

ражения фактических результатов этих процессов в существующих или рекомендуемых методиках (положениях) для удовлетворения разных потребностей пользователей бухгалтерской информацией;

- предметом бухгалтерского учета является фактическая стоимость хозяйственных средств и их источников, а также фактические финансовые (стоимостные) результаты хозяйственных процессов;
- предметом науки о бухгалтерском учете являются теория, методология, методика и организация бухгалтерского учета как практически применяемые, так и рекомендуемые в специальной экономической литературе и предписываемые в соответствующих нормативных документах.

Если бухгалтерский учет как практическая функция управления отражает фактические результаты этих процессов по действующим методикам бухгалтерского учета, то бухгалтерский учет как наука исследует эти процессы для совершенствования действующих и рекомендуемых методик бухгалтерского учета для более полного и точного отражения тех же фактических результатов экономических (стоимостных) процессов.

Существует еще понятие бухгалтерского учета как учебной дисциплины. Его объектом являются действующие в практике методики бухгалтерского учета и рекомендуемые в научной литературе, а предметом – системно-комплексное, логически-методическое их изложение в развитии для формирования у будущих специалистов знания, умения и навыки ведения бухгалтерского учета с пониманием его дальнейшего совершенствования в меняющихся хозяйственных условиях и задачах управления.

Эти основные теоретические категории – объект и предмет бухгалтерского учета – являются фундаментальной базой формирования остальных его категорий, в частности: метода, методологии, методик, его цели и задач, которые будут рассмотрены в следующей статье.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Палий В. Ф. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1988.
2. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с. 35.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000 – 496 с.
4. Теория бухгалтерского учета: учебник / И. Н. Белый, П. Я. Папковская, А. П. Михалкевич. – Мн.: ООО «Мисанта», 1998. – 154 с.
5. Папковская П. Я. Теория бухгалтерского учета: учеб. 5 изд. Мн.: «Информпресс», 2009 – 240 с.
6. Снитко М. А. Теория бухгалтерского учета: учебник. Мн.: Современная школа, 2006. – 312 с.
7. Сумцов А. И. Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета. М.: Статистика, 1971. – 288 с.
8. Пушкар М. С. Философия обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
9. Schmidt F. Die organische Tagewertbilanz 4 AuFb. – Wiesbaden. 1951. – 317 с.
10. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: монография. – Брест-Житомир, ЖГТУ, 2004 – 256 с.
11. Бутынець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: раздуми вченого. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.

## ТЕНДЕНЦИИ РАЗДЕЛЕНИЯ И СБЛИЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Настоящая статья посвящена описанию наблюдаемых двух противоположных тенденций в развитии бухгалтерского учета и отчетности: их сближения и разделения.

### Тенденция разделения

Многочисленные изменения теории и практики бухгалтерского учета и отчетности свидетельствует о том, что в Республике Беларусь наметилась тенденция их разделения. Данная тенденция, на первый взгляд, может показаться противоречивой, поскольку, с одной стороны, согласно принятой методологии бухгалтерская отчетность является элементом метода бухгалтерского учета наряду с документированием, системой счетов и двойной записью, инвентаризацией, оценкой, калькуляцией и бухгалтерским балансом как способом группировки и обобщения информации об активах и обязательствах организации. Но известно, что, с другой стороны, бухгалтерский баланс является не только методом учета, но и основной формой отчетности. При этом метод достаточно консервативен, а экономическая информация, которая включается в форму отчетности, именуемую бухгалтерским балансом, очень динамична. Это тенденция сегодняшнего дня, которую следует учитывать, чтобы не совершить впоследствии непоправимых ошибок.

Прежде всего, указанная тенденция проявляется в связи с переходом на формирование отчетности согласно требованиям МСФО. Намечившееся обособление функции составления бухгалтерской отчетности по МСФО в отдельное направление деятельности выходит за рамки соотношения в бухгалтерском учете счетоведения и

балансоведения, которые всегда базировались на единой фактической информации о хозяйственных операциях организации, исходя из подтвержденных первичными документами данных бухгалтерского учета.

