

РОССИЙСКИЙ И БЕЛОРУССКИЙ ПЛАНЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: АНАЛИЗ ПРИНЦИПАЛЬНЫХ ОТЛИЧИЙ

*С.Л. Коротаев, ген. директор аудиторской компании
“АудитКонсульт”, докторант БГЭУ*

Как известно, за основу белорусского Плана счетов бухгалтерского учета, введенного в действие с 1 января 2004 года, был принят его российский аналог. Несмотря на 90-95 процентную идентичность этих документов, для белорусского Плана характерны некоторые свои принципиальные особенности. Как правило, они обусловлены законодательными нормами, которые были приняты ранее и которые достаточно сложно пересмотреть в сроки, оговоренные для введения нового Плана. Речь, в частности, идет о Декрете Президента Республики Беларусь № 15 от 30.06.2000 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”, предусматривающем особый, по сути ограничительный, порядок списания сумм курсовых разниц на финансовые результаты, особый порядок отнесения сумм курсовых разниц по операциям, связанным с приобретением основных средств, на увеличение стоимости этих активов и т.д.

Ряд особенностей в значительной мере обусловлен стремлением специалистов Министерства финансов Республики Беларусь не допустить коренной ломки ранее сложившихся традиций в организации и ведении учета, которая бы привела к ухудшению финансовых результатов предприятий, к “вымыванию” их оборотных средств, к разрушению системы аналитического учета. Именно этими причинами, с нашей точки зрения, объясняется сохранение для целей бухгалтерского учета двух методов определения выручки от реализации (по отгрузке и по оплате); сохранение ранее действовавшего порядка списания средств труда, которые до перехода на новый План счетов относились к малоценным и быстроизнашивающимся предметам, а впоследствии были отнесены к материалам.

Некоторые особенности обусловлены попытками (с нашей точки зрения, в ряде случаев не совсем удачными) развития тех подходов, которые были определены российскими специалистами. Так, если российским Планом счетов предусмотрено два счета для учета финансовых результатов (счет 90 “Продажи” и счет 91 “Прочие доходы и расходы”), отечественный План вместо российского счета 91 предусматривает счета 91 “Операционные доходы и расходы” и 92 “Внереализационные доходы и расходы”. Такое разделение, по нашему мнению, существенно усложнило работу бухгалтеров. Вместе с тем финансовый результат от такой новации остается таким же, как и в случае, если бы для учета применялся, как и в России, только счет 91.

Некоторые особенности отечественного Плана имеют непринципиальный (технический) характер, но знание их позволяет получить определенные ориентиры при использовании в практической деятельности российских нормативных актов, разъяснений, учебников и т.п.

Основные отличия в организации и ведении учета в Российской Федерации и Республике Беларусь, обусловленные введением новых планов счетов бухгалтерского учета, а также краткий анализ их недостатков и преимуществ приведены в таблице 1.

В целом следует отметить, что введение в Республике Беларусь нового Плана счетов, основывающегося на российском аналоге, который, в свою очередь, разрабатывался с учетом международных принципов организации и ведения учета, позволило в значительной мере сократить наше отставание в методологии учета. Вместе с тем, на сегодняшний день необходимо обратить внимание на существенное отставание в методическом обеспечении подходов, продекларированных новым Планом счетов бухгалтерского учета. Так, если в Российской Федерации принято 20 положений по бухгалтерскому учету, то в нашей республике — только 6.

Перечень утвержденных положений, регламентирующих вопросы организации и ведения учета в России и Республике Беларусь, приведен в таблице 2.

Учитывая единую основу используемых планов счетов, отсутствие значительного числа принципиальных отличий, представляется целесообразным, а главное возможным уже в текущем году, приняв за основу российские положения по бухгалтерскому учету, ликвидировать имеющееся отставание в методическом обеспечении, утвердив аналогичные отечественные нормативные акты.

Таблица 1

Сопоставительная таблица основных отличий в организации и ведении учета, обусловленных введением новых Планов счетов, в Российской Федерации и Республике Беларусь¹

