

- собие для бухгалтеров // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
6. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 20.05.2003 г. № 44н (в ред. приказа от 04.08.2008 г. № 73н).
 7. Положения о резервном фонде заработной платы: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь 28.04.2000 г. № 605.
 8. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 218-З (в редакции от 28.12.2009 г.).

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 вы полненных 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.

К сожалению, практика освобождения от начисления амортизации продолжается и в настоящее время.

Так, в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 327 от 03.05.2010 г. «О некоторых вопросах начисления амортизации» от начисления амортизации на используемые в предпринимательской деятельности основные средства и нематериальные активы освобождены организации, осуществляющие «инвестиции в основной капитал в соответствии с утвержденными в установленном порядке бизнес-планами инвестиционных проектов» [5]. И таких примеров, подтверждающих нарушение хозяйствующими субъектами принципа осмотрительности при организации и ведении бухгалтерского учета, немало.

Определенные изменения предлагаются в статью 7 нового проекта закона, в которой рассматриваются вопросы организации бухгалтерского учета. В частности, разработчиками проекта предлагается ввести норму, согласно которой «Несоблюдение учетной политики является нарушением порядка ведения бухгалтерского учета». По нашему мнению, данная норма изначально является достаточно жесткой и может привести к серьезным для субъектов хозяйствования финансовым последствиям. Кроме того, указанная норма не учитывает то обстоятельство, что в учетную политику могут вноситься изменения (эти случаи должны быть четко оговорены в законе), которые меняют учетную политику и формально позволяют говорить о том, что неизменность учетной политики в течение года может не соблюдаться.

По нашему мнению, рассматриваемую статью следовало бы дополнить следующей нормой: «В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета актами законодательства не установлен способ ведения бухгалтерского учета, то такой способ разрабатывается организацией самостоятельно исходя из требований положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и иных нормативных правовых актов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету».

Как и в действующей редакции, в проекте подготовленного закона остались права и ответственность главного бухгалтера (статья 8 «Главный бухгалтер, его права и обязанности»). С нашей точки зрения, такие вопросы не должны рассматриваться в законе – для этого имеются другие правовые акты, например, положения, должностные инструкции и т.п. К слову сказать, в российском проекте закона задачи, функции, права и обязанности главного бухгалтера не расписываются.

Серьезные изменения внесены в статью 9 «Первичные учетные документы». В частности, в проекте появилась следующая запись: «Неуказание (отсутствие) предусмотренным настоящим Законом обязательных сведений и реквизитов в первичных учетных документах является нарушением порядка их составления (оформления) и такие документы не должны приниматься к бухгалтерскому учету».

По нашему мнению, приведенная выше запись является излишней. Она дает основание не отражать бухгалтерам в учете хозяйственные операции (факты хозяйственной жизни) по причине отсутствия в первичных учетных документах любого из оговоренных проектом реквизитов, в том числе таких малозначительных, как, например, место составления документа, № документа и т.п. Как представляется, отказ в принятии первичных документов к учету по названным выше причинам противоречит одному из основополагающих принципов учета, оговоренному в 4 статье проекта Закона: «преобладание экономического содержания над правовой формой».

Определенные сомнения вызывает и такой предлагаемый разработчиками постулат, как «Первичный документ составляется на дату совершения хозяйственной операции». Конечно, в идеале так и должно быть. Однако «по жизни» это невозможно. Считаем, что ныне действующая редакция, предусматривающая возможность составления первичного документа непосредственно после совершения хозяйственной операции, должна быть сохранена. Аналогичный подход предусмотрен и п. 3 ст. 9 проекта Федерального закона РФ, согласно которому «Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, - непосредственно после его окончания».

