



Михаил СНИТКО,
профессор БГЭУ

Методологические проблемы бухгалтерского учета в Беларуси



В конце сентября в Минске прошла научно-практическая конференция на тему «Учет, анализ и аудит: методология и организация перехода на принятую в международной практике систему учета и статистики».

Конференцию по-праву можно назвать международной, так как кроме ведущих белорусских ученых-экономистов в ней приняли участие специалисты из Москвы, Санкт-Петербурга, Ростова-на-Дону.

После пленарного заседания, на котором с докладами выступили В.Н.Ничипорович, Б.Л.Лебешкин, Г.В.Тарасевич, В.Ф.Палий, М.А.Снитко, И.А.Макоед, В.Ф.Некрашевич, В.И.Стражев было заслушано более 30 выступлений участников конференции, прошли семинары.

Предлагаем читателям отдельные выступления участников конференции.

Систему бухгалтерского учета образно можно сравнить с зеркалом. То, что отражается в этом «зеркале» — это предмет бухгалтерского учета, как отражается — это метод учета, т.е. те приемы, способы в работе бухгалтера, которые он использует для отражения предмета. И если это зеркало кривое, то отражаемая в нем экономика предприятия будет искажена. Но еще хуже, когда и зеркало кривое и рожа крива. Именно в таком состоянии мы и находимся, когда пытаемся дать стоимостное отражение средств предприятий в условиях гиперинфляционной экономики. В этом и кроются основные методологические проблемы бухгалтерского учета, поскольку надо говорить об исправлении и «зеркала», и отражаемого предмета.

Методология — это учение о методе. В системе бухгалтерского учета с доисторических времен известны фундаментальные, неизменные элементы метода: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, система счетов и двойная запись, баланс и отчетность. Эти приемы используются во всех странах мира, в любой экономике. Они однозначно понимаются работниками учета и экономистами любой страны и может быть поэтому бухгалтерский учет называют международным языком бизнеса. Но

применяемые приемы, способы учета зависят также от того, что отражает система бухгалтерского учета, т.е. какова экономика предприятий и страны, сложившаяся система экономических отношений, каков экономический строй в обществе. Именно экономика имеет обратное влияние на систему учета, приспособливает, изменяет его приемы, отбирает из его арсенала и совершенствует одни и не использует другие. При кардинальных изменениях в экономике возникает потребность в адекватных изменениях в системе бухгалтерского учета. Безусловно, аналог таких изменений всегда можно найти в практике других стран, в международном опыте, который нам сегодня доступен не только в виде зарубежной экономической литературы, но и в виде законодательных актов, стандартов и др.

Наша экономика в настоящее время претерпевает значительные изменения. От практически единой государственной формы собственности и административной формы управления мы переходим к многообразным формам собственности и рыночной форме управления, от жесткого централизма к демократическим многообразным формам. Практически все хозяйствующие субъекты получили возможность выхода на международный рынок, что также требует существенных изменений и адаптации нашей экономики к сложившейся международной практике.

Эти изменения происходят пока сложно, болезненно, с большими отклонениями желаемого от действительного. Тем не менее, система бухгалтерского учета должна быть подготовлена к этим изменениям, должна быть готова отражать уже имеющиеся и ожидаемые новшества в нашей экономике. Эту потребность в изменении мы уже ощущаем повседневно по той массе вопросов, которые поступают от бухгалтеров-практиков, от аудиторов во время проведения семинаров и конференций.

Все ли в нашей системе учета плохо и подлежит изменению при переходе на рыночную экономику? Безусловно, нет. За десятилетия существования централизованно управляемой экономики наша сис-

тема учета приобрела также высочайшую степень централизма, единообразия, стандартизации в методике в масштабах огромной страны. И это касается всех основных элементов метода — оценки средств, калькуляции, Плана счетов, первичной документации, регистров и многого другого. Это единообразие позволяет быстрее достигать взаимопонимания в экономических отношениях, получать значительную экономию в организации учета, в подготовке кадров, в обобщении данных отчетности и т.д. Эти достижения тем более необходимо сохранить и всемерно развивать в условиях только что заключенного Экономического союза между странами СНГ. Таким достоинством не обладают системы бухгалтерского учета многих развитых стран рыночной экономики, включая страны ЕЭС, которым еще предстоит решать вопросы сближения национальных систем экономики и учета. И опыт нашей централизации для них может представлять определенный интерес.

Основным недостатком нашей старой системы учета является ее узость, нацеленность на единую государственную собственность, отсутствие альтернативных, «демократических» способов, приемов по учету тех специфических отношений, которые несут с собой различные государственные формы собственности в условиях свободной рыночной экономики. Те предписания, которые раньше выдавались государственными органами по учету государственной собственности, чаще всего носил и характер распоряжений собственника, владельца этой собственности и были обязательными для исполнителей. В настоящее время для новых форм собственности эти предписания и инструкции, как правило, могут носить рекомендательный характер, а решение многих вопросов может иметь другие, альтернативные пути, которые раньше системой не предусматривались. Такие возможности уже заложены в новый план счетов и должны быть детализированы в других нормативных документах по учету.