№ п/п	Основные отличия в организации и ведении учета		Краткий анализ отличий
	Российская Федерация	Республика Беларусь	
1	2	3	4
Принципиальные методологические отличия			
I. Учет финансовых результатов			
1	Для целей бухгалтерского учета выручка от реализации признается по мере отгрузки.	Для целей бухгалтерского учета выручка от реализации признается как по мере отгрузки, так и по мере оплаты.	Вариантность отражения выручки от реализации, предусмотренная белорусским законодательством, при сохранении подходов, предусмотренных российским Планом в отношении других операций, обусловила методологические проблемы, в частности, со списанием сумм амортизации по имуществу, переданному в оперативную аренду, в случае, когда сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации, а субъект хозяйствования использует метод определения выручки от реализации по оплате. Кроме того, сохранение метода признания выручки от реализации по оплате приводит к необоснованному увеличению в масштабах республики активов хозяйствующих субъектов, поскольку отгруженный и неоплаченный объект числится как у продавца (по фактической себестоимости), так и у покупателя (по цене получения).
2	Для учета финансовых результатов по обычным видам деятельности, операционных и внереализационных доходов и расходов используются два счета: 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».	Для учета реализации, операционных и внереализационных доходов и расходов используются три счета: 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы».	Использование в белорусском варианте 3-х счетов учета финансовых результатов существенно усложнило организацию учета (при этом, что финансовый результат в итоге не изменяется). Так, например, выбытие внеоборотных активов во всех случаях, за исключением безвозмездной передачи, отражается с использованием счета 91 «Операционные доходы и расходы», при безвозмездной передаче – с использованием счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». В качестве внереализационных доходов и расходов, например, необоснованно, с нашей точки зрения, рассматриваются суммовые разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской и кредиторской задолженности. По нашему мнению, такие разницы обусловлены именно операциями, связанными с реализацией продукции (товаров, работ, услуг). Имеются и другие неувязки, обусловленные разделением счетов.
II. Учет курсовых разниц			
3	Курсовые разницы по операциям с иностранной валютой учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».	Курсовые разницы предварительно учитываются на счетах 97 «Расходы будущих периодов» (в части курсовых разниц, образовавшихся при переоценке кредиторской задолженности) и 98 «Доходы будущих периодов» (в части курсовых разниц, образовавшихся при переоценке валюты на счете и дебиторской задолженности). Накопленные на счетах 97 и 98 курсовые разницы списываются на финансовые результаты сальдированным способом (в размере наименьшей суммы курсовых разниц на одном из названных счетов), а в отношении оставшейся несписанной суммы — в размере до 10% фактической себестоимости реализованной продукции для сумм, учитываемых на счете 97, и не менее 10% от этой же базы для сумм, учитываемых на счете 98.	Российский вариант учета курсовых разниц позволяет сформировать достоверный финансовый результат по операциям с иностранной валютой в конкретном отчетном периоде. Отечественный вариант учета курсовых разниц и особый механизм их списания на финансовые результаты не только искажает финансовые результаты отчетного периода, но и позволяет регулировать уровень этих финансовых результатов. В частности, у субъектов хозяйствования имеется возможность списывать на финансовые результаты не всю сумму курсовых разниц по кредиторской задолженности, а только часть их, установив соответствующий (более низкий, чем предельный) норматив списания таких разниц на финансовые результаты. В результате уменьшения величины списываемых разниц улучшаются показатели, характеризующие эффективность работы субъекта хозяйствования, и создается видимое благополучие их деятельности. Как правило, к использованию данного варианта учета прибегают предприятия с государственной формой собственности, руководители которых в соответствии с условиями контрактов стимулируются в зависимости от уровня рентабельности, полученной прибыли и т.п. В целом можно говорить о том, что имеющаяся возможность скрывать через существующую систему списания курсовых разниц реальное финансовое состояние субъектов хозяйствования не ориентирует на разработку и реализацию эффективных механизмов стабилизации деятельности реального сектора экономики Республики Беларусь. С нашей точки зрения, существующий механизм списания курсовых разниц с использованием промежуточных счетов учета доходов и расходов будущих периодов должен быть отменен. Такие разницы, как в Российской Федерации, должны списываться на один из счетов учета финансовых результатов в месяце их образования в полном объеме.
4	Курсовые разницы, образующиеся при формировании уставного капитала в иностранной валюте, относятся на счет 83 «Добавочный капитал».	Курсовые разницы, образующиеся при формировании уставного капитала в иностранной валюте, относятся на счет 82 «Резервный фонд».	Подходы, предусмотренные российским законодательством, являются, с нашей точки зрения, более обоснованными, поскольку курсовая разница, обусловленная изменением курса на дату фактического внесения вклада (дата, на которую отражается в учете поступившее в качестве вклада имущество) и дату подписания учредительных документов (дата, на которую отражается в учете объявленный уставный капитал), по сути, является частью стоимости поступившего имущества, т. е. характеризует при-

¹ Отличия приводятся только по содержанию и наименованиям синтетических счетов. Отличия по субсчетам не рассматриваются, т.к. вопросы, связанные с использованием субсчетов (введением новых, исключением, объединением и т.п.), регулируются самими субъектами хозяйствования.