Отметим, что из рассматриваемой статьи исключен абзац, в котором говорится о том, что первичные учетные документы принимаются к бухгалтерскому учету, если они составлены по типовым формам, утвержденным Минфином либо республиканским органом государственного управления по соответствующей отрасли экономики, а если такие формы отсутствуют – по формам, разработанным и утвержденным самим хозяйствующим субъектом. Исключение абзаца дает надежду, что формы первичных учетных документов, равно как это установлено в отношении форм регистров бухгалтерского учета (ст. 10 проекта), могут теперь разрабатываться самими организациями. Отметим, что и в проекте российского закона разработка форм первичной документации отнесена к исключительной компетенции экономических субъектов.

Что касается статьи 11 проекта закона, в которой рассматриваются вопросы оценки активов и обязательств, то она серьезных изменений не претерпела.

Вместе с тем в проекте белорусского закона появилась новая статья 12 «Пересчет стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте», в которой детально расписано, куда относятся разницы, возникающие при пересчете активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте. По нашему мнению, в законе не следует говорить о малозначительных для такого рода документов аспектах, поскольку они регламентируются другими законодательными актами. Так, вопросы учета валютных операций регламентируются Декретом Президента Республики Беларусь № 15 от 30.07.2000 г. [6], а также Инструкцией по бухгалтерскому учету активов

и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 199 от 27.12.2007 г. (в ред. от 26.02.2010) [7].

В РФ такие вопросы в проекте закона не рассматриваются. Единственное упоминание об оценке объектов учета в иностранной валюте содержится в ст. 12 проекта закона. В ней, в частности, говорится о том, что «если иное не установлено законодательством Российской Федерации, денежное измерение объектов бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится на основании официального курса иностранной валюты по отношению к валюте Российской Федерации, установленного центральным банком Российской Федерации».

Наконец, особое обратим внимание на главу 6 проекта национального закона, озаглавленную «Международные стандарты финансовой отчетности». Следует отметить, что статья 16 главы 6 «Составление и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО» является принципиально новой и устанавливает:

а) необходимость составления общественно значимыми организациями с отчетности за 2012 год годовой финансовой отчетности в соответствии с МСФО. При этом утверждается, что порядок составления годовой финансовой отчетности в соответствии с МСФО определяется такими организациями самостоятельно. Но если это так (имеется в виду самостоятельность принятия решения), то зачем определять необходимость составления отчетности в соответствии с МСФО в законе?

По нашему мнению, в силу того, что в получении отчетности в формате МСФО заинтересованы ее пользователи, прежде всего речь идет о потенциальных инвесторах, именно они – если им это надо – должны ставить вопрос о представлении отчетности в таком формате. Но для этого не требуется ведение учета по МСФО, в таких случаях речь может идти о разовых операциях по трансформации национальной бухгалтерской отчетности в формат МСФО;

б) состав годовой бухгалтерской отчетности. В частности, в состав годовой отчетности, согласно проекту, включены: отчет о финансовом положении; отчет о совокупном доходе; отчет об изменении собственного капитала; отчет о движении денежных средств.

Кроме того, к отчетности прилагаются примечания, включающие, в частности, краткое описание существенных элементов учетной политики.

Как видим, состав отчетности по МСФО несколько отличается от состава отчетности по национальному законодательству.

По нашему мнению, если в проекте говорится о том, что «общественно значимые организации самостоятельно формируют учетную политику и определяют порядок составления годовой финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», то смысла определять состав такой отчетности для внешних пользователей полностью отсутствует. Пользователи сами определяют, что им нужно и в каком формате;

в) необходимость размещения годовой бухгалтерской отчетности всех общественно значимых организаций в депозитарии Минфина и ее опубликования вместе с итоговой частью аудиторского заключения в срок до 1 июля года, следующего за отчетным.

В силу того, что данное требование оговорено в статье 16, получается, что в депозитарии Минфина должна храниться отчетность, составленная в соответствии с МСФО. И именно эта отчетность должна публиковаться вместе с итоговой частью аудиторского заключения. А если общественно значимые организации не имеют намерений работать на внешний рынок, если их не интересуют внешние инвестиции, зачем им составлять отчетность в формате МСФО? Зачем им дополнительная головная боль? Зачем им дополнительные расходы? Ведь не секрет, что ведение учета, равно как и проведение аудита отчетности, составляемой по МСФО, – это затраты в разы превышающие аналогичные затраты по учету и аудиту в соответствии с национальным законодательством.