Составление бухгалтерской отчетности в новаторском понимании этого процесса предполагает использование оценок, отличных от тех, что применяются в бухгалтерском учете: справедливой стоимости, дисконтированной стоимости, рассчитанной с использованием рыночной ставки процента или других аналогичных показателей, замещающей стоимости, стоимости использования и др.

Кроме того, в отчетности, составленной по МСФО, могут появиться активы, которых в бухгалтерском учете нет, например, в связи с отсутствием первичных документов, подтверждающих право собственности на актив. При этом, хотя актив и не отражен в бухгалтерском учете, если предприятие контролирует этот актив, то он должен быть отражен в его отчетности. Или, наоборот, актив, отраженный в бухгалтерском учете, может не отражаться в отчетности, например, в связи с тем, что не приносит экономических выгод предприятию.

Аналогичные примеры могут быть и с обязательствами. Например, согласно требованиям МСФО, в отчетности должны быть отражены так называемые конструктивные обязательства, документально не подтвержденные, однако возникшие из практики делового оборота.

Примечательным в этом отношении является и одно из требований МСФО к качеству экономической информации: приоритет содержания хозяйственной операции над юридической формой заключенного договора. Не секрет, что зачастую на практике под тем или иным видом заключенного договора предприятия «скрывают» совершенно иные по содержанию взаимоотношения. Это может быть связано с более выгодным налогообложением или стремлением предприятий временно «сгладить»: увеличить или уменьшить некоторые показатели бухгалтерской отчетности, включая финансовые результаты деятельности.

Типичный для Республики Беларусь является пример, когда в составе расходов на консалтинг скрыты расходы на ту часть оплаты труда, с которой предприятие не начисляет и не уплачивает Фонд социальной защиты населения (ФСЗН) и не удерживает из зарплаты сотрудников подоходный налог. Реально посредством заключения фиктивных договоров на консалтинг предприятие обналичивает деньги и выдает заработную плату из «черной кассы» без уплаты налогов. В этом случае МСФО требуют сбор аудиторских доказательств и на их основе реклассификации расходов из категории «управленческие расходы на консалтинг» в категорию «расходы на оплату труда».

Кроме того, в международной практике не отражаются в бухгалтерском учете, но при этом отражаются в отчетности такие показатели как отложенные налоги, а в консолидированной отчетности – деловая репутация (гудвилл), доля меньшинства, справедливая стоимость доли в чистых активах ассоциированной компании.

Убедительным примером разделения бухгалтерского учета и отчетности в международной практике учета является также появление в МСФО наряду со стандартами IAS (International Accounting Standards) (международные стандарты бухгалтерского учета) стандартов IFRS (International Financial Reporting Standards) (международные стандарты финансовой отчетности) и предшествующие этому шагу многочисленные дискуссии по поводу соотношения бухгалтерского учета и отчетности.

В настоящее время разделение бухгалтерского учета и отчетности, на наш взгляд, наметилось по многим другим направлениям. Прежде всего, следует отметить, что ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности имеют различные цели. Основной целью бухгалтерского учета является сплошная, непрерывная, документально обоснованная регистрация фактов хозяйственной деятельности и составление отчетности в строгом соответствии с данными бухгалтерского учета. Целью формирования бухгалтерской отчетности является обеспечение пользователей отчетности качественной (уместной, надежной, понятной, сопоставимой) информацией, на основании которой они могли бы принимать управленческие решения, адекватные текущей рыночной ситуации.

Можно также разделить национальные белорусские стандарты – ПБУ и Инструкции на две группы. Первую группу составляют стандарты, регулирующие составление бухгалтерской отчетности организаций, вторую группу составляют смешанные стандарты, которые регулируют как вопросы бухгалтерского учета, так и вопросы отчетности организаций.

Стандарты, регулирующие вопросы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являются по существу переведенными на русский язык и видоизмененными МСФО. К указанным стандартам, на наш взгляд, относятся следующие ПБУ и Инструкции: «Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности»; «События после отчетной даты»; «Резервы, условные обязательства и условные активы»; «Раскрытие информации об аффилированных лицах»; «Доходы организации»; «Расходы организации»; «Информация по прекращаемой деятельности»; «Учет расчетов по налогу на прибыль».

К смешанным стандартам, которые регулируют как вопросы бухгалтерского учета, так и вопросы составления финансовой отчетности, на наш взгляд, относятся другие, не перечисленные выше белорусские ПБУ и Инструкции.

