

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В БЕЛАРУСИ: ОСОБЕННОСТИ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Рассмотрены результаты перехода Беларуси на международные стандарты финансовой отчетности, национальные особенности бухгалтерского учета, проблемы и перспективы развития учета в Беларуси

За время, прошедшее с момента перехода субъектов хозяйствования Беларуси на новый Типовой план счетов бухгалтерского учета [1], а это случилось в 2004 году, в сфере учета произошло немало изменений. Эти изменения были обусловлены как попытками гармонизации национальной системы учета с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) [2], так и попытками дальнейшего ее развития в увязке с принятием новых и изменением ранее действовавших законодательных и иных нормативных правовых актов.

Переход на международные стандарты финансовой отчетности.

Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета была утверждена постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 г. № 694. В развитие программы постановлением Совмина от 09.07.2003 г. № 922 был установлен конкретный перечень стандартов, которые должны были быть разработаны в первоочередном порядке, а также определен срок перехода на МСФО в Республике Беларусь - до 1 января 2008 г.

Анализ результатов реализации Государственной программы по переходу на МСФО позволяет сделать следующие выводы:

1. В настоящее время всем запланированным к разработке в рамках программы национальным стандартам по бухгалтерскому учету и отчетности соответствуют те или иные нормативным правовые акты Республики Беларусь. **Формально** это позволяет утверждать, что **Государственная программа перехода на МСФО выполнена.**

2. Вместе с тем целый ряд базовых МСФО, принятых в качестве основы для создания

отечественных аналогов, после разработки таких аналогов был заменен на новые МСФО (МСФО 35 “Прекращаемая деятельность” заменен на МСФО (IFRS) 5 “Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность”, МСФО 22 “Объединение компаний” заменен на МСФО (IFRS) 3 “Объединения бизнеса” и т.д.).

Как результат, формально выполнив программу перехода на МСФО, мы имеем перечень национальных стандартов (положений, инструкций и т.д.), которые уже не соответствуют действующим МСФО.

3. Разработанные стандарты, положения, инструкции, которые, казалось бы, должны учитывать принципиальные подходы, оговоренные МСФО, на самом деле во многих случаях противоречат этим подходам.

Так, например, в соответствии с МСФО (IFRS) 3 “Объединения бизнеса” суммы отрицательного или положительного гудвила (деловой репутации) должны влиять на финансовые результаты, а в соответствии с отечественным стандартом – рассматриваться как доходы или расходы будущих периодов с последующим их списанием (в соответствии с учетной политикой) на счет учета добавочного капитала.

Принципиально отличаются и подходы в порядке отнесения курсовых разниц. Если в соответствии с МСФО 21 “Влияние изменений валютных курсов” курсовые разницы должны признаваться в качестве доходов или расходов в периоде их возникновения, то в соответствии с национальным законодательством курсовые разницы должны, как правило, относиться на счета учета доходов и расходов будущих периодов с последующим постепенным их

списанием на финансовые результаты. В результате такого подхода искажаются реальные финансовые результаты деятельности хозяйствующих субъектов.

Также отличаются и подходы к отражению результатов переоценки основных средств. В Беларуси эти результаты непосредственно влияют на величину добавочного капитала: при уценке добавочный капитал уменьшается, при дооценке – увеличивается. В соответствии с МСФО 16 “Основные средства” при уменьшении балансовой стоимости актива сумма уценки должна признаваться в качестве расхода. Что касается дооценки активов, то сумма увеличения стоимости актива должна рассматриваться как добавочный капитал, но только после того, как часть или вся сумма дооценки была направлена на компенсацию суммы уценки этого же актива, признанной ранее в качестве расхода.

Имеются и другие, не менее принципиальные, отличия.

С учетом вышеизложенного, говорить о каком-либо соответствии разработанных национальных актов по бухгалтерскому учету МСФО достаточно проблематично.

4. Большинство из разработанных в соответствии с Государственной программой перехода на МСФО отечественных нормативных актов носит декларативный характер и практически никакого применения в хозяйственной деятельности коммерческих организаций не находит.

5. Разработанный в рамках Государственной программы перечень стандартов далеко не полон. Фактически, применительно к МСФО, отечественных стандартов должно быть существенно больше.

Так, сегодня в республике не имеется аналогов, в частности, следующим международным стандартам:

- МСФО 12 “Налоги на прибыль”;
- МСФО 14 “Сегментная отчетность”;
- МСФО 19 “Вознаграждения работникам”;
- МСФО 36 “Обесценение активов”;
- МСФО 40 “Инвестиционная собственность”;
- МСФО (IFRS) 2 “Выплаты долевыми инструментами”, а также некоторым другим.