По нашему глубокому убеждению, жесткая привязка отечественного учета под нормы МСФО – это ошибка. У страны должны быть собственные национальные стандарты учета. Там, где это обосновано и эффективно с точки зрения формирования достоверных финансовых результатов, национальные стандарты должны учитывать элементы МСФО. Однако о полном применении МСФО, о ведении учета по МСФО речи идти не должно.

С нашей точки зрения, ориентация на МСФО как на панацею от непонятно чего абсолютно не обоснована. МСФО в их «чистом виде» не применяются ни в одной стране мира. Они служат лишь основой для разработки национальных стандартов и не более того. Причем во многих случаях значительная часть МСФО не может быть адаптирована с национальными системами учета, что обусловлено, в том числе, и различиями в общественно-политических и экономических системах тех или иных государств. Как могут быть, например, применены МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» и МСФО 19 «Вознаграждения работникам», предусматривающие такие формы пенсионного обеспечения и вознаграждений, а также такой порядок их выплаты, которые не имеют места в Республике Беларусь.

Более того, МСФО не увязаны (они и не могут быть увязаны) с налоговым законодательством той или иной страны. А если это так, то зачем заставлять бухгалтеров вести учет по национальным стандартам и одновременно по МСФО?

Следует также учитывать, что переход на МСФО приведет к резкому ухудшению финансовых показателей хозяйствующих субъектов Беларуси, поскольку принцип осмотрительности, характерный для МСФО, в нашей стране во многих случаях не соблюдается, о чем уже говорилось выше.

Не следует забывать и то обстоятельство, что внедрение МСФО – это дорогостоящее мероприятие. Так, например, «по данным дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, в компаниях, котирующих ценные бумаги на рынках Европейского союза, расходы на внедрение МСФО составляют в среднем от 0,5 млн. EURO (для компаний с оборотом менее 500 млн. EURO) до 3,4 млн. EURO (для компаний с оборотом свыше 5 млрд. EURO)» [8]. Смогут ли наши компании «потянуть» такие затраты? И имеет ли смысл их нести? Очевидно, что уж если идти на составление отчетности по МСФО, то обусловленные этим затраты должны окупаться. В противном случае учет, а в последующем и аудит по МСФО станут очередными системными мероприятиями по вымыванию оборотных средств хозяйствующих субъектов.

В этой связи трудно не согласиться с проф. Панковым Д.А., считающим, что оптимальной моделью дальнейшего развития бухгалтерского учета в Беларуси должна быть «поэтапная адаптация МСФО с обязательным принятием во внимание национальных экономических интересов и организационных особенностей отечественной учетной системы. Изменение последней должно быть максимально согласовано и гармонизировано с динамикой общего курса экономического развития страны» [8].

Следует отметить, что в последнее время аналогичную позицию стали занимать и органы государственного управления. Во всяком случае, на пресс-конференции, состоявшейся в Национальном пресс-центре 30 июня текущего года, было однозначно заявлено, что «Министерство финансов Беларуси не считает целесообразным вводить международные стандарты финансовой отчетности в ранг национальных. По мнению заместителя министра финансов Ивана Шунько, замена международными стандартами финансовой отчетности национальных приведет к конфликту с налоговым законодательством» [9].

В контексте рассматриваемой проблемы, связанной с применением МСФО, обратимся к российскому проекту закона. В нем речи о МСФО вообще не идет. Здесь дается только понятие «международный стандарт», под которым понимается «стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта».