Как правило, в смешанных стандартах в заключении приводится раздел о раскрытии информации в бухгалтерской отчетности организаций. Наличие такого раздела позволяет сделать вывод о том, что данные стандарты, помимо требований к отражению в бухгалтерском учете тех или иных фактов хозяйственной деятельности,

содержат также требования к составлению бухгалтерской отчетности, а именно — к раскрытию определенной информации в пояснительной записке к отчетности.

Примечательно, что ПБУ и Инструкции, регулирующие составление бухгалтерской отчетности, то есть переведенные и видоизмененные МСФО, на сегодняшний день, как правило, не применяются белорусскими бухгалтерами на практике. Бухгалтеры-практики считают эти стандарты бесполезными и по-прежнему составляют отчетность в строгом соответствии с регистрами бухгалтерского учета, не выполняя требования указанных стандартов. Причиной этого, на наш взгляд, является непонимание наметившейся тенденции к формированию совершенно иного взгляда на бухгалтерскую отчетность предприятий, взгляда, отличного от обычных подходов, предусмотренных в рамках традиционного балансоведения.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в настоящее время в рамках проявляющейся тенденции разделения формируются различия в методологии бухгалтерского учета, с одной стороны, и в методологии составления бухгалтерской отчетности, с другой стороны. Эти различия и приводят к изменению содержания Инструкций и ПБУ, в них отдельно прослеживается информация, касающаяся непосредственно ведения бухгалтерского учета, с одной стороны, и составления отчетности, с другой стороны. Однако предусмотренные некоторыми ПБУ и Инструкциями требования к составлению бухгалтерской отчетности на практике просто игнорируются белорусскими бухгалтерами.

### Тенденция сближения

Наряду с тенденцией разделения бухгалтерского учета и отчетности в настоящее время закономерно проявляется уже и противоположная ей тенденция, свидетельствующая о слиянии бухгалтерского учета и отчетности.

Так, в МСФО, как переходной системе бухгалтерской отчетности из прошлого через настоящее в будущее, бухгалтерские проводки делаются не на счетах бухгалтерского учета, а в статьях отчетности. В МСФО также отсутствует план счетов. Отпадает необходимость совмещать планы счетов, используемые в национальных системах бухгалтерского учета, с планом счетов в МСФО, поскольку все необходимые корректировки можно сделать только в отчетах, минуя счета бухгалтерского учета.

Особенно наглядно тенденция сближения проявляется при использовании предусмотренных действующим планом счетов так называемых регулирующих счетов, которые служат для регулирования оценки статей бухгалтерского баланса. Регулирующие счета в свою очередь делятся на дополнительные к основному (эти счета увеличивают оценку балансовых статей) и контрарные (эти счета уменьшают оценку балансовых статей). Контрарные счета бывают также двух видов:

- контрактивные (эти счета названы в активе баланса, но вычитаются из статей баланса);
- контрпассивные (эти счета названы в пассиве баланса, но вычитаются из статей баланса);

Примерами контрактивных счетов являются счета: 02 «Амортизация основных средств»; 05 «Амортизация нематериальных активов»; 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 42 «Торговая наценка»; 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»; 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Примерами контрпассивных счетов являются: 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»; субсчет счета 99 «Убыток отчетного года»; субсчет счета 84 «Непокрытый убыток».

Целям формирования бухгалтерского баланса в настоящее время в действующем плане счетов также служит счет, носящий одноименное название с балансовой статьей: «Резервы предстоящих расходов». С помощью этого счета регулируется текущий финансовый результат деятельности предприятия, отражаемый в отчете о прибылях и убытках и одновременно изменяется оценка балансовой статьи «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Следует заметить, что с помощью этого счета можно манипулировать показателем нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) поскольку предстоящие расходы начисляются по нормативу, который всегда при необходимости можно откорректировать в ту или иную сторону.

Примечательно, что применяемый при формировании бухгалтерской отчетности принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) реализован в действующем плане счетов посредством таких счетов как: 97 «Расходы будущих периодов»; 98 «Доходы будущих периодов».