Возможность применения того или иного способа в учете уже полу-

чила и свое обобщенное официальное название — учетная политика предприятия. В общих чертах это означает, что предприятие должно в своей системе учета применять в течение отчетного периода только какие-то определенные приемы и способы учета из большого числа общепризнанных приемов. Например, предприятие решает создавать или не создавать ремонтный фонд, оценивать и учитывать производственные запасы по средней цене или по твердым ценам с выявлением отклонений, использовать для этого один счет или несколько, применять вариант реализации по отгрузке или по оплате и т.д. Но мы еще не можем сегодня сказать в какой форме и когда предприятие должно объявлять или излагать эту учетную политику: приказом по предприятию, внутренними положениями, инструкциями или в каких-то других формах. Нет регламентации и того, как переходить в учете с одной методики на другую, как списывать суммовые разницы от этого изменения, каковы возможности, предел изменений в учетной политике. Такие «демократичные» подходы к методикам учета нам непривычны, но они вызываются реальным состоянием, формами действительных экономических отношений. Такие подходы мы заимствуем в других странах из их национальных, а также международных стандартов по учету. И это вполне нормальное явление.

Но здесь возникает вопрос — до какой степени предприятия, хозяйствующие субъекты свободны в выборе приемов, способов учета? Эти приемы, способы уже должны быть заранее известны и изложены в нормативных документах, а хозяйствующий субъект только выбирает один из них, или он волен «изобретать» и применять любые, даже никому ранее неизвестные способы? На сегодняшний день ответ, по-видимому, может быть только один — выбирать только из известных разрешенных способов с обоснованием того, что выбранный (из нескольких) способ в наибольшей мере позволяет отразить реальный экономический процесс на предприятии. Такое ограничение свободы выбора приемов в учете вызвано тем, что сам бухгалтерский учет

представляет собой строго определенную, детерминированную, логически взаимосвязанную систему, «экономическую математику», подчиняющуюся строгим внутренним правилам. Изменять, отклоняться от этих правил нельзя. Можно только в заранее оговоренных случаях заменить одно известное правило на другое, с определением последствий от этой замены.

Таким образом, развитие методологии бухгалтерского учета в Республике Беларусь в ближайшем году, на наш взгляд, должно осуществляться по пути постепенного перехода от жесткого регламентирования системы сверху (централизма), к большей свободе в выборе приемов, методик самим хозяйствующим субъектом. В соответствии с таким подходом должна строиться законодательная система регламентации бухгалтерского учета. Обязательные основы организации и методики должны быть заложены в законе о бухгалтерском учете.

Значительную роль в совершенствовании методологии и организации бухгалтерского учета в республике должна играть недавно созданная Ассоциация бухгалтеров. С одной стороны, она может выступать инициатором и разрабатывать или оказывать помощь в совершенствовании нормативных документов по учету. С другой стороны, Ассоциация является единственным юридическим законным оппонентом, противодействующим возможным ошибочным решениям официальных государственных органов в области бухгалтерского учета и аудита. Поэтому в законе о бухгалтерском учете эта функция Ассоциации по отношению к Министерству финансов и другим государственным органам должна быть специально оговорена.

Отдельно следует сказать о содержании и формах нормативных актов в области бухгалтерского учета, их соподчиненности, обязательности для исполнителей. Сегодня закона о бухгалтерском учете пока нет, но он, по-видимому, в течение ближайшего года будет принят. Единственно, что сам закон должен базироваться на предшествующих отечественных нормативных актах

и опыте, а также опыте других стран в виде национальных и международных стандартов. В нем должно получить отражение и будущее нашей экономики. Этот закон будет в равной мере обязательным для всех хозяйствующих субъектов.

Но исходя из опыта отечественного законодательства закон охватывает, как правило, только главные моменты правовых взаимоотношений. Конкретные, а тем более альтернативные решения полностью в нем не получают отражения. Поэтому в дополнение к закону в отечественной юридической практике разрабатываются подзаконные нормативные акты. В нашей республике это, например, постановления Совета Министров, положения и инструкции, план счетов, методические указания, разъяснения (письма), рекомендации и др. В международной практике — это национальные и международные стандарты.

Сегодня большинство подзаконных актов в области методологии давно устарели. Их предстоит обновлять или разрабатывать заново. Поэтому в законе о бухгалтерском учете целесообразно было бы установить их содержание и форму (вид), иерархию, обязательность для исполнителей, а также органы, ответственные за их разработку и ведение. Например, такая схема иерархии: международные стандарты и стандарты стран СНГ, национальный закон и стандарты, отраслевые стандарты, местные стандарты, методические разъяснения, рекомендации, письма по отдельным стандартам. Должна устанавливаться также жесткая процедура изменения закона и стандарта, информирование заинтересованных субъектов об этих изменениях, ответственность за нару-

шения и т.п. В части обязательности: например, закон и общенациональные стандарты — обязательны для всех хозяйствующих субъектов; отраслевые и местные стандарты, а также различные комментарии к ним — носят рекомендательный характер. Или закон и стандарты обязательны, прочие разъяснения и указания являются рекомендательными актами.

Такой подход к форме и организации нормативных документов в области методологии бухгалтерского учета позволил бы, по нашему мнению, избежать того «нормотворческого произвола», который существует в республике сегодня. Но это лишь только схема возможной организации, разработки и ведения нормативных документов. Гораздо сложнее решить вопросы содержания этих документов, т.е. совершенствования существующих приемов способов учета и их применения в различных условиях, к различным видам деятельности, формам собственности, видам средств, источникам, расчетам.

От редакции.

Выступление профессора Михаила Снитко на конференции было более продолжительным и вызвало большой интерес у многих специалистов бухгалтерского учета. Идя навстречу многочисленным пожеланиям наших читателей, редакция в дальнейшем предоставит профессору Снитко место на страницах журнала. Так в первых номерах 1994 года будут опубликованы его материалы о проблемах методологии бухгалтерского учета по отдельным элементам: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, система счетов и двойная запись, баланс и отчетность и другие.