Еще одно упоминание о международных стандартах мы встречаем в ст. 20 проекта Федерального закона, в которой принцип «применение международных стандартов как основы разработки национальных и отраслевых стандартов» определен в качестве одного из принципов регулирования бухгалтерского учета в РФ. И все. Никакого учета по МСФО, никакого учета по иным международным стандартам. Об этом свидетельствует и ст. 21 проекта закона, в которой к документам в области бухгалтерского учета, используемым на территории Российской Федерации, отнесены:

- 1) национальные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта».

Как видим, россияне себя уважают.

Так почему же мы должны слепо идти за идеологами МСФО, определяя в законе необходимость составления отчетности в соответствии с МСФО?

Нельзя строить свой учет под чужие стандарты, тем более, что эффективность этих стандартов вызывает большие сомнения. Почему финансовая отчетность, составленная с учетом принципов МСФО, не позволила выявить признаки надвигающегося мирового кризиса? Что это за учет с использованием МСФО, если он не отражает реальное финансовое состояние компаний? Что это, в конце концов, за система, которая не только не позволяет бороться с кризисными явлениями, но и провоцирует их?

Свидетельством последнему утверждению – принятие в сентябре 2006 года предписания FAS № 157 «Измерение по справедливой стоимости», подготовленного Комитетом по МСФО.

В соответствии с данным предписанием банки с 15 декабря 2007 года должны были перейти от учета стоимости активов по фактической стоимости их приобретения к справедливой (рыночной) стоимости. Как результат, при падении стоимости банковских активов, в частности акций, банки откорректировали (уменьшили) стоимость своих активов, списав образовавшуюся разницу в уменьшение собственного капитала. Результатом таких действий явилось резкое ухудшение показателей, характеризующих финансовую устойчивость банковских структур с соответствующими последствиями, которые, по мнению ряда специалистов, и обусловили мировой финансовый кризис [10]. Какое доверие может быть к таким стандартам? Не случайно, на Комитет по МСФО в последнее время политиками и регулирующими органами оказывается серьезное давление в части корректировки МСФО. В значительной степени это относится к учету финансовых инструментов и к вопросу о сокращении сферы применения оценки по справедливой стоимости [11]. В ответ на критику, на чрезвычайные обстоятельства, сложившиеся в результате мирового финансового кризиса, Комитет по МСФО предпринял ряд конструктивных мер, в

т.ч. разрешил переклассификацию финансовых инструментов из категории оцениваемых по справедливой стоимости в категорию оцениваемых по первоначальной стоимости.

Иными словами, после кризиса мы наблюдаем принципиальную корректировку не только отдельных стандартов МСФО, но и принципов, положенных в их основу. Так стоит ли спешить с принятием того, что завтра будет изменено?

Отметим также, что США, хотя и сотрудничают с комитетом по МСФО, до настоящего времени к МСФО не присоединились и применяют свои собственные правила учета и подготовки отчетности (ГААП США).

Учитывая изложенное, считаем, что статья 16 проекта закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», регламентирующая порядок составления и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, должна быть исключена.

Выше уже говорилось о том, что проектом закона предусматривается такое новое понятие, как «общественно значимая организация». В соответствии со ст. 17 проекта закона к главным бухгалтерам таких организаций предъявляются определенные, более жесткие, чем к обычным главным бухгалтерам, требования. Это касается и уровня образования, и стажа работы по специальности. Но главное не в этом – в проекте закона записано, что с 2014 года на должность главного бухгалтера общественно значимых организаций должны назначаться лица, имеющие сертификат профессионального бухгалтера, что, в свою очередь, предполагает необходимость прохождения бухгалтерами аттестации и сдачи квалификационных экзаменов.

Здесь особых возражений не возникает. Возражения возникают по другому поводу. Согласно проекту закона профессиональные бухгалтеры обязаны «не реже одного раза в год, начиная с года, следующего за годом получения сертификата профессионального бухгалтера, повышать свою квалификацию в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров и имеющих государственную аккредитацию, по их программам повышения квалификации профессиональных бухгалтеров, согласованным с Министерством финансов Республики Беларусь».

