

А.П. Михалкевич,

кандидат экономических наук, профессор

СУЩНОСТЬ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕЕ РАЗВИТИЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Внедрение рыночных экономических отношений в экономику нашей страны предъявляет новые требования к учетно-аналитической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета и отчетности, вызывая необходимость изменения и совершенствования методологии и методик, сформировавшихся на протяжении многих лет, которые должны соответствовать потребностям управления и развития экономики.

Бухгалтерский учет развивается и совершенствуется в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Уровень развития системы учета и отчетности любого государства определяется тем, насколько она адекватна развитию экономики и отвечает требованиям управления деятельностью субъектов хозяйствования.

Бухгалтерский учет связан со всеми видами деятельности организации, отражает в соответствующих первичных документах содержание происшедших за отчетный период хозяйственных операций, связанных с производственной и финансовой деятельностью организации. Таким образом, в системе бухгалтерского учета отражается деятельность организации по выполнению тактических и стратегических задач.

Для осуществления производственной и финансовой деятельности организации необходим значительный объем информации. С ее помощью менеджеры осуществляют свои управленческие функции. Учетная информация, специально подготовленная в помощь менеджерам, называется учетно-управленческой.

Итак, бухгалтерский учет является связующим звеном между производственно-финансовой деятельностью организации и людьми, принимающими управленческие решения.

Учет, во-первых, измеряет хозяйственную деятельность организации путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования, во-вторых, обрабатывает эти данные и перерабатывает их таким образом, чтобы они стали полезной информацией, в-третьих, передает посредством форм отчетности информацию тем, кто ее использует для управления.

Для получения достоверной и качественной информации о результатах деятельности организации необходимо использовать соответствующие методы, методики, способы и приемы, с помощью которых в системе бухгалтерского учета отражается деятельность субъекта хозяйствования и формируется результатная информация.

Методика — это совокупность методов и приемов, опробованных и изученных для выполнения определенной работы.

Метод бухгалтерского учета — способ познания и отражения в системе бухгалтерского учета его предмета. Он обеспечивает получение достоверных показателей о предмете бухгалтерского учета, под которым понимается наличие и движение в процессе осуществления производственной деятельности активов и пассивов организации. Следовательно, под *методом бухгалтерского учета* понимается совокупность способов и приемов, используемых для организации бухгалтерского учета деятельности организации. В практике организаций используются следующие элементы (слагаемые) метода бухгалтерского учета: бухгалтерский баланс, бухгалтерские счета, двойная запись, денежная оценка объектов бухгалтерского учета, калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), документация и инвентаризация, обобщение учетных данных (составление отчетности).

Для обеспечения реальными данными всех потребителей учетной информации о составе, размещении и использовании активов и пассивов, а также получения сводных данных по организациям одной отрасли и в целом по стране важное значение имеет соблюдение единых методологических принципов организации бухгалтерского учета. Итак, появляется новое учетное понятие «принцип».

Понятие «принцип» используется для обозначения «общего закона или правила, принятого или объявленного как руководство к действию, согласованная позиция или основа поведения или практики» [13]. Бухгалтерские принципы — это совокупность соответствующих приемов (методов), составляющих базу организации бухгалтерского учета в целом по организации и отдельным учетным разделам. В основе организации бухгалтерского учета лежит ряд так называемых общепринятых учетных принципов. Эти принципы разрабатывает и утверждает Международный комитет стандартов финансовой отчетности, который доводит их до сведения своих членов. В США общепринятые принципы бухгалтерского учета утверждаются Советом по стандартам финансового учета.

Учетные принципы разрабатываются в каждой стране исходя из требований международных принципов и особенностей национального законодательства.

Итак, *системой бухгалтерского учета* является совокупность методов и приемов, разрабатываемых с учетом действующих методик и принципов организации бухгалтерского учета, с помощью которых обобщаются процессы снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг), решаются четко определенные цели и задачи, а также обеспечивается управление деятельностью организации с целью решения ее тактических и стратегических задач.

Система учета и отчетности должна всячески способствовать развитию и совершенствованию экономических отношений. Действующие методы, способы и приемы организации бухгалтерского учета изменяются в соответствии с потребностями управления деятельностью субъектов хозяйствования и потребностями учетной информации.

Каждой стране присуща своя национальная учетная система. В процессе исторического развития обществ появлялись и постоянно совершенствовались национальные системы учета и отчетности. К середине XX в. в мире сформировалось и использовалось более 100 национальных учетных систем. Учеными-экономистами разных стран, региональными и международными профессиональными организациями исследовались содержание и особенности национальных учетных систем, производились их группировки и анализ с целью более глубокого изучения и развития.

Учетные системы разных стран характеризуются рядом отличительных принципов, приемов и методов организации бухгалтерского учета: методами оценки необоротных активов и производственных запасов, начисления амортизации имущества, учета государственной помощи и субсидий, отражения в учете курсовых разниц по операциям с иностранной валютой и т.д.

