

структуры может быть до нескольких сотен контрагентов – субъектов хозяйствования (предпринимательской деятельности), которые взаимодействовали с целью искусственной минимизации налоговых обязательств, проверка которых отнимет значительные ресурсы контрольных органов и времени. Для изменения сложившейся ситуации в противодействии лжепредпринимательской деятельности, и совершенствования механизма противодействия Президентом Республики Беларусь был подписан Указ от 19 января 2016 г. № 14 «О дополнительных мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налогов», который внес изменения и дополнения в Указ № 488, которым регламентировался механизм противодействия незаконной минимизации налоговых обязательств через лжепредпринимательские структуры. Изменения эти заключаются в том, что Указом № 14 утвержден механизм налогообложения хозяйственных операций самим субъектом предпринимательской деятельности, которые проведены им с участием лжепредпринимательских структур по предписанию органов ДФР КГК. Предписание выносится на основании заключения, составленного по результатам проверки, в котором указывается, что хозяйственные операции с участием лжепредпринимательской структуры оформлены документами, не имеющими юридической силы, при этом проверка взаимодействия лжепредпринимательской структуры проводится не в отношении конкретного субъекта хозяйствования, а в целом всех связей лжепредпринимательской структуры. Заключение органа финансовых расследований в отношении деятельности лжепредпринимательской организации и ее связей с субъектами предпринимательской деятельности должно соответствовать требованиям, изложенным в Указе № 14. На основании заключения органом финансовых расследований после 10 дней со дня получения заключения субъектом предпринимательской деятельности, взаимодействующим с лжепредпринимательской структурой, выносится предписание с указанием первичных учетных документов, сопровождавших хозяйственные операции с участием лжепредпринимательской структуры, которые не имеют юридической силы, а также требование к субъекту хозяйственной (предпринимательской) деятельности – контрагенту лжепредпринимательской организации исчислить самостоятельно и уплатить в полном объеме налоги по хозяйственным операциям, указанным в предписании. Если хозяйствующий субъект не выполняет требований предписания, органы ДФР или Министерства по налогам и сборам в установленном порядке проводят проверку, по ее результатам принимаются меры в соответствии с законодательством.

В заключение необходимо отметить, что новые методы противодействия экономическим правонарушениям необходимо изучать в рамках таких учебных дисциплин, как «Ревизия и контроль», «Аудит и аудиторская деятельность», «Финансовое право», «Судебно-экономическая экспертиза», «Судебная бухгалтерия» в зависимости от специализации учреждений высшего образования.

УДК 347.22

**А.Р. Черепок**

#### **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ИСПОЛНЕНИЕМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ: ПОСЛЕДСТВИЯ НЕСООТВЕТСТВИЯ**

Одним из признаков юридического лица, т. е. субъекта гражданских прав и обязанностей, является такое его качество, как наличие обособленного имущества. Одной из основных проблем установления правового режима отдельных видов имущества является разное определение понятия «имущество» в гражданском праве и законодательстве о бухгалтерском учете.

Так, ГК Республики Беларусь в отношении имущества унитарных предприятий практически не оперирует понятиями законодательства о бухгалтерском учете, такими как «основные средства», «материальные запасы» и т. п., используя такую терминологию лишь в отдельных статьях (например, ст. 627 «Аренда предприятия»). В то же время ГК Республики Казахстан использует понятие «основные средства» для разграничения правомочий между соответствующими субъектами по распоряжению имуществом государственного унитарного предприятия (ст. 200 ГК Республики Казахстан).

Бухгалтерский учет отражает в основном экономическую и частично юридическую стороны хозяйственной деятельности. Под влиянием хозяйственных фактов изменяются объемы и структура материальных и финансовых ресурсов, возникают затраты производства, выявляются результаты хозяйственных процессов. Юридическая сторона хозяйственных операций характеризуется административными распоряжениями на право их совершения, договорными обязательствами, сроками исполнения, соответствием нормам гражданского и хозяйственного права. В Законе Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» определено понятие хозяйственной операции (ст. 1) следующим образом: хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов. Соответственно объектами учета будут являться: имущество и имущественные права, права на объекты интеллектуальной собственности предприятий, обязательства, хозяйственные операции. Хозяйственные операции представляют собой, по сути, составные части конкретных обязательств, поскольку без учета вида обязательства невозможно правильно отразить хозяйственную операцию в бухгалтерском учете. Например, поступление субъекту хозяйствования материалов может быть вызвано следующими юридическими фактами: приобретением по договору поставки; получением на безвозмездной основе от учредителя, иных лиц; получением для дальнейшей переработки на условиях давальческого сырья. Соответственно в каждом случае станет отличаться и учет хозяйственной операции: при приобретении материалов происходит переход имущественных прав на материалы от поставщика к покупателю, к продавцу переходит право требования эквивалентной суммы денежных средств; при безвозмездной передаче материалов у передающей стороны утрачивается вещное право на передаваемое имущество, у получающей стороны оно возникает без обязанности уплаты какой-либо суммы денежных средств взамен переданного имущества. Указанные хозяйственные операции затрагивают балансовые статьи, при их осуществлении наблюдается переход вещных прав от одного субъекта хозяйствования к другому, и методики их бухгалтерского учета достаточно проработаны. При получении материалов на давальческих условиях по общему правилу, установленному в ст. 221 ГК Республики Беларусь, собственником этих материалов остается лицо, которое передало материалы. Балансовые статьи при отражении данной операции не затрагиваются, материалы учитываются на забалансовом счете.

