых паняццяў (прадукт для перапрацоўкі, прадукт перапрацоўкі); распрацоўка класіфікацыйнай мадэлі давальніцкіх аперацый і комплексу методык бухгалтарскага ўліку працэсу перапрацоўкі, разліку за выкананую перапрацоўшчыкам працу ў суб'ектаў давальніцкай дамовы; распрацоўка і ўдасканаленне сквазной сістэмы дакументазвароту паэтапнага выканання ўмоў давальніцкай дамовы; распрацоўка бухгалтарскіх мадэляў фарміравання справядлівага ўліковага кошту недастачы, згубы, порчы, выкарыстання не па прызначэнню перапрацоўшчыкам маёмасці давальца, а таксама методык выяўлення, ацэнкі і запісаў у бухгалтарскім уліку адкланенняў, якія ўзнікаюць пры парушэнні бакамі ўмоў давальніцкай дамовы па недастачы, згубы, порчы, выкарыстанню не па прызначэнню перапрацоўшчыкам маёмасці давальца, улічваючая памер і форму.

Ступень выкарыстання: вынікі праведзенага даследавання прадстаўлены шэрагу арганізацый і Міністэрству сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь і ўкаранены імі ў практыку ўлікава-аналітычнай работы. Дадзеныя прапановы пакладзены таксама ў аснову практаў пры распрацоўцы новай рэдакцыі Закона Рэспублікі Беларусь «Аб бухгалтарскім уліку і правяздачы» і Інструкцый па бухгалтарскім уліку давальніцкіх аперацый і інвентарызацыі маёмасці і абавязальніцтваў; выкарыстоўваюцца ў навучальным працэсе ў Беларускай дзяржаўнай эканамічнай універсітэце.

Сфера ўжывання: практычная дзейнасць арганізацый рэальнага сектару эканомікі, выкарыстоўваючых давальніцкія дамовы, навучальны працэс ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Лемеш Валентина Николаевна

Совершенствование методики бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь

Ключевые слова: давальчество, давальческий договор, давальческие операции, продукт для переработки, продукт переработки, переработчик, давальец, субъекты давальческого договора, инвентаризационные разницы.

Объект исследования — действующая система бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь.

Предмет исследования — теоретические, методологические, методические и организационные аспекты развития и совершенствования методик бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь.

Цель диссертационной работы — научное обоснование и разработка рекомендаций по совершенствованию и развитию теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета давальческих операций в организациях Республики Беларусь.

Методы исследования: научные методы обработки данных (системный и сравнительный анализ, синтез, группировка, сравнение и расстановка приоритетов, моделирование) и другие приемы изучения и анализа экономических явлений.

Научная новизна полученных результатов: обоснование необходимости введения в научный оборот новых понятий (продукт для переработки, продукт переработки); разработка классификационной модели давальческих операций и комплекса методик бухгалтерского учета процесса переработки, расчетов за выполненную переработчиком работу у субъектов давальческого договора; разработка и усовершенствование сквозной системы документооборота поэтапного исполнения условий давальческого договора; разработка бухгалтерских моделей формирования справедливой учетной стоимости недостач, потерь, порчи, нецелевого использования переработчиком имущества давальца, а также методик выявления, оценки и отражения в бухгалтерском учете отклонений, возникающих при нарушении сторонами условий давальческого договора по недостатке, потере, порче, нецелевому и неэффективному использованию переработчиком имущества давальца, позволяющих определить объект налогообложения в соответствии с требованиями отечественного законодательства.

Степень использования: результаты проведенного исследования представлены ряду организаций и Министерству сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь и внедрены ими в практику учетно-аналитической работы. Данные предложения положены в основу проектов при разработке новой редакции Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», Инструкций по бухгалтерскому учету давальческих операций и инвентаризации имущества и обязательств, используются в учебном процессе в Белорусском государственном экономическом университете.

Область применения: практическая деятельность организаций реального сектора экономики, использующих давальческие договоры, учебный процесс вузов.

SUMMARY

Lemesh Valentina Nicolaevna

**Improvement of accounting methods of operations on a give-and-take basis
in the organizations of the Republic of Belarus**

Key words: tolling, contract on a give-and-take basis, operations on a give-and-take basis, commodity for reworking, commodity of reworking, reworker, giver, persons of contract on a give-and-take basis, inventory differences.

The object of investigation is existing system of accounting of operations on a give-and-take basis in organizations of the Republic of Belarus.

The subject of research is theoretical, methodological, methodical and organizational aspects of development and perfection of accounting of operations on a give-and-take basis in organizations of the Republic of Belarus.

The research goal is the scientific basis and working out recommendations on improvement and development of theoretical and practical of accounting of operations on a give-and-take basis in organizations of the Republic of Belarus.

The methods of conducting research: scientific methods of data treatment — system and comparative analysis, synthesis, grouping, comparison and priority arrangement, modeling and other techniques of studying and analysis of economic phenomenon.

The scientific novelty: the necessity of introduction of some new ideas was substantiated — “commodity for reworking”, “commodity of reworking”; developing of classificative model of operations on a give-and-take basis and series of accounting methods of the reworking process, the payment for the work between persons of contract on a give-and-take basis; development and improvement of sheer system of document rotation of phased execution of contract on a give-and-take basis; accounting models of forming the fair cost of shortages, losses, spoilages and using by the reworker the giver’s commodity out of purpose; methods of revelation, assessment and account reflecting of deviations because of shortages, losses, spoilages and using by the reworker the giver’s commodity out of purpose, which allows to determine the object of taxation according to native legislation.

The degree of using: the results of investigation were represented to the number of organizations and to the Ministry of Agriculture and Provisions of the Republic of Belarus and were introduced there into accounting practice. They have been also used as a basis of new edition of the Law of the Republic of Belarus “The Bookkeeping and the Account”, of project of the instructions on accounting of operations on a give-and-take basis and of the order of the inventory of property and obligations, used in training process at Byelorussian State Economic University.

The field of application: in practical activities of specialists and executives of organizations of all forms of property in the Republic of Belarus, in training of specialists of economic profile.

Редактор *Т.В. Бурая*
Корректор *Н.В. Терех*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Е.А. Ревенко*

Подписано в печать 22.03.2006. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ 101

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.