Кроме того, национальные учетные системы отличаются формами и содержанием финансовой отчетности, методами определения финансовых результатов. Однако различия между учетными системами всех стран не столь существенны.

Развитие национальных систем бухгалтерского учета приводит к созданию межнациональных учетных систем, которые используют одинаковые принципы организации учета одной страны или нескольких национальных систем.

Бухгалтерский учет, как и политика, не знает национальных границ. Учетные технологии экспортируются и импортируются, доказывая тем самым, что применяемые в разных странах системы учета имеют много общего.

Для удовлетворения информационных потребностей пользователей учетными данными необходимо, чтобы организация бухгалтерского учета и порядок составления финансовой отчетности были понятными. Одним из способов достижения этой цели является унификация бухгалтерского учета.

Проблема унификации бухгалтерского учета обусловлена целым рядом объективных причин:

- обеспечение необходимой информацией инвесторов;
- экономическая интеграция, развитие международного рынка капитала;
- расширение экспорта и импорта бухгалтерских знаний и др.

В решении проблемы унификации бухгалтерского учета решающее значение имеет гармонизация и стандартизация учетных технологий и форм финансовой отчетности.

Гармонизация различных учетных систем лучше всего реализована в Европейском сообществе. Особенности гармонизации систем бухгалтерского учета стран Европейского сообщества заключаются в том, что в каждой из них могут существовать свои модели организации учета и системы стандартов, их регулирующие. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам других стран. Работа по гармонизации учетных систем стран Европейского сообщества ведется с 1961 г. — со времени формирования исследовательской группы по проблемам бухгалтерского учета. Ре-

зультатом ее деятельности была подготовка и опубликование Директив, которые включены большинством стран — членов Европейского сообщества в свое национальное законодательство по вопросам бухгалтерского учета и отчетности.

Идею стандартизации учетных систем реализует Совет по международным стандартам финансовой отчетности путем разработки и публикации международных стандартов финансовой отчетности. Разработанные стандарты рекомендуется использовать всеми странами, в любой ситуации.

Гармонизация и стандартизация учетных систем приводит к сравнимости финансовой информации, позволяет избавиться от серьезных препятствий на пути международных инвестиций.

Однако имеются и другие мнения. Инвесторы многих финансовых организаций и коммерческих компаний считают благоприятным фактором различия в системах бухгалтерского учета, оказывающие позитивное влияние на результаты своей деятельности. В этом случае при обслуживании международных инвестиций им удастся получать более высокие доходы.

В последние десятилетия проводится большая работа государственными и общественными профессиональными организациями по унификации учетных систем. Этому способствуют многие факторы:

- обеспечение успешной работы транснациональных корпораций;
- влияние ведущих ученых теоретиков в области бухгалтерского учета и отчетности;
- происходящие процессы по глобализации и интернационализации экономик различных стран и др.

Однако имеется ряд факторов, не способствующих унификации систем бухгалтерского учета:

- общая экономическая ситуация в стране;
- налоговая политика;
- национальные особенности;
- юридическая среда;
- язык;
- общая политическая и экономическая обстановка в мире и др.

Названные факторы оказывают определяющее влияние на развитие национальных систем учета и отчетности. Между учетными системами разных стран имеется много общего, что дает возможность ученым разных стран классифицировать учетные системы.

В настоящее время учеными-экономистами выделяются две основные модели учетных систем: англо-американская и континентальная.

Англо-американская модель организации бухгалтерского учета ориентирована на потребности инвесторов и кредиторов, на профессиональное регулирование методологии бухгалтерского учета. В странах, использующих эту модель учета, развиты рынки ценных бумаг, в результате чего большинство компаний находят дополнительные финансовые ресурсы. Финансовая отчетность таких стран не ориентирована на потребности инвесторов.

Континентальной модели учета придерживаются многие страны Европы. Бухгалтерский учет в этих странах строго регламентируется и отличается консервативностью. Финансовые запросы фирм в основном удовлетворяют банки. Практика учета одной страны существенно отличается от другой. Учетная политика этих стран направлена прежде всего на удовлетворение запросов правительства.

Одновременно с происходящими процессами гармонизации и стандартизации учетных систем, развития межнациональных моделей организации бухгалтерского учета происходит развитие национальных систем учета и отчетности с учетом происходящих процессов по интернационализации экономик стран и требований управления национальной экономикой.

Изменения экономической ситуации в Республике Беларусь требуют проведения соответствующих изменений и реформирования учетной системы учета и отчетности.

Национальная система бухгалтерского учета представляет собой систему национальных стандартов (положений, инструкций), регламентирующих порядок организации бухгалтерского учета с использованием соответствующих методик, приемов и способов, обеспечивающих отражение в регистрах и на бухгалтерских счетах хозяйственной и финансовой деятельности субъектов хозяйствования.