На практике возникают трудности с ведением учета, оформлением операций, не связанных с переходом имущественных прав. Например, унитарные предприятия уголовно-исполнительной системы достаточно широко занимаются лесозаготовительной и деревообрабатывающей деятельностью, оказанием услуг частным лицам по изготовлению продукции деревообработки. Для производства срубов предприятия нередко получают от физических лиц лесоматериалы на условиях давальческого сырья. При этом методика учета давальческого сырья на забалансовых счетах, формы первичных документов для оформления поступления давальческого сырья, порядок оформления необходимых первичных документов данной операции, методика осуществления учета внутреннего перемещения материальных ценностей в процессе реализации внутрихозяйственных отношений до настоящего времени не разработаны.

Отсутствие единой методики учета давальческого сырья на забалансовых счетах, методики осуществления учета внутреннего перемещения материальных ценностей не позволяет унитарным предприятиям уголовно-исполнительной системы единообразно отражать сущность заключенных сделок в бухгалтерском учете.

Выводы о необходимости разработки первичных документов для учета давальческого сырья на забалансовых счетах подкрепляет и судебная практика. Принятие к исполнению первичных документов, не соответствующих по форме и порядку заполнения законодательству, а значит, не имеющих в соответствии с Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» юридической силы, может повлечь за собой применение экономических санкций, изменение желаемых для сторон последствий заключения отдельных гражданско-правовых договоров. Так, решением Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 12 ноября 2004 г. по иску ОДО «А» к ИМНС о признании недействительным решения о доначислении налогов, сборов, наложении экономических санкций установлено следующее. При принятии по договору комиссии товара коммерческой организацией от индивидуального предпринимателя были использованы бланки ТТН неустановленной формы, на основании чего ИМНС сделаны выводы о том, что поступивший товар в адрес ОДО «А» по договору комиссии является собственностью ОДО «А» для целей налогообложения. Это означает, что:

суммы, полученные ОДО «А» от реализации поступившего товара, оприходованного на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» без наличия первичных учетных документов, имеющих юридическую силу, следовало отражать по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» как выручку, полученную от реализации товаров. Указанный счет предназначен для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, и для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг);

при отражении данной операции по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» автоматически следует доначисление налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, транспортного сбора, отчислений в местные целевые бюджетные фонды.

Таким образом, ОДО «А» не получило ожидаемых финансово-хозяйственных результатов сделки. В случае предвидения ОДО «А» указанных обстоятельств заключение договора комиссии противоречило бы принципу разумности гражданских правоотношений, поскольку вознаграждение комиссионера не восстановило затраты, связанные с уплатой налогов и сборов. Соответственно комиссионер не получил ожидаемого по сделке. С точки зрения налогообложения можно констатировать, что вместо договора комиссии был заключен договор купли-продажи, поскольку предмет комиссии признан судом собственностью комиссионера.

Поэтому любая из гражданско-правовых сделок должна определяться в бухгалтерском учете однозначно и иметь явные отличия от других обязательств. Следовательно, методология учета хозяйственных операций по различным обязательствам также должна однозначно, а не многовариантно отражать сущность этих сделок.

УДК 347.5

**А.В. Чигилейчик**

### **ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ СТАТУС ПОТЕРПЕВШЕГО В РЕЗУЛЬТАТЕ ДОРОЖНО-ТРАНСПОРТНОГО ПРОИСШЕСТВИЯ**

Реализация потерпевшими в результате ДТП принадлежащего им права на компенсацию морального и возмещение имущественного вреда имеет основополагающее значение. В Республике Беларусь в соответствии с международно-правовыми документами, с учетом современных позиций мирового сообщества последовательно реализуется государственная политика в сфере обеспечения имущественной защиты потерпевших в результате ДТП. Общепризнанным является создание на государственном уровне условий для реализации принципа полного возмещения вреда, обеспечение достойной имущественной поддержки потерпевших в результате ДТП. Создание надлежащих правовых гарантий и условий обеспечения имущественной защиты потерпевших в результате ДТП способствует своевременной реабилитации и восстановлению здоровья указанных лиц, а в случае их гибели в ДТП – компенсации нравственных страданий и возмещению иных расходов близким.

На международном уровне принят ряд документов, направленных на обеспечение защиты имущественных интересов потерпевших в результате ДТП. Следует обратить внимание на то, что на основании Резолюции от 26 октября 2005 г. № A/RES/60/5 по предложению Генеральной Ассамблеи ООН ежегодно в 3-е воскресенье ноября отмечается Всемирный день памяти жертв дорожно-транспортных происшествий. Данная международная инициатива направлена на выражение соболезнования членам семей погибших в ДТП, почтение памяти погибших, а также направлена на утверждение необходимости корректного отношения друг к другу, на неукоснительное соблюдение Правил дорожного движения.

В Республике Беларусь в целях создания условий для максимальной защищенности участников дорожного движения, снижения общих потерь в дорожном движении также разработаны нормативные правовые акты, обеспечивающие имущественную защиту потерпевших в результате ДТП. Особое внимание уделяется улучшению транспортно-эксплуатационного состояния автомобильных дорог и дорожных сооружений, создана правовая основа для вовлечения всех доступных государственных финансовых ресурсов для существенного повышения защищенности людей от гибели и повреждения здоровья в результате ДТП. Сформирован фонд