С нашей точки зрения, ежегодная обязательная учеба профессиональных бухгалтеров – это не только существенные финансовые расходы общественно значимых организаций, а также затраты времени обучаемых, но и лоббирование интересов определенных организаций, занимающихся повышением квалификации и переподготовкой кадров. По нашему мнению, повышение квалификации профессиональных бухгалтеров должно проводиться не чаще 1 раза в 2–3 года (у аудиторов, в соответствии с действующим законодательством, 1 раз в 2 года). Более того, если подходить к рассматриваемой проблеме объективно, то решение вопроса о получении или неполучении сертификата профессионального бухгалтера должно быть делом добровольным. И только наниматель, а не закон, должен определять, требуется ли ему для работы сертифицированный бухгалтер, или нет.

Выше мы уже проводили некоторые сравнения между проектом нашего и проектом российского закона о бухгалтерском учете, которые, так уж получилось, подготовлены практически одновременно.

Остановимся еще на некоторых особенностях проекта российского документа.

Прежде всего обратим внимание на различия в вопросах ведения учета в организациях их руководителями.

Так, в проекте российского закона оговорено, что в субъектах малого и среднего предпринимательства бухгалтерский учет может вестись самим руководителем такого субъекта (п. 2 ст. 7 «Организация бухгалтерского учета»). В Беларуси ведение учета руководителем возможно только в случае, если руководитель является руководителем частного унитарного предприятия и если это оговорено уставом предприятия (ст. 7 проекта закона). Если учесть, что в Российской Федерации унитарные предприятия не могут иметь частную форму собственности (ст. 113 ГК РФ [12]), то, согласитесь, разница достаточно существенная.

Обратим также внимание на принципиально разные требования, предъявляемые к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета.

В Беларуси в обсуждаемом проекте закона записано, что «на должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее специальное образование и стаж работы по специальности бухгалтера не менее трех лет или среднее специальное образование и стаж работы по специальности не менее пяти лет» (ст. 8 проекта). При этом, как уже отмечалось, в соответствии со ст. 16 проекта закона на должность главного бухгалтера общественно значимой организации может быть назначено только лицо, имеющее сертификат профессионального бухгалтера.

В российском законе квалификационные требования установлены только в отношении главных бухгалтеров (иных должностных лиц, на которых возложено ведение учета) «экономических субъектов, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением кредитных организаций), а также страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов».

В частности, к таким требованиям отнесены (п. 3 ст. 7):

1) наличие высшего профессионального образования;

2) наличие стажа работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных

лет, а при наличии высшего профессионального образования по специальностям, отличным от специальностей бухгалтерского учета и аудита, – не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

3) отсутствие судимости за преступления в сфере экономики».

Требования к бухгалтерам (иным должностным лицам, на которых возложено ведение учета) иных организаций (кроме названных выше) проектом российского закона не установлены.

Следует отметить, что в соответствии с белорусским проектом при наличии в организации одного специалиста, на которого возложено ведение учета, этот специалист должен быть в обязательном порядке главным бухгалтером. Так, во всяком случае, следует из ст. 8 проекта.

В отличие от белорусского документа, проект закона РФ предусматривает отдельные статьи, в которых регламентированы особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации (ст. 16) и ликвидации (ст. 17) юридических лиц. Скорее всего, выделение таких статей обусловлено тем, что в условиях развития рыночной экономики процессы реорганизации и ликвидации организаций становятся достаточно обыденным явлением. Вместе с тем законодательная база, которая бы регламентировала вопросы учета и составления отчетности при осуществлении таких процессов, отсутствует. И касается это не только России, но и Беларуси. Возможно, аналогичные нормы можно было бы включить и в проект отечественного закона «О бухгалтерском учете и отчетности».