			рост стоимости имущества. Отнесение сумм курсовых разниц на счет 82 «Резервный фонд» нецелесообразно хотя бы потому, что в соответствии с новым Планом счетов резервный фонд должен создаваться только за счет нераспределенной прибыли. Учитывая, что резервный фонд может использоваться в качестве источника для выплаты дивидендов, по факту не исключается возможность выплаты дивидендов за счет сумм курсовых разниц по вкладам в уставный фонд, что, с нашей точки зрения, неправомерно.
5	Курсовые разницы, образующиеся при переоценке валютной кредиторской задолженности за приобретенные основные средства и нематериальные активы, учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Стоимость внеоборотных активов принимается к бухгалтерскому учету в оценке по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операций в иностранной валюте и пересчету в связи с изменением курса валюты не подлежит.	Суммы курсовых разниц, образующиеся при переоценке валютной кредиторской задолженности за приобретенные основные средства и нематериальные активы, учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и по окончании отчетного квартала (или в конце отчетного года) списываются на увеличение стоимости внеоборотных активов.	Используемый в Российской Федерации порядок списания сумм курсовых разниц, образующихся при переоценке валютной кредиторской задолженности по внеоборотным активам, является, с нашей точки зрения, более правомерным – при таком подходе соблюдается принцип неизменной оценки приобретенных ценностей. Более того, в таком случае не возникает проблема обоснованности переоценки основных средств с учетом отнесенных на их стоимость сумм курсовых разниц. Что касается отечественного варианта учета, то при его использовании в случае, если по основным средствам числится валютная кредиторская задолженность, возникает постоянная необходимость уточнения их стоимости и, как результат, усложняется работа бухгалтеров. Кроме того, для формирования реальной стоимости основных средств при их очередной переоценке субъектам хозяйствования необходимо производить соответствующие корректировочные записи. По нашему мнению, стоимость основных средств, приобретенных за валюту, после ввода их в эксплуатацию изменяться не должна, кроме как в случае ежегодной переоценки, которая допускает оценку основных средств, приобретенных за валюту, в привязке к курсу Национального банка РБ на дату переоценки.
III. Учет и амортизация внеоборотных активов			
5	К основным средствам независимо от стоимости относятся объекты, срок службы которых превышает 12 месяцев.	Субъекты хозяйствования самостоятельно выбирают критерий отнесения объектов к основным средствам из числа следующих: - срок службы объектов превышает 12 месяцев; - стоимость объектов превышает 30 базовых величин ² (по коврам и ковровым изделиям – свыше 10 базовых величин) ³ .	Возможность использования белорусскими субъектами хозяйствования ранее применявшегося порядка отнесения объектов к основным средствам в зависимости от их стоимости существенно упростила процедуру перехода на новый План счетов и избавила бухгалтеров от необходимости: - введения новых карточек учета основных средств в отношении объектов, которые относились ранее к МБП; - присвоения новым объектам основных средств сроков их полезного использования и установления соответствующих норм амортизационных отчислений; - исчисления в течение длительного периода амортизации по объектам, имеющим малую стоимость; - уплаты дополнительных сумм налога на недвижимость в отношении объектов, перешедших из категории малоценных и быстроизнашивающихся предметов в категорию основных средств.
6	Положительная деловая репутация организации признается нематериальным активом и учитывается на субсчете 04-3 счета 04 «Нематериальные активы». Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.	С 01.01.2003 г. деловая репутация нематериальным активом не признается и учитывается на счете учета расходов будущих периодов. Списание деловой репутации осуществляется в порядке, установленном руководителем в учетной политике организации.	С нашей точки зрения, образование гудвила обусловлено, прежде всего, надеждами предприятия на будущие доходы, которые не только компенсируют затраты, связанные с приобретением объекта по стоимости, большей чем балансовая, но и принесут дополнительную прибыль. В силу этого гудвил следует рассматривать как актив, стоимость которого по определенной системе должна списываться на издержки производства (обращения). Но если это актив, призванный приносить доходы, то его не следует рассматривать как расходы будущих периодов, которые необходимо «привязывать» к моменту фактического получения каких-либо активов под произведенные затраты. Определить же момент получения дополнительной выгоды под гудвил, образовавшийся при покупке предприятия, практически невозможно. Именно поэтому гудвил и следует рассматривать как специфический нематериальный актив, а не как расходы будущих периодов.
7	Амортизационный фонд по внеоборотным активам не формируется и, соответственно, не рассматривается как источник развития предприятия.	Амортизационный фонд формируется за балансом в размере сумм амортизации в фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) (в расходах на реализацию товаров) (исчисляется осо-	Используемый в Республике Беларусь механизм создания и использования амортизационного фонда является, с нашей точки зрения, надуманным, а в целом — сдерживающим фактором развития субъектов хозяйствования. Амортизация, возмещаемая в цене и остающаяся у субъекта хозяйствования, — это не источник для будущего развития, а источник возмещения ранее произведенных расходов. Поэтому не имеет смысла увязывать амортизационный фонд с будущими капитальными вложениями, стимулируя субъектов хозяйствования только в тех случаях, когда на цели развития сначала в полной мере использо-