В принципе, можно было бы говорить о разработке аналогичных отечественных стандартов, однако методологические аспекты, оговоренные названными выше МСФО, настолько отличаются от отечественных подходов, что о прямом их соответствии говорить не приходится.

В этой связи речь сегодня может идти, с нашей точки зрения, исключительно о гармонизации отдельных элементов национальной системы учета с основополагающими принципами МСФО.

Национальные особенности бухгалтерского учета

На момент введения в республике нового Типового плана счетов бухгалтерского учета методологических отличий от российского аналога, принятого за основу национальной системы учета, было не так уж много, хотя некоторые из них имели принципиальный характер.

Ряд отличий в значительной мере был обусловлен стремлением специалистов Министерства финансов не допустить коренной ломки ранее сложившихся традиций в организации и ведении учета, которая бы привела к ухудшению финансовых результатов предприятий, к “вымыванию” их оборотных средств, к разрушению системы аналитического учета. Именно этими причинами, с нашей точки зрения, объясняется сохранение для целей бухгалтерского учета двух методов определения выручки от реализации (по отгрузке и по оплате); сохранение ранее действовавшего порядка списания средств труда, которые ранее относились к малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП), а впоследствии были отнесены к материалам.

Еще одно новшество было связано с желанием осуществления действенного контроля за использованием возмещенной в цене амортизации на обновление основных производственных фондов и иные капитальные вложения. Именно в этих целях было предусмотрено формирование за балансом амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов, которые стали рассматриваться как реальные

источники капитальных вложений, причем как источники, которые должны использоваться на такие цели в первоочередном порядке.

Данное новшество, с нашей точки зрения, не только усложнило учет, но и привело к серьезным последствиям, а именно: практически перестала работать льгота по налогу на прибыль, направленную на осуществление капитальных вложений, поскольку для того, чтобы эта льгота начинала действовать, у организаций должен быть полностью использован амортизационный фонд. Более того, с введением амортизационных фондов, формируемых за балансом, исказилась суть амортизационных отчислений, ибо амортизация – это не источник будущих расходов на обновление основных средств, как это трактуется в Беларуси сегодня, а возмещение ранее произведенных расходов на осуществление капвложений.

Целый ряд особенностей был обусловлен законодательными нормами, которые были приняты ранее. Речь, в частности, идет о Декрете Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 г. “О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц”, предусматривающем особый, по сути ограничительный, порядок списания сумм курсовых разниц на финансовые результаты. В соответствии с названным Декретом в Беларуси суммы курсовых разниц, образующиеся при переоценке кредиторской и дебиторской валютных задолженностей, предварительно аккумулируются на счетах учета доходов и расходов будущих периодов с последующим их списанием на финансовые результаты по установленному нормативу в привязке к фактической себестоимости реализованной продукции. Такой порядок, при превалировании импорта над экспортом, ведет к накоплению сумм курсовых разниц по кредиторской задолженности в расходах будущих периодов и, соответственно, к приукрашиванию финансовых результатов хозяйствующих субъектов. Отметим, что в Российской Федерации, а также в соответствии с нормами МСФО суммы

курсовых разниц по валютным операциям непосредственно относятся на финансовые результаты организаций.

Три с половиной года, прошедшие с момента введения в Беларуси нового Типового плана счетов, еще дальше отодвинули нас от российской системы бухгалтерского учета. Вот только некоторые из произведенных изменений методологического характера:

- в дополнение к традиционным вариантам списания предметов, которые ранее относились к МБП, предусмотрен дополнительный вариант их списания – в размере 100 % стоимости при выбытии их за непригодностью;

- на увеличение стоимости объектов основных средств, уже введенных в эксплуатацию, в конце отчетного года стали относиться следующие затраты, обособленно учитываемые в течение отчетного года на счете учета вложений во внеоборотные активы:

- проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), полученным на приобретение основных средств;

- курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками объектов основных средств;

- суммовые разницы, возникающие при погашении белорусскими рублями задолженности перед поставщиками основных средств, стоимость которых выражена в договоре (контракте) в иностранной валюте;

- расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками) объектов основных средств;

- безвозмездная передача имущества в пределах одного собственника должна теперь отражаться в учете передающей организации с использованием счета “Добавочный фонд”, минуя счет учета финансовых результатов;

- деловая репутация организации, именуемая в Беларуси как “разница между стоимостью приобретения и долей приобретателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств”, стала списываться на счет “Добавочный фонд”, т.е. на собственные источники. В Российской Федерации, а также в соответствии с МСФО деловая репутация, как