Интересны подходы россиян и к пользователям отчетности. Согласно ст. 18 проекта закона обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, который рассматривается как государственный информационный ресурс, должен представляться только в орган государственной статистики по месту государственной регистрации экономического субъекта. Заинтересованные лица при необходимости получают доступ к указанному государственному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах соблюдения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Согласно белорусскому проекту закона (ст. 15) годовая бухгалтерская отчетность должна представляться:

«учредителям (участникам) организации или собственникам ее имущества в соответствии с ее учредительными документами;

республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, государственным органам (иным государственным организациям), если отчитывающиеся организации в соответствии с законодательством Республики Беларусь находятся в их подчинении (входят в их состав), или являются организациями государственной формы собственности, или имеют в уставном фонде долю государственной собственности;

органам государственной статистики в порядке, установленном Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь;

иным организациям в случаях, установленных законодательством Республики Беларусь».

Очевидно, что белорусский «перечень рассылки» бухгалтерской отчетности, которую должен выполнить хозяйствующий субъект, существенно шире. Хорошо это или плохо? Безусловно, плохо. Российский вариант, с нашей точки зрения, более прогрессивный.

Особо подчеркнем, что едва ли не самое большое место в российском проекте закона уделено вопросам разработки национальных стандартов бухгалтерского учета. Так, в ст. 25 определяется роль и место Совета по стандартам бухгалтерского учета, в ст. 26 – порядок подготовки и утверждения программы разработки национальных стандартов, в ст. 27 – детальная процедура разработки и утверждения самих стандартов. При этом отметим, что разработка проектов национальных стандартов, их разъяснение, обобщение практики применения и разработка предложений по их совершенствованию отнесена к ведению субъектов негосударственного регулирования. В свою очередь, к полномочиям органов государственного регулирования бухгалтерского учета отнесены, в частности, выработка государственной политики в сфере учета; утверждение национальных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета; утверждение программы разработки национальных стандартов.

Как видим, в РФ система регулирования бухгалтерского учета, предусмотренная проектом закона, основывается на сочетании деятельности государственной власти и негосударственных организаций, включая саморегулируемые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, предпринимателей, пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такой порядок, по мнению разработчиков проекта закона, обеспечивает единство и непротиворечивость системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, учитывает интересы широкого круга заинтересованных пользователей, способствует развитию саморегулирования и укреплению бухгалтерской и аудиторской профессии.

Понятно, что и проект российского закона не идеален, и ему присущи, с нашей точки зрения, определенные недостатки. Так, например, в соответствии с п. 8 ст. 13 проекта «Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта, либо индивидуальным предпринимателем, либо лицом, занимающимся частной практикой». Как видим, в проекте документа отсутствует необходимость подписания отчетности главным бухгалтером, что, с нашей точки зрения, необоснованно умень-

шает ответственность главного бухгалтера. Отметим, что на данный недостаток указывают и российские ученые, в частности, профессор Кондраков Н.П. в своем выступлении 28 июня текущего года на Татуровских чтениях, проводимых ежегодно МГУ им. М.В. Ломоносова.

Что касается проекта белорусского закона, то и у нас, к сожалению, норма, которая ранее устанавливала необходимость подписи бухгалтерской отчетности и руководителем, и главным бухгалтером организации (ст. 14 действующего закона) просто-напросто «выпала» из проекта документа.

Как видим, отличия в рассматриваемых проектах законов достаточно существенны. Россияне, на наш взгляд, сумели продвинуться значительно дальше. Во всяком случае, их проект документа смотрится сегодня более системным и выверенным. Но самое главное – в нем однозначно определено, что основой системы бухгалтерского учета в России являются не МСФО, а национальные стандарты бухгалтерского учета. Так, может быть, и нам, чей учет в своей основе построен на плане счетов бухгалтерского учета Российской Федерации, стоит присмотреться к тому, что делается в учете у нашего соседа, взяв себе на вооружение все то, что может быть признано прогрессивным и эффективным?

Постатейная структура белорусского и российского проектов законов по бухгалтерскому учету и отчетности, а также действующего закона Российской Федерации представлена в таблице.

