

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПЛАНА СЧЕТОВ СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Современная система бухгалтерского учета организаций и соответствующая ей финансовая отчетность формируются на основании важнейшего нормативного документа – Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (Постановление Министерства финансов от 30 мая 2003 г. № 89 с изменениями и дополнениями от 11.12.2008 № 187). Международные стандарты финансовой отчетности (IAS 1) не регламентируют, каким должен быть план счетов. Однако устанавливают ряд требований, таких как последовательность, существенность и группировка информации, недопущение взаимозачета статей отчетности и построение отчетности на основании элементов финансовой отчетности (активы; обязательства; капитал; доходы и расходы, включая прибыли и убытки; прочие изменения капитала; денежные потоки) (Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В.Ф. Палий. – М., 2009. – С. 47-49).

Анализ структуры действующего плана счетов показывает, что в настоящее время он содержит противоречия международным стандартам – и это, прежде всего, не соблюдение принципов группировки счетов по разделам и наличие запутанной структуры плана счетов. Так, материально-производственные запасы сгруппированы в разделах II и IV. Информацию о счетах дебиторской задолженности содержит раздел VI «Расчеты», в котором приведены и счета обязательств. Расходы будущих периодов содержатся в разделе VIII «Финансовые результаты». Расходы на реализацию (счет 44) включены в раздел IV «Готовая продукция и товары». Счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» входит в состав раздела «Производственные запасы». В раздел V «Денежные средства» отнесен счет 58 «Финансовые вложения», в то же время согласно МСФО к денежным средствам относятся только так называемые денежные эквиваленты или ценные бумаги с быстрым сроком погашения, как правило, до трех месяцев.

Согласно п. 22 Инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2006 г. № 164 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 5 января 2007 г. № 8/15639), информация о резервах под обесценение вложений организации в ценные бумаги обобщается и отражается в бухгалтерском учете на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги». В инструкции по бухгалтерскому учету ценных бумаг и инструкции по применению плана счетов указано: «При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операци-

онные доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы». Данное положение означает, что в случае повышения курса ценных бумаг на момент составления отчетности образуется прибыль, которая должна найти свое отражение в отчетности. Однако данное обстоятельство является несоблюдением такого важного международного принципа как консерватизм, одним из конкретных проявлений которого является асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете после совершения операций, а убыток – с момента возникновения предположения о его возможности. Если на дату составления отчетности рыночная цена ниже себестоимости и получается убыток от операций с ценными бумагами в данном отчетном периоде, то данный убыток должен найти свое отражение в отчетности (нереализованный убыток). Если на дату составления отчетности курс повышается и образуется прибыль, то она не отражается в отчетности, поскольку прибыль отражается в отчетности только при наличии реального факта поступления денежных средств. Реализуемая практика учета финансовых вложений в Республике Беларусь приводит к завышению налогооблагаемой базы, соответственно к оттоку денежных средств для уплаты налога на прибыль, что, в конечном счете, сказывается на ликвидности баланса организаций и увеличению потребности в оборотных активах.

Одним из традиционных подходов к классификации бухгалтерских счетов в зарубежной практике учета является разделение счетов на группу постоянных, транзитных и временных (реальных, номинальных и смешанных). Данный подход реализован в ГААР. Постоянные счета не закрываются и переходят от одного отчетного периода к другому. Их данные отражаются в балансовом отчете. Временный счет отражает изменения в постоянных счетах в ходе коммерческих операций компании. По окончании отчетного периода временный счет прибылей и убытков закрывается посредством переноса остатка на постоянные счета. На транзитных счетах доходов и расходов в течение отчетного периода отражаются обороты по накоплению доходов и расходов компании. По этим счетам не должно быть остатков на конец отчетного периода. В разделе III «Затраты на производство» в отечественном плане счетов сгруппированы счета, на которых обобщается информация «о расходах по основным видам деятельности организации (кроме расходов на реализацию)». Таким образом, счета данного раздела могут иметь остатки (незавершенное производство), отражаемые в балансе в разделе II «Оборотные активы», что не соответствует назначению счетов согласно общепринятой их классификации в зарубежной практике, рассмотренной выше. Данное несоответствие может быть устранено в перспективе путем введения отдельного счета «Незавершенное производство», на котором и будут аккумулироваться остатки по счетам расходов, формирующих себестоимость продукции.

Следует отметить, что формирование плана счетов на основании синтетических счетов согласно действующей редакции Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгал-

терского учета (Постановление Министерства финансов от 30 мая 2003 г. № 89 с изменениями и дополнениями от 11.12.2008 г. № 187) не позволяет раскрывать всю существенную информацию в отчетности, приводит к несоблюдению принципа раздельного отражения краткосрочных и долгосрочных активов в отчетности, к объединению в одном синтетическом счете разных по своей экономической природе элементов, что позволяет сделать вывод о том, что на сегодняшний день план счетов бухгалтерского учета, закрепленный законодательно в Республике Беларусь, не в полной мере удовлетворяет международным требованиям и нуждается в его дальнейшем совершенствовании.

А.А. Проволович
Филиал БГЭУ (Бобруйск)

ИЗМЕНЕНИЯ В СОСТАВЕ РАСХОДОВ И ЗАТРАТ (с 01.01. 2010 г.)

С 1 января 2010 г. введена в действие Особенная часть Налогового кодекса (далее – ОЧНК). ОЧНК определяет порядок исчисления и уплаты налогов и сборов на территории Республики Беларусь. Структуру ОЧНК составляют главы, соответствующие определенному налогу. Глава 14 ОЧНК называется «Налог на прибыль». Внереализационным расходам, затратам по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемым при налогообложении и затратам, не учитываемым при налогообложении, посвящены соответственно статьи 129, 130 и 131 этой главы.

Изучив указанные статьи и сравнив их положения с предшествующими 2010 году нормативно-правовыми актами (в частности с Законом Республики Беларусь от 22.12.1991 №1330-ХП «О налогах на доходы и прибыль»), можно обнаружить некоторые изменения, произошедшие в связи со вступлением в силу ОЧНК. Что бы ответить, насколько совершенны и однозначны эти изменения, нужно их всесторонне проанализировать и практически проработать хотя бы в течение года.

Наиболее важные изменения в составе расходов и затрат приведены в таблице.

Изменения в составе расходов и затрат

до 2010 г.	с 2010 г.
1	2
Изменения в составе внереализационных расходов:	
1. Расходы на проведение собраний акционеров, в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимых для проведения собраний документов, иные расходы, непосредственно связанные с проведением таких собраний, в пределах норм, установленных законодательством	Расходы не ограничиваются