уже отмечалось ранее, рассматривается как нематериальный актив, который в результате его амортизации списывается в затраты предприятия (издержки обращения);

– имущество, переданное в лизинг и учитываемое в соответствии с договором на балансе лизингополучателя, стало рассматриваться у лизингодателя в качестве финансовых вложений;

– в связи с реализацией программы повышения эффективности убыточных сельскохозяйственных предприятий, в основу которой положена передача таких хозяйств высокорентабельным субъектам хозяйствования, были установлены особые подходы к учету операций присоединения, а также купли-продажи убыточных сельхозорганизаций, предусматривающие:

а) построчное сложение аналогичных статей баланса при реорганизации сельхозорганизаций в форме присоединения к эффективно работающим хозяйствующим субъектам;

б) отражение операций приемки-передачи имущества и обязательств при осуществлении купли-продажи убыточных сельхозорганизаций с использованием у продавца и покупателя в качестве транзитного счета для учета передаваемых активов и пассивов счета учета добавочного фонда.

Как важный шаг дальнейшего развития национальной системы бухгалтерского учета и отчетности следовало бы рассматривать принятие в 2007 году новой Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 07.03.2007 г. № 41 [3].

С одной стороны, впервые в формах отчетности, в частности в форме бухгалтерского баланса, появилось понятие “капитал” (раздел 3 баланса теперь именуется “Капитал и резервы”). Ранее вместо понятия “капитал” фигурировало понятие “источники собственных средств”. Изменение, казалось бы, незначительное, однако сам факт признания капитала организации вселяет определенные надежды в части дальнейшего сближения отечественной системы учета с МСФО. Вместе с тем, по-прежнему, в отличие от международной практики и

российского учета, осталось такое понятие, как “фонды”: уставный фонд, резервный фонд, добавочный фонд и т.п., которые изначально, исходя из названия, предполагают, что их надо использовать, поскольку в тривиальном смысле фонды для того и создаются, чтобы их расходовать.

С другой стороны, введение названной выше Инструкции поставило хозяйствующие субъекты в неопределенную ситуацию по целому ряду проблемных вопросов, которые ранее были четко прописаны в отмененном документе, а ныне не регламентируются какими-либо другими документами.

Кроме того, в соответствии с новой Инструкцией принципиальным образом изменилась структура баланса. Доходы будущих периодов, а также расходы будущих периодов, числившиеся ранее в 4 разделе бухгалтерского баланса, перенесены соответственно в раздел 3 “Капитал и резервы” и раздел 2 “Оборотные активы” баланса. С нашей точки зрения, такой перенос достаточно сомнителен, поскольку в капитал организации попадают будущие доходы без учета соответствующих им в перспективе расходов и соответствующих налогов. В результате такого подхода необоснованно завышается величина собственного капитала и резервов организации. Это тем более очевидно, что при оценке стоимости чистых активов доходы будущих периодов включаются в состав пассивов, учитываемых при определении величины этих активов, т.е. доходы будущих периодов уменьшают величину чистых активов.

Как видим, в результате принятия целого ряда нормативных правовых актов учет в Беларуси еще в большей мере “отошел” от российского варианта: если на момент введения Типового плана счетов принципиальных отличий от российского учета было около 20 [4], то в настоящее время число таких отличий превысило 40.

Сложившаяся ситуация, с нашей точки зрения, обусловлена следующими причинами:

а) дальнейшей гармонизацией российского учета с нормами МСФО;

б) существенным отставанием Беларуси в практической реализации международных принципов учета;

в) попытками поиска своих собственных путей учета тех или иных хозяйственных операций, обусловленных преобладанием в Беларуси организаций с долей государства в их имуществе, а в ряде случаев и экономической ситуацией.

Проблемы бухгалтерского учета в Беларуси

К числу основных проблем, характерных для отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности, следует, с нашей точки зрения, отнести следующие:

– недостоверное формирование в учете стоимости активов организации и, соответственно, величины обеспечивающих их источников;

– неполное включение в затраты на производство и, соответственно, в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат, непосредственно связанных с производственным процессом;

– большая готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств (несоблюдение требования осмотрительности) и, как следствие, завышение финансовых результатов отчетных периодов.

Рассмотрим каждую из обозначенных выше проблем более подробно.

Недостоверное формирование в учете стоимости активов организации

Как уже отмечалось выше, в Беларуси на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию, в конце отчетного года должна относиться целая группа расходов, обособленно учитываемых в течение года на счете учета вложений во внеоборотные активы – проценты по кредитам и займам, начисленные к уплате; курсовые разницы от переоценки валютной кредиторской задолженности перед поставщиками; суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками; расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками объектов основных средств.