² Под базовой величиной понимается величина, устанавливаемая постановлениями Совета Министров Республики Беларусь и используемая в качестве базовой для исчисления размеров пенсий, стипендий, пособий, других обязательных социальных выплат, а также налогов, сборов, штрафов и иных платежей.

³ Данный критерий действовал и до перехода на новый План счетов бухгалтерского учета.

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
		<p>бым образом). Фонд формируется как по основным средствам (забалансовый счет 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств»), так и по нематериальным активам (забалансовый счет 013 «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов») и рассматривается как источник воспроизводства внеоборотных активов. Льготирование прибыли осуществляется только в том случае, если на цели развития предприятия до использования прибыли сначала «выбран» амортизационный фонд.</p>	<p>ван амортизационный фонд. Существующий в Республике Беларусь порядок формирования и использования амортизационного фонда в значительной мере ухудшает финансовое состояние предприятий. По сути, они «страдают» дважды. Сначала субъекты хозяйствования отвлекают средства на осуществление капитальных вложений (как правило, это заемные средства, которые предстоит возвращать, причем с уплатой соответствующих процентов), которые в форме амортизационных отчислений возмещаются им в течение многих лет. Кроме того, они не стимулируются за свои усилия по развитию предприятий, поскольку льготирование прибыли в части таких затрат осуществляется только после полного использования создаваемого амортизационного фонда. По нашему мнению, в условиях постоянного роста износа основных фондов льготироваться по налогу на прибыль должны все затраты субъекта хозяйствования, осуществляемые им с целью развития предприятия за счет полученной прибыли. В этой связи необходимо отказаться от создания амортизационного фонда и соответственно от использования для его учета забалансовых счетов 010 и 013. В конечном итоге, с нашей точки зрения, забалансовый учет амортизационного фонда возможен (при изменении методологии его формирования), но только с целью осуществления контрольных функций для принятия соответствующих управленческих решений и учета тех затрат предприятия на свое развитие, которые через амортизационные отчисления еще не возмещены.</p>
III. Учет и списание материалов			
8	<p>Списание инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной одежды и специальной оснастки, которые ранее относились к категории «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», а впоследствии были перенесены на счет 10 «Материалы», осуществляется в порядке, установленном в отношении материалов, т.е. по мере передачи их в производство (эксплуатацию). Вместе с тем, поскольку такие активы могут использоваться более длительное время, чем остальные материалы, для них установлен особый порядок документального оформления.</p>	<p>Списание инвентаря ихозпринадлежностей, отнесенных при переходе на новый План счетов к материалам, осуществляется в соответствии с учетной политикой: а) 50% — при передаче в эксплуатацию, 50% — при выбытии за непригодностью; б) 100% — при выбытии за непригодностью. По предметам стоимостью до одной базовой величины возможно их одновременное списание на затраты по производству и реализации. Списание спецодежды производится исходя из сроков службы, специнструмента и спецприспособлений — по нормативным ставкам, исчисленным исходя из сметы расходов на их изготовление и срока полезного использования до 2-х лет.</p>	<p>Применяемый в Российской Федерации порядок списания средств труда, которые ранее относились к категории «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», а впоследствии были отнесены к категории «материалы», имеет, с нашей точки зрения, более прогрессивный характер. Это обусловлено, в частности, тем, что произведенные субъектом хозяйствования расходы на приобретение таких предметов сразу же относятся на затраты (при передаче их в эксплуатацию), т.е. влияют на финансовый результат. В итоге субъекты хозяйствования не несут потерь, обусловленных инфляционными факторами. Подходы, предусмотренные белорусским Планом счетов, более понятны для бухгалтеров, но, вместе с тем, носят более консервативный характер. В большей мере ориентированы на то, чтобы при переходе на новый План счетов не произошло резкого увеличения затрат субъектов хозяйствования, что неