

О НАПРАВЛЕНИЯХ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЕЛАРУСИ В КОНТЕКСТЕ ПРОЕКТА НОВОЙ РЕДАКЦИИ ЗАКОНА «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ»

*С. Л. Коротаев, канд. экон. наук,
доцент Белорусского государственного экономического университета,
директор аудиторской компании «АудитКонсульт» (Беларусь, г. Минск)*

В настоящее время в Республике Беларусь идет разработка новой редакции закона «О бухгалтерском учете и отчетности». Ознакомление с последним вариантом проекта закона, выносимого на рассмотрение Парламента уже в текущем году, вызывает противоречивые чувства. С одной стороны, он существенно проработан против действующей редакции, в нем появились некоторые принципиально новые подходы к вопросам организации учета и составления отчетности, с другой стороны – многие из предлагаемых новшеств носят, с нашей точки зрения, сомнительный характер.

Рассмотрим основные изменения и дополнения в проект по порядку.

Из статьи 1 «Сфера действия настоящего Закона» исключен подпункт, в соответствии с которым организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Серьезным изменениям подверглась статья 2 «Основные понятия, применяемые в настоящем Законе, и их определения».

Так, из перечня основных понятий исключены пассивы, под которыми в прежней редакции понимались «обязательства и капитал организации». С нашей точки зрения, такой подход вполне правомерен, более того – он в полной мере соответствует элементам финансовой отчетности по версии МСФО, к которым, в частности, отнесены активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Отметим, что и в проекте Федерального закона России «О бухгалтерском учете», который в настоящее время широко обсуждается российским бухгалтерским сообществом, понятие «пассивы» более не выделяется и, в отличие от активов, не рассматривается в качестве объекта бухгалтерского учета. Вместо пассивов в качестве объекта учета в России выделены «Обязательства и другие источники финансирования» деятельности экономического субъекта [1].

В проекте рассматриваемого закона предложено такое новое понятие, как «общественно значимые организации (субъекты публичного интереса)», под которыми понимаются «Национальный банк, банки и небанковские кредитно-финансовые организации; открытые акционерные общества, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли на рынке ценных бумаг; страховые организации; профессиональные участники рынка ценных бумаг; биржи». Введение такого понятия носит неслучайный характер – как будет показано в дальнейшем, к главным бухгалтерам общественно значимых организаций в последующих статьях проекта закона будут предъявляться особые требования.

Имеются в проекте и немало других новых понятий, а также изменений и дополнений в ныне действующий понятийный аппарат.

Вместе с тем, к сожалению, в проекте закона в качестве одного из определяющих понятий осталось понятие «хозяйственная операция». При этом под такой операцией понимается «действие, или хозяйственное событие, вызывающее изменение активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации» (статья 1).

По нашему мнению, приведенная формулировка некорректна. К чему – действию или событию – следует, например, отнести обязательства субъекта хозяйствования, вытекающие из условий договора, которые должны показываться в учете? Разве можно отнести к хозяйственной операции какие-либо чрезвычайные обстоятельства (пожар, стихийное бедствие и т.п.), которые привели к возникновению ущерба? Хозяйственная операция, с нашей точки зрения, – это следствие таких событий. Разве осуществляется хозяйственная операция при переоценке, например, валюты на валютном счете? Нет. Произошло событие – изменился курс иностранной валюты. Никакой хозяйственной операции здесь не наблюдается.

Более правильным, во всяком случае – более емким, является понятие «факт хозяйственной жизни». Именно такое понятие определено в качестве одного из объектов бухгалтерского учета экономического субъекта в проекте Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [1].

При этом под «фактом хозяйственной жизни» понимается «сделка, событие, операция, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств». Как видим, операция – это только один из элементов факта хозяйственной жизни, который включает также такие элементы, как «сделка» и «событие».

В перечень основных понятий следовало бы, по нашему мнению, включить и такое понятие, как «отчетный период» – период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. В проекте российского закона, например, понятиям «отчетный период», «отчетная дата» посвящена отдельная статья (ст. 15).

В проекте белорусского закона впервые появилась новая статья 4 «Принципы бухгалтерского учета и отчетности», в которой определены как принципы учета (двойная запись, непрерывность, начисление и соответствие доходов и расходов, преобладание экономического содержания над правовой формой), так и основные качественные характеристики отчетности (понятность, правдивость представления (достоверность), уместность, нейтральность, полнота, сопоставимость, осмотрительность). Следует отметить, что названные принципы и характеристики в значительной степени дублируют аналогичные принципы, изложенные в документе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», подготовленном Комитетом по МСФО (КМСФО).

Из всех перечисленных принципов следует, по нашему мнению, обратить внимание на принцип «начисления и соответствия доходов и расходов», в соответствии с которым доходы и расходы должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в момент их возникновения независимо от даты поступления или выплаты денежных средств. Принятие данного принципа в значительной мере поменяет действующую в республике систему определения выручки от реализации. После принятия закона, те субъекты хозяйствования, которые используют метод признания выручки от реализации по оплате, для целей бухгалтерского учета должны будут перейти на метод определения выручки от реализации по отгрузке. Событие это достаточно принципиальное и, с нашей точки зрения, потребует определенной подготовительной работы, с тем, чтобы субъекты хозяйствования не попали в сложное финансовое положение в связи с необходимостью уплаты налогов по отраженной в реализации отгруженной продукции, по которой оплата еще не поступила. Для предупреждения такой ситуации потребуются соответствующие корректировки Налогового кодекса, которые бы именно для целей налогового учета предусматривали возможность признания выручки как по оплате, так и по отгрузке. Отметим, что такой подход уже давно применяется в Российской Федерации.

Еще один принцип, на который следовало бы обратить внимание, – принцип «осмотрительности», суть которого заключается в том, что активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и расходы – занижены. Значимость этого принципа обусловлена необходимостью получения в условиях неопределенности такой информации, которая бы позволяла формировать суждение (мнение), необходимое для принятия на основе полных расчетов соответствующих решений ее пользователями.

Однако, с другой стороны, соблюдение принципа осмотрительности не позволяет создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы, или преднамеренно завышать обязательства или расходы. Ведь в подобном случае финансовая отчетность не будет нейтральной и достоверной (надежной) [2].

К сожалению, во многих случаях данный принцип у нас в республике не соблюдается.

Так, например, до 1 января 2010 года курсовые разницы по операциям с иностранной валютой предварительно аккумулировались на счетах учета доходов и расходов будущих периодов и лишь затем в определенном порядке списывались на финансовые результаты. В силу превалирования импорта над экспортом такие действия приводили, как правило, к занижению расходов и, соответственно, к необоснованному завышению финансовых результатов организаций. Ситуация изменилась после принятия Декрета Президента Республики Беларусь № 1 от 28.01.2010 г., определившего, что курсовые разницы должны списываться непосредственно на счета учета финансовых результатов. Однако до 31.12.2014 года остатки сумм курсовых разниц, имеющиеся на 01.01.2010 г., могут относиться в уменьшение фонда переоценки статей баланса, что, без сомнения, искажает финансовый результат [3].

Другой пример. В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 662 от 18.03.2009 г. «О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году» [4] субъектам хозяйствования разрешили не начислять амортизацию по внеоборотным активам, используемым в предпринимательской деятельности. При этом «нормативные сроки службы и сроки полезного использования таких объектов продлеваются на срок, равный периоду, в котором не проводилось начисление данной амортизации». Как результат, применение «отложенной» амортизации привело к занижению расходов в 2009 году и к их увеличению в последующие годы.

Налицо нарушение и принципа осмотрительности, и принцип начисления и соответствия доходов и расходов.