При этом указанные суммы увеличения стоимости основных средств учитываются при отражении в учете результатов переоценки

основных средств. Если сумма переоценки меньше, чем названные выше обособленно учитываемые суммы, то переоценка в учете не отражается, если больше, в учете в корреспонденции со счетом учета добавочного фонда отражается только разница между суммой переоценки и обособленно накопленными суммами.

Такая национальная специфика учета не только усложняет учет основных средств и во многих случаях ведет к завышению стоимости таких объектов против их рыночной цены, но и уменьшает собственный капитал субъектов хозяйствования (в части добавочного фонда).

Отметим, что указанная практика противоречит как нормам российского законодательства, так и нормам МСФО, в соответствии с которыми увеличение стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию, возможно только в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств [3, 5].

Недостоверная оценка активов организаций обусловлена и отсутствием механизмов обеспечения соответствия балансовой стоимости активов с их рыночной оценкой. Казалось бы, с введением специального балансового счета “Резервы под снижение стоимости материальных ценностей” субъекты хозяйствования получили возможность создавать резервы под снижение стоимости средств в обороте и тем самым формировать реальную стоимость активов баланса. Однако в силу непроработанности данного вопроса в настоящее время такие резервы не создаются и, соответственно, серьезные колебания рыночной стоимости активов никоим образом не влияют на балансовую стоимость организации.

Особое внимание обратим еще на один момент, связанный с оценкой активов организаций. В соответствии с действующим законодательством, как уже отмечалось, субъекты хозяйствования могут применять два метода отражения выручки от реализации – по отгрузке и по оплате. Если организация применяет метод признания выручки по оплате, то отгруженная, но не оплаченная продукция отражается в балансе по фактической

себестоимости. Реально задолженность покупателя, не отражаемая в учете до момента оплаты за эту продукцию, существенно больше. Это означает, что при использовании данного метода учета выручки активы баланса занижены. Указанного не происходит в случае, если применяется общепринятый метод отражения выручки от реализации по отгрузке.

Искажение (занижение) величины производственных затрат и себестоимости выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг)

В настоящее время в Республике Беларусь в себестоимость продукции (работ, услуг) не включается целый ряд затрат, непосредственно связанных с производственной деятельностью, в частности:

– суммы премии за основные результаты хозяйственной деятельности, превышающие 30 %-ый уровень премии к должностным окладам, тарифному и сдельному заработкам работников в целом по организации;

– стоимость топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх лимитов, доводимых до организаций в установленном порядке;

– суммы заработной платы, обусловленные применением организациями тарифной ставки первого разряда, превышающей бюджет прожиточного минимума.

Указанные выше затраты рассматриваются как внереализационные расходы и не принимаются в состав расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли.

Кроме того, эти затраты не учитываются при формировании цен на производимую продукцию, выполняемые работы, оказываемые услуги.

Как результат, искажается реальная величина затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), занижается фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), а в итоге, с учетом образующихся искажений, утрачиваются рычаги оперативного влияния на результативность работы субъектов хозяйствования.

В контексте рассматриваемой проблемы отметим, что в настоящее время производственные запасы в Беларуси в

соответствии с действующим законодательством могут списываться в затраты на производство тремя методами: по средневзвешенным ценам, по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости и по ценам последнего приобретения (ЛИФО).

В Российской Федерации в настоящее время помимо способов оценки, применяемых в нашей стране, разрешается также использовать метод оценки по себестоимости единицы запасов, а также метод ФИФО [5]. С 1 января 2008 года, в соответствии с приказом Минфина России от 26.03.2007 г. № 26н, в целях гармонизации российских ПБУ с МСФО метод ЛИФО для целей бухгалтерского учета применяться не будет. И обусловлено это прежде всего тем, что при использовании метода ЛИФО данные о себестоимости, которые организации показывают в отчетности, сильно искажают реальную картину работы предприятий в конкретных отчетных периодах.

Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств (несоблюдение требования осмотрительности)

Анализируя систему бухгалтерского учета Беларуси, можно говорить о том, что эта система в большей мере ориентирована на признание доходов и активов, чем на признание расходов и обязательств.

Так, в отличие от мировой практики, в Республике Беларусь курсовые разницы, образующиеся при переоценке валюты, а также валютных задолженностей, должны, как уже отмечалось выше, предварительно аккумулироваться на счетах учета доходов и расходов будущих периодов, а впоследствии списываться на финансовые результаты организаций.