Бухгалтерский баланс также содержит указанные счета, что является закономерным и от чего нельзя отказаться, поскольку в хозяйственной жизни всегда будут присутствовать поступления денежных средств и платежи, относящиеся по экономическому содержанию к разным отчетным периодам. Эти два счета также позволяют манипулировать показателем нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) поскольку признание их в учете зачастую производится в течение субъективного срока, например, срока, установленного распоряжением руководителя предприятия.

Еще одним проявлением тенденции сближения бухгалтерского учета и отчетности можно назвать отражение некоторых элементов бухгалтерской отчетности без «входящих» первичных документов, причем только с одной целью — повышение достоверности отчетности. В частности, примером такой ситуации является отражение в бухгалтерской отчетности отложенных налогов. Указанные налоги начисляются не по конкретному первичному документу, а согласно внутреннему расчету. Сюда же следует отнести отражение в бухгалтерской отчетности



корректирующих (оказывающих существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности) событий после отчетной даты.

Начинается осуществляться на практике постепенный уход от выбора в учетной политике (этот вопрос уже на протяжении нескольких последних лет обсуждается Советом по МСФО), поскольку бухгалтерская отчетность не может быть адекватно понята ее пользователями без изучения приказа и учетной политики. В настоящее время в МСФО уже отменено применение метода «ЛИФО» при списании материально-производственных запасов в производство. В МСФО с 2003 г. отменен способ отражения отложенных налогов с точки зрения отчета о прибылях и убытках.

Одновременное существование множества разнообразных возможных оценок статей бухгалтерской отчетности влияет на уровень финансовых результатов, отражаемых в бухгалтерской отчетности. Этот факт также относится к проявляющейся в реальной действительности тенденции сближения бухгалтерского учета и отчетности.

В табл. 1 представлено в обобщенном виде содержание двух противоположных современных тенденций в развитии бухгалтерского учета и отчетности.

Таблица 1

### Обобщение тенденций сближения и разделения в бухгалтерском учете и отчетности

Содержание тенденции разделения	Содержание тенденции сближения
1	2
Несовпадение сальдового баланса, получаемого из оборотно-сальдовой ведомости (ОСВ) с бухгалтерским балансом – формой отчетности по многим позициям: разные оценки долгосрочных активов (в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости); разные оценки текущих активов в случае их обесценения; разные оценки сомнительных долгов в случае создания соответствующего резерва; необходимость разукрупнять счета 58 «Финансовые вложения», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и делать сальдо по нему между первым и вторым разделами бухгалтерского баланса по признаку срока; оценка уставного капитала в бухгалтерском балансе за вычетом собственных акций, выкупленных у акционеров	Использование с целью составления бухгалтерской отчетности входящих в действующий план счетов регулирующих счетов, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>контрактивных счетов</i>: <ul style="list-style-type: none"> <li>02 «Амортизация основных средств»;</li> <li>05 «Амортизация нематериальных активов»;</li> <li>14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;</li> <li>59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;</li> <li>63 «Резервы по сомнительным долгам»;</li> </ul> </li> <li>• <i>контрпассивных счетов</i>: <ul style="list-style-type: none"> <li>81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»;</li> <li>субсчета для учета убытков на счетах 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»</li> </ul> </li> </ul>
Деление по содержательному признаку всех белорусских Инструкций и ПБУ на ПБУ и Инструкции по бухгалтерскому учету и Инструкции по отчетности.	Целям формирования отчетности в действующем плане счетов служит счет 96 «Резервы предстоящих расходов». С помощью названного счета регулируется текущий финансовый результат, отражаемый в отчете о прибылях и убытках. При этом изменяется уровень балансовой статьи «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Оформленные бухгалтерскими справками, специальными расчетами и пояснениями разделение учетно-аналитической информации на ту, которая хранится в регистрах бухгалтерского учета, и ту, которая подлежит отражению в бухгалтерской отчетности	Расчет и создание оценочных резервов и резервов предстоящих расходов с целью уточнения учетно-аналитической информации, подлежащей отражению в бухгалтерской отчетности
Разделение принципов бухгалтерского учета на те, которые касаются непосредственно учета, и те, которые касаются вопросов составления бухгалтерской отчетности. <i>К первым относятся:</i> Принцип хронологической последовательности записей; сплошной, непрерывный и документально обоснованный подход к регистрации информации и др. <i>Ко вторым относятся:</i> принцип осмотрительности; временной определенности фактов хозяйственной деятельности (он же принцип начисления); сопоставимость сравнительной информации, ее существенность, приоритет экономического содержания хозяйственных операций над их юридической формой и др.	Реализация принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности (он же принцип начисления) при составлении бухгалтерской отчетности с помощью входящих в действующий план таких счетов как: счет 97 «Расходы будущих периодов» и счет 98 «Доходы будущих периодов»
Появление в МСФО наряду со стандартами IAS (международные стандарты учета) стандартов IFRS (международные стандарты финансовой отчетности)	При формировании отчетности по МСФО не применяется план счетов, в связи с чем, проводки делаются не на счетах бухгалтерского учета, а непосредственно в статьях отчетности