Организация бухгалтерского учета, применяемые методики, методы и способы, с помощью которых в учетной системе отражается деятельность любой организации, зависят от особенностей организации производственного процесса, видов деятельности, количества и объемов производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Методы и способы отражения в системе бухгалтерского учета тех или иных видов деятельности в каждой отрасли экономики разные. Не могут быть одинаковыми методы, приемы и способы учета хозяйственных операций, связанных с производственной деятельностью организаций машиностроения, текстильной, химической промышленности, строительства, торговли и агропромышленного комплекса. В соответствии с отраслевыми особенностями организации производственного процесса министерствами и другими государственными организациями, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь, разрабатываются нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности и утверждаются в установленном порядке по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь.

Республиканские органы государственного управления, подчиненные Совету Министров Республики Беларусь, разрабатывают формы первичных бухгалтерских документов, используемые для отражения хозяйственных операций в системе учета, а также формы квартальной и годовой бухгалтерской отчетности, которая предоставляет необходимую информацию пользователям для принятия управленческих решений.

Отраслевыми республиканскими органами государственного управления разрабатываются соответствующие методики, приемы и способы сбора ин-

формации, ее обобщения и группировки: методы учета затрат, их распределение между объектами учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг и многие другие.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что кроме национальной системы учета и отчетности реально существуют отраслевые системы, и это вызывает потребность в специалистах по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» по отраслям экономики. С учетом этого следует отметить, что подготовку специалистов необходимо осуществлять по отраслевому принципу, в учебных планах должны быть дисциплины, формирующие уровень теоретической и практической подготовки по конкретной отрасли: «Бухгалтерский учет», «Анализ хозяйственной деятельности» без отраслевой направленности. Общие теоретические и практические вопросы организации бухгалтерского учета и экономического анализа изучаются в дисциплинах «Теория бухгалтерского учета», «Теория экономического анализа».

Для отражения в системе бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с производственной и финансовой деятельностью организации, необходимо в первую очередь составить первичные учетные документы, имеющие юридическую силу, форма которых различается в зависимости от отраслевой принадлежности организации. Затем информация из первичных бухгалтерских документов переносится в накопительные и сводные регистры, которые также различаются по отраслям экономики.

Бухгалтерский учет представляет собой сбор информации о хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования путем сплошного и непрерывного документирования и отражения информации на бухгалтерских счетах и регистрах учета.

В Республике Беларусь проводится большая работа государственными руководящими организациями по совершенствованию национальной системы бухгалтерского учета и отчетности. Утверждены в установленном порядке многие законодательные документы, положения и инструкции, определяющие порядок организации бухгалтерского учета и отчетности. Однако имеются вопросы и проблемы, которые ждут своего решения:

- отсутствие официального отношения к порядку использования международных стандартов финансовой отчетности, к бухгалтерской отчетности, составляемой по международным стандартам;
- низкое качество и недостаточное научное и практическое обоснование подготавливаемых законодательных документов, в результате чего появляются ежегодные изменения и дополнения к действующим нормативным актам. В качестве примера следует привести Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», утвержденный в октябре 1994 г., к которому вносились изменения и дополнения в мае 2004 г., декабре 2006 г. и декабре 2007 г.;
- отсутствие качественных нормативных документов по отражению в системе бухгалтерского учета курсовых разниц, связанных с экспортными и импортными операциями, затрат, включаемых в себестоимость, и затрат для

определения налогооблагаемой базы, расходов на исследования и разработки, результатов оценки имущества и его обесценения и других вопросов, возникающих в процессе осуществления производственной и финансовой деятельности субъектов хозяйствования;

- недостаточное участие профессиональных общественных организаций, ученых-экономистов и практиков в разработке документов, регулирующих организацию бухгалтерского учета и отчетности, что, безусловно, повысит качество издаваемых положений и инструкций;

- развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

Выполнение этих и других предложений будет способствовать развитию национальной системы учета и отчетности, повышению ее роли и значения в улучшении деятельности организаций разных отраслей и форм собственности.

Л и т е р а т у р а

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 26 дек. 2007 г., № 302-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 2/1399.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскерн, 1998.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / М.А. Вахрушина, Я.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М.А. Вахрушиной. — 2-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2007.
4. Генералова, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.В. Генералова. — М.: ТК «Велби». Проспект, 2008.
5. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. — М.: Дело, 2000.
6. Блейк, Дж. Европейский бухгалтерский учет / Дж. Блейк, О. Аамат. — М., 1997.
7. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. — М.: Финансы и статистика, 1996.
8. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / В.Ф. Палий. — М.: ИНФРА-М, 2002.
9. Бутынец, Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие вузов / Ф.Ф. Бутынец [и др.]. — Житомир: СП «Рута», 2002.
10. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / А.П. Михалкевич. — 2-е изд., перераб. и доп. — Минск: Мисанта: ФУАинформ, 2003.
11. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ и учет за рубежом / Д.А. Панков. — Минск: Новое знание, 2002.
12. Ткач, В.И. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. — М.: Финансы и статистика, 1992.
13. Управленческий учет: учебник / под ред. А.Д. Шеремета. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: НД ФБК ПРЕСС, 2005.