При этом списание таких разниц (кроме сумм курсовых разниц, образующихся при переоценке валютной задолженности по приобретенным внеоборотным активам) производится особым образом, а именно:

– в размере до 10 % фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) - по курсовым разницам, образовавшимся при переоценке валютной кредиторской задолженности;

– в размере не менее 10 % фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) - по курсовым разницам, образовавшимся при переоценке валютной дебиторской задолженности и валюты на счетах.

Законодательством предусмотрена также возможность сальдированного списания сумм курсовых разниц со счетов учета доходов и расходов будущих периодов в размере 100 % их наименьшего остатка.

С учетом того, что для экономики республики характерно превалирование импорта над экспортом, используемая схема учета курсовых разниц приводит к тому, что на счете учета расходов будущих периодов накапливаются значительные суммы несписанных курсовых разниц, которые в своей основе являются отложенными затратами. И если произвести одномоментное списание этих разниц на финансовые результаты, число убыточных предприятий существенно возрастет, поскольку на практике многие хозяйствующие субъекты, прежде всего это касается государственных предприятий и предприятий с государственной долей собственности, на которых оплата труда руководителей напрямую увязана с рентабельностью работы организаций, оговаривают в своей учетной политике минимально возможные проценты списания таких разниц.

По сути, предусмотренные законодательством варианты учета и списания курсовых разниц создают легальную основу для приукрашивания результатов работы коммерческих организаций.

Еще одна возможность для регулирования финансовых результатов отчетного периода – вариантность отнесения выплат социального и поощрительного характера. В соответствии с нормативными актами такие выплаты могут списываться либо в уменьшение финансового результата, либо за счет нераспределенной прибыли.

Отметим, что вплоть до 2006 года в республике на покрытие убытков хозяйствующих субъектов разрешалось направлять сформированный за счет переоценки добавочный фонд. Причем закрытие убытков осуществлялось не в корреспонденции со счетом

прибылей и убытков, а со счетом учета внереализационных доходов и расходов. Как результат, при наличии реальных убытков в отчетном году, сальдо по счету учета прибылей и убытков равнялось нулю. Иными словами, реально убыточные предприятия по отчетности таковыми не являлись. Об активном использовании данного механизма красноречиво свидетельствуют следующие данные. Если количество убыточных организаций в январе–ноябре 2005 г. в целом по народному хозяйству составляло 15,7 % [6], то на начало 2006 года, после списания сумм переоценок на покрытие убытков, число таких организаций сократилось до 3,5 % [7]. Очевидно, что в результате подобных манипуляций лучше эти организации не заработали. Свидетельством этому, в частности, и тот факт, что уже по результатам работы в первом квартале 2006 года количество рентабельно работающих организаций составило только 70,6 % [8].

Приведенные выше примеры наглядным образом свидетельствуют о том, что для бухгалтерского учета Беларуси в целом характерна большая готовность к признанию в бухгалтерском учете доходов и активов, чем расходов и обязательств.

Рассмотрев основные проблемы бухгалтерского учета в Республике Беларусь, определимся, каким же должен быть бухгалтерский учет, от каких “наслоений” и недостатков, характерных для Беларуси, он должен быть избавлен.

Во-первых, бухгалтерский учет должен быть объективным и решать свою главную задачу – формирование достоверных результатов финансовой деятельности хозяйствующих субъектов.

Пока учет не будет обеспечивать достоверность финансовых результатов, никакого доверия от потенциальных инвесторов мы не получим.

Необходимо отойти от сложившегося в течение многих лет стереотипа, что учет нужен для правильного исчисления налогов. Нет и еще раз нет! Теперь это задача налогового учета, пусть и базирующегося на отдельных данных и первичных документах бухгалтерского учета. В

принципиальном плане можно говорить о том, что бухгалтерский учет может быть любым, лишь бы он обеспечивал достоверность.

Необходимо отказаться от того, чтобы вопросы методологии учета определялись отдельными декретами, указами Президента, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь. С нашей точки зрения, да это подкрепляется и действующим законодательством, в частности постановлением Совета Министров от 31.10.2001 г. № 1585 “Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь”, государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности – это прерогатива Министерства финансов. Именно Министерство финансов, в соответствии с названным постановлением, “осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью юридических лиц на территории Республики Беларусь, разрабатывает, согласовывает и утверждает обязательные для исполнения всеми организациями на территории Республики Беларусь нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности, обеспечивает постоянное совершенствование учета и отчетности на основе международных стандартов”.

Во-вторых, теория и методология бухгалтерского учета не должны плестись в хвосте практики.