Итак, сделаем некоторые выводы и предложения по проекту подготовленного белорусского закона:

1. Большинство предлагаемых изменений носит косметический характер, не меняющих ныне действующий закон применительно к реалиям нового времени.

2. Во многих случаях в проекте присутствует излишняя детализация вопросов (понятийный аппарат; обязанности главного бухгалтера; оценка активов и обязательств, в т.ч. выраженных в валюте и т.п.). Такие вопросы уже определены или могут быть определены в иных нормативных правовых актах.

3. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности сведено в проекте документа исключительно к государственному регулированию.

Саморегулируемые организации бухгалтеров, аудиторов, их ассоциации и союзы не рассматриваются в качестве субъектов негосударственного регулирования, в то время как их роль в процессе развития бухгалтерского учета должна возрастать.

4. Применяемое в проекте закона понятие «хозяйственная операция» не охватывает весь спектр событий, при которых оказывается влияние на финансовое состояние организации, на финансовый результат ее деятельности, в связи с чем в системе бухгалтерского учета представляется более правильным использовать такое понятие, как «факт хозяйственной жизни».

5. В перечень основных понятий следовало бы, по нашему мнению, включить и такие понятия, как «отчетный период» и «отчетная дата», правильному пониманию и применению которых в российском проекте закона, например, посвящена целая статья.

6. Из проекта закона необоснованно, с нашей точки зрения, удалена действующая в настоящее время норма, в соответствии с которой «руководитель организации должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений».

Роль главного бухгалтера в современных условиях должна, по нашему мнению, не ослабляться, а наоборот – повышаться.

7. В статье 7 проекта закона, в которой рассматриваются вопросы организации бухгалтерского учета, было бы целесообразным сделать запись, предоставляющую субъектам хозяйствования право самостоятельной разработки соответствующего способа ведения бухгалтерского учета при отсутствии способов учета, установленных действующим законодательством.

8. Необоснованно в разных разделах проекта закона отдельно рассмотрены требования к «просто главным бухгалтерам» и к бухгалтерам общественно значимых организаций. Более того, по нашему мнению, такое разделение не требуется. Субъекты хозяйствования должны сами определять требования к уровню квалификации бухгалтера, нанимаемого на работу, в т.ч. в организацию, отнесенную к категории общественно значимых.

Сертификация главных бухгалтеров, с нашей точки зрения, должна быть делом добровольным, а не отлаженным механизмом системного изъятия денег в пользу коммерческих организаций, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров.

9. Повышение квалификации профессиональных бухгалтеров, если уж это будет закреплено законодательством, должно проводиться раз в 2–3 года, а не ежегодно, как это определено проектом документа.

10. По нашему мнению, предусмотренная проектом закона статья 16 «Составление и представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» является лишней. Ее следует исключить. В национальном законе речь должна идти не об МСФО, а о национальных стандартах, которые разрабатываются с использованием – там, где это разумно – прогрессивных элементов международных стандартов.

Структура проектов законов Беларуси и РФ, а также действующего закона РФ по бухгалтерскому учету и отчетности