1	2
Игнорирование при составлении бухгалтерской отчетности некоторых зарегистрированных в бухгалтерском учете документально обоснованных данных. В частности, наличие права собственности на приобретенные и зарегистрированные в учете активы не всегда являются достаточным основанием для отражения этих активов в балансе в качестве актива	Отражение некоторых элементов в бухгалтерской отчетности без входящих первичных документов с единственной целью – повышение ее достоверности. Например, отложенные налоги отражаются согласно внутреннему расчету с целью повышения достоверности отчетности. При этом кредиторской задолженности перед бюджетом по указанным налогам не возникает и она никуда не уплачивается
Разделение персонала учетно-аналитических служб на учетный персонал и персонал по составлению бухгалтерской отчетности	Расширение функций персонала учетных служб, включение в их обязанности составление различных форм бухгалтерской отчетности и при необходимости ее консолидацию и трансформацию в другие стандарты с целью представления на биржевые листинги и др.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 № 302-З) // Консультант Плюс: Респ. Беларусь. Технология 3000 (Электронный ресурс) / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2009;
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Мин-ва финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. постановления Мин-ва финансов Респ. Беларусь 26.03.2009 № 33);
3. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 № 19 (в ред. постановления Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12.2008 № 187);
4. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 г. № 694 (с уч. доп. от 09.07.2003 г. № 922.);
5. О создании межведомственного Совета по координации перехода на международные стандарты финансовой отчетности. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22.12.2003 № 1674;
6. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебно-практическое пособие / Под ред. д. э. н., профессора Л. И. Кравченко. – Минск: ФУАинформ, 2008;
7. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Проспект, 2004.
8. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.

## ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Д. В. Папковская к.э.н., БГЭУ  
М. И. Гоян к.э.н., БГЭУ

Качество производимой продукции, предоставляемых услуг является одними из основных показателей эффективной работы организаций и ее направленности на удержание существующих клиентов и расширение клиентской базы. В современных условиях хозяйствования соответствие стандартам качества продукции, услуг и клиентским ожиданиям приобретает для предприятия особенное значение как важное конкурентное преимущество, обеспечение которого неизбежно связано с необходимостью осуществления затрат на повышение качества продукции по осуществлению внутреннего контроля за его соблюдением и за соответствием внешним и внутренним регулирующим стандартам системы менеджмента качества. Данные затраты являются многокомпонентными и отражаются не на одной, а на нескольких статьях затрат.

Для уточнения сущности и целевой направленности внутреннего контроля, следует обратиться к положению международного стандарта аудиторской деятельности 610 «Использование работы внутренних аудиторов» (ISA 610 Using the work of internal auditors, далее по тексту ISA 610). Данный стандарт выделяет ряд основных процедур (activities), проводимых в рамках внутреннего аудита. В приведенной ниже таблице 1 структурирована взаимосвязь этих процедур, сфер деятельности и влияния на качество продукции.

Одной из главных целевых установок внутреннего аудита является обеспечение совершенствования бизнес-процессов организации и улучшение качества продукции (услуг) при одновременном снижении либо оптимизации затрат, что обусловлено повышением качественного уровня внутреннего аудита в организации. Поэтому необходимо обосновать и систематизировать организационные процедуры внутреннего аудита для достижения этой цели. В настоящее время многие предприятия (объединения, органы управления) Республики Беларусь создают службы, призванные обеспечить высокий уровень его проведения.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□