К сожалению, в настоящее время в республике отсутствуют системные подходы к учету таких достаточно традиционных операций, как:

- реорганизация предприятий путем присоединения, слияния, выделения, разделения и преобразования;
- купля-продажа предприятий (их частей) как имущественных комплексов;
- расчеты с учредителями при ликвидации юридических лиц;
- расчеты с наследниками участников хозяйственных обществ;
- расчеты предприятий-застройщиков с гражданами, отселяемыми с застраиваемых территорий, путем предоставления им жилья, приобретаемого застройщиками;

– оказание услуг головной организацией своим структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс (вопросы формирования дохода и уплаты налогов) и т.д.

Практикующих бухгалтеров сложившаяся ситуация не устраивает, ибо именно они отвечают перед контрольными органами за свои ноу-хау, которые придумываются не от хорошей жизни, а от того, что действующим законодательством многие учетные операции однозначно не регламентированы.

В третьих, учет не терпит формального подхода. А ведь именно такой подход мы наблюдали при реализации принятой в 1998 году Государственной программы перехода на МСФО. Формально, как уже отмечалось выше, все запланированные к разработке в рамках программы стандарты подготовлены и утверждены, однако ни о какой гармонизации национальной системы учета с международными принципами учета говорить пока не приходится.

В целях дальнейшего развития методологии бухгалтерского учета, гармонизации отечественных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету с МСФО считаем необходимой реализацию комплекса следующих мероприятий (предложений).

Предложения по развитию методологии бухгалтерского учета в Беларуси

1. Перейти для целей бухгалтерского учета на метод признания выручки от реализации по отгрузке. Во-первых, это позволит формировать достоверный финансовый результат отчетного периода. Во-вторых, это исключит двойной учет одного и того же актива у продавца (по фактической себестоимости отгруженного актива) и у покупателя (по фактической стоимости приобретения актива), что мы имеем сегодня при использовании предприятием-продавцом метода признания выручки от реализации по оплате.

2. Отказаться от использования счетов учета расходов и доходов будущих периодов для аккумулирования курсовых разниц, возникающих при переоценке валютной кредиторской и дебиторской задолженностей, а также валютных средств на счетах. Указанные разницы должны относиться на финансовые

результаты хозяйствующих субъектов в периоде их образования, как это имеет место в России, как это предусмотрено МСФО.

Для решения данной задачи потребуется разработка механизма списания уже накопленных в течение целого ряда лет сумм курсовых разниц по валютным задолженностям, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов будущих периодов.

3. Не рассматривать доходы будущих периодов в качестве собственного капитала и резервов организации, поскольку они не очищены от соответствующих им расходов и налоговых обязательств.

Увязать структурно величину собственного капитала и резервов организации с величиной ее чистых активов.

4. Отказаться от отнесения на увеличение стоимости уже введенных в эксплуатацию основных средств обособленно накапливаемых в течение отчетного года:

- процентов по кредитам, полученным и использованным на приобретение основных средств;

- сумм курсовых разниц, образующиеся при переоценке валютной кредиторской задолженности по основным средствам;

- суммовых разниц, образующихся при расчетах с поставщиками белорусскими рублями за поступившие от них основные средства, стоимость которых в контракте (договоре) выражена в иностранной валюте;

- расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками объектов основных средств.

Указанные расходы после ввода основных средств в эксплуатацию должны относиться на финансовые результаты организации.

5. Изменить существующий порядок отражения в учете результатов переоценки объектов основных средств, предусматривающий уменьшение сумм переоценки на обособленно накапливаемые суммы, относимые в конце года на увеличение стоимости основных средств.

6. В случае выбытия основных средств, по которым осуществлялась их переоценка с отнесением сумм переоценки на увеличение добавочного фонда, предусмотреть

необходимость уменьшения величины добавочного фонда на сумму накопленной переоценки в стоимости выбывающего объекта и увеличения на эту сумму величины нераспределенной прибыли.

В целях реализации данного предложения разработать соответствующий механизм определения суммы переоценки, списываемой с добавочного фонда.

7. Установить единый порядок учета операций, связанных с выбытием объектов основных средств, в частности, основных средств, передаваемых безвозмездно в пределах одного собственника, используя в этих целях счет учета операционных доходов и расходов.

8. С целью обеспечения соответствия балансовой и рыночной стоимости активов организаций принять нормативный правовой акт, регламентирующий порядок формирования и использования резервов под снижение стоимости товарно-материальных ценностей.

9. Установить, что в затраты на производство для целей бухгалтерского учета включаются все расходы, непосредственно связанные с производственной деятельностью хозяйствующих субъектов. Отменить, в частности, действие норм правовых актов, регламентирующих отнесение в состав внереализационных расходов, а также за счет прибыли, остающейся в распоряжении организаций, таких производственных затрат, как:

- суммы премии за основные результаты хозяйственной деятельности, превышающие 30 % от суммы должностных окладов, сдельных и тарифных заработков работников организации;

- сверхлимитные расходы топливно-энергетических ресурсов;

- суммы выплат работникам, обусловленные применением тарифной ставки первого разряда, превышающей бюджет прожиточного минимума.

Решение данной проблемы позволит формировать реальные финансовые результаты производственной деятельности организаций и своевременно принимать эффективные управленческие решения.

10. Отказаться от существующей практики вариантного списания затрат социального характера (на счет учета внереализационных доходов и расходов либо на счет учета нераспределенной прибыли), позволяющей манипулировать финансовыми результатами отчетных периодов и, соответственно, исказить реальную картину финансового состояния организации.

11. Признать, что реальное использование источников собственных средств возможно только в отношении нераспределенной прибыли, которая может уменьшаться на величину, направленную на расчеты с учредителями. Установить, что во всех остальных случаях происходит простое перераспределение средств по собственным источникам.

12. Определить конкретный порядок использования резервного фонда организации в части отнесенных в этот фонд сумм курсовых разниц, образовавшихся по вкладам в уставный капитал в иностранной валюте, либо установить, что указанные разницы должны относиться на счет учета добавочного капитала, как это имеет место в Российской Федерации.

13. Отказаться от формирования за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации, резерва на выплату заработной платы, создание которого предусмотрено постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.04.2000 г. № 605 “Об утверждении Положения о резервном фонде заработной платы”, поскольку:

а) создание резерва не означает накопление активов, которые можно направить на выплату заработной платы, а предполагает только перераспределение средств по источникам;

б) формирование резерва ведет к уменьшению величины нераспределенной прибыли и, соответственно, к уменьшению возможности льготирования сумм такой прибыли, рассматриваемой в качестве источника капитальных вложений.

14. Вернуться к используемому в международной практике учета такому понятию, как “гудвил” или “деловая репутация организации”. Установить конкретный порядок списания (амортизации) “гудвила”, имея в виду, что положительный гудвил (расходы по покупке

предприятия, превышающие его балансовую стоимость) – это реальные расходы, которые должны влиять на финансовые результаты хозяйствующего субъекта, а не уменьшать добавочный фонд, как это имеет место в Беларуси в настоящее время.

15. Отказаться от забалансового формирования амортизационного фонда, рассматриваемого национальными нормативными правовыми актами в качестве первоочередного источника финансирования капитальных вложений.

Перспективы развития бухгалтерского учета в Беларуси.

В силу того, что в основу национальной системы учета в 2003 году был принят российский Типовой план счетов бухгалтерского учета, серьезных отклонений от российской системы организации учета в перспективе ожидать не приходится. В принципиальном плане это хорошо, поскольку в России методологическими аспектами учета занимаются достаточно серьезно и взвешенно. Другое дело, что за россиянами мы будем “поспевать медленно”, с задержкой в несколько лет, как это имеет место сегодня.

В этой связи, а также учитывая сложившиеся подходы в части совершенствования национальной системы бухгалтерского учета, логично предположить, что в ближайшем будущем нас ожидают следующие нововведения и изменения.

1. В рамках дальнейшей гармонизации национальной системы учета с нормами МСФО в развитие уже реализованной Государственной программы будет разработана дополнительная программа, предусматривающая:

- разработку новых национальных стандартов, не охваченных прежней программой, аналоги которых уже применяются в Российской Федерации:

- по учету запасов;
- по сегментной отчетности;
- по учету займов и кредитов и затрат по их обслуживанию;
- по реорганизации и покупке-продаже предприятий;
- по учету финансовых вложений и т.д.;

– уточнение ранее разработанных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету с учетом международных подходов. В частности, в качестве первоочередных шагов, по нашему мнению, будут предприняты следующие:

– переход для целей бухгалтерского учета на метод признания выручки от реализации по отгрузке;

– отказ от увеличения стоимости объектов основных средств после ввода их в эксплуатацию на обособленно накапливаемые в настоящее время суммы, учитываемые при отражении переоценки основных средств (уменьшающие суммы переоценки);

– отнесение сумм переоценки объектов основных средств на увеличение добавочного фонда только в части сумм переоценки, перекрывающих суммы уценки, отнесенные ранее в уменьшение финансового результата, а сумм уценки – в уменьшение добавочного фонда (при его наличии), а если его недостаточно – на уменьшение финансовых результатов;

– отказ от существующих ограничений по списанию сумм курсовых разниц, аккумулируемых на счета учета доходов и расходов будущих периодов на счета учета финансовых результатов;

– отказ от признания забалансового амортизационного фонда в качестве первоочередного источника осуществления капитальных вложений и, соответственно, отказ от формирования этого фонда в дальнейшем и др.

2. В целях сближения с российскими подходами в учете, будут, по всей видимости, реализованы следующие методологические изменения, уже прошедшие апробацию в Российской Федерации либо запланированные к применению с 01.01.2008 г., в частности:

– на суммы переоценки, включенные в стоимость выбывающих объектов основных средств, будет уменьшаться добавочный фонд и увеличиваться нераспределенная прибыль организации;

– будут уточнены методы оценки производственных запасов, которые могут применяться субъектами хозяйствования. В частности, законодательно будет закреплена норма, в соответствии с которой учет материалов

и их списание в затраты на производство (издержки обращения) может осуществляться, в том числе, по фактической себестоимости их приобретения. Не исключается отмена действующего сегодня метода ЛИФО, как метода, искажающего затраты отчетного периода и, соответственно, финансовые результаты организации за отчетный период;

– все расходы, непосредственно связанные с производственной деятельностью, будут включаться в затраты на производство и участвовать в формировании фактической себестоимости продукции (работ, услуг);

– в связи с возможным переходом для целей бухгалтерского учета на единственный метод определения выручки от реализации - по отгрузке - порядок списания суммовых разниц станет аналогичным порядку списания курсовых разниц. При этом, по аналогии с российским законодательством, средства в расчетах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и оплата за которые должна производиться в рублях, для отражения в учете и отчетности будет пересчитываться в рубли исходя из условий договоров.

3. Дальнейшее развитие получит управленческий учет, как основа для оперативного принятия эффективных управленческих решений. При этом субъектам хозяйствования будет предоставлено право самостоятельного определения методик формирования (калькулирования) производственной себестоимости выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

4. Определяющее значение получит система учета затрат для целей налогового учета. Для целей бухгалтерского учета все затраты субъектов хозяйствования, как уже отмечалось выше, будут признаваться затратами, влияющими на их финансовые результаты.

5. Коренным образом будет переработана упрощенная система налогообложения (УСН) субъектов малого предпринимательства. Скорее всего, развитие УСН пойдет по российскому варианту, предоставляющему большие возможности для применения данной формы всеми субъектами малого бизнеса, независимо от осуществляемых ими видов деятельности.

В Беларуси, как показывает анализ, УСН в силу ее невыгодности практически неприменима в отношении торговых организаций (прежде всего оптовых), а также организаций с большой материалоемкостью выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

В заключение хотелось бы подчеркнуть, что для каждой из стран характерны свои особенности в организации и ведении учета. И это нормально. Однако концептуальные подходы к формированию достоверных финансовых результатов хозяйствующих субъектов должны быть едиными, позволяющими объективно оценивать результативность их работы и, соответственно, целесообразность осуществления инвестиций в экономику таких предприятий.

Список использованной литературы:

1. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 104. – С. 8-92.

2. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русск. яз. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 1136 с.

3. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 7 марта 2007 г., № 41.

4. Коротаяев С.Л. Российский и белорусский планы счетов бухгалтерского учета: анализ принципиальных отличий // Бух. учет и анализ. – 2004. – № 7. – С. 3-9.

5. 22 положения по бухгалтерскому учету: сб. док. – 3-изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 352 с. – (Нормативный портфель бухгалтера).

6. О результатах социально-экономического развития Беларуси в 2005 году. Сайт посольства Республики Беларусь в Российской Федерации: http://www.embassybel.ru/belarus/economics/2005_12/.

7. О социально-экономическом развитии Республики Беларусь в 2005 году. Сайт посольства Республики Беларусь в Федеративной Республике Германия: http://www.belarus-botschaft.de/ru/ecomom_razvitiie_ru.htm.

8. О социально-экономическом развитии Республики Беларусь в январе-апреле 2006 года. Сайт посольства Республики Беларусь в Российской Федерации: <http://www.embassybel.ru/press/soft/2006/06/15/8/8478>.

9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации, 31 октября 2000 г., № 94н (с учетом изменений и дополнений, внесенных приказом от 07.05.2003 г. № 38н).

КОРОТАЕВ Сергей Леонидович – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета в г. Минске, генеральный директор ЗАС “АудитКонсульт”