Номер и наименование статьи		
Проект закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»	Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете»	
	действующая редакция	проект
1	2	3
Глава 1. Общие положения	Глава 1. Общие положения	Глава 1. Общие положения
1. Сфера действия настоящего закона	1. Бухгалтерский учет, его объекты и основные задачи	1. Цели и предмет настоящего Федерального закона 2. Сфера действия настоящего Федерального закона
2. Основные понятия, применяемые в настоящем законе и их определения	2. Понятия, используемые в настоящем Федеральном законе	3. Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе
Глава 2. Основные задачи и принципы бухгалтерского учета и отчетности	3. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете	4. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете
3. Основные задачи бухгалтерского учета и отчетности	4. Сфера действия настоящего Федерального закона	
4. Принципы бухгалтерского учета и качественные характеристики отчетности	5. Регулирование бухгалтерского учета	
Глава 3. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности	6. Организация бухгалтерского учета в организациях	
5. Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности 6. Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности	7. Главный бухгалтер	
Глава 4. Организация и ведение бухгалтерского учета	Глава 2. Основные требования к ведению бухгалтерского учета. Бухгалтерская документация и регистрация	Глава 2. Общие требования к бухгалтерскому учету
7. Организация бухгалтерского учета. Учетная политика организации 8. Главный бухгалтер, его права и обязанности	8. Основные требования к ведению бухгалтерского учета	5. Объекты бухгалтерского учета 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета 7. Организация ведения бухгалтерского учета 8. Учетная политика
9. Первичные учетные документы	9. Первичные учетные документы	9. Первичные учетные документы
10. Регистры бухгалтерского учета	10. Регистры бухгалтерского учета	10. Регистры бухгалтерского учета
11. Оценка активов и обязательств 12. Пересчет стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте 13. Инвентаризация активов и обязательств	11. Оценка имущества и обязательств 12. Инвентаризация имущества и обязательств	11. Инвентаризация активов и обязательств 12. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета

Окончание табл.

1	2	3
Глава 5. Бухгалтерская отчетность	Глава 3. Бухгалтерская отчетность	13. Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности
14. Состав бухгалтерской отчетности	13. Состав бухгалтерской отчетности	14. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности
	14. Отчетный год	15. Отчетный период, отчетная дата
15. Представление бухгалтерской отчетности	15. Адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности	16. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица
Глава 6. Международные стандарты финансовой отчетности	16. Публичность бухгалтерской отчетности	17. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица
16. Составление и представление финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности	17. Хранение документов бухгалтерского учета	18. Обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности
17. Требования к главным бухгалтерам общественно значимых организаций		19. Внутренний контроль
		Глава 3. Регулирование бухгалтерского учета
		20. Принципы регулирования бухгалтерского учета
		21. Документы в области бухгалтерского учета
		22. Субъекты регулирования бухгалтерского учета
		23. Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета
		24. Функции субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета
		25. Совет по стандартам бухгалтерского учета
		26. Программа разработки национальных стандартов
		27. Разработка и утверждение национальных стандартов
		28. Разработка национальных стандартов органами государственного регулирования бухгалтерского учета
Глава 7. Заключительные положения	Глава 4. Заключительные положения	Глава 4. Заключительные положения
18. Хранение документов бухгалтерского учета и отчетности	18. Ответственность за нарушения законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете	29. Хранение документов бухгалтерского учета
19. Ответственность за нарушение законодательства Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности	19. О введении в действие настоящего Федерального закона	30. Особенности применения настоящего Федерального закона
		31. О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации
		32. Вступление в силу настоящего Федерального закона

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/.
2. Международные стандарты финансовой отчетности – 2007. – М.: Аскери-Асса, 2007. – 1078 с.
3. Декрет Президента Республики Беларусь № 1 от 28.01.2010 г. «О внесении изменений и дополнений в Декрет Президента Республики Беларусь от 30 июня 2000 г. № 15».
4. Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 662 от 18.03.2009 г. «О вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2009 году».
5. Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 327 от 03.05.2010 г. «О некоторых вопросах начисления амортизации».
6. Декрет Президента Республики Беларусь № 15 от 30.07.2000 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» (в ред. от 28.01.2010 г.).
7. Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь № 199 от 27.12.2007 г. (в ред. от 26.02.2010 г.).
8. Панков Д.А., Рыбак Т.А. Трудности перехода: законы, кадры, расходы // Нов. экон. газ. – 2009. – № 53.
9. <http://news.tut.by/economics/175199.html>.
10. Стариков Н. Кризис: Как это делается. – СПб.: Питер, 2010. – С. 171–172.
11. <http://www.finotchet.ru/news.php?razd=anonce&id=275>.
12. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1: принят Гос. Думой РФ 21.10.1994 г. (с изм., внесенными Федеральным законом от 24.07.2008 г. № 161-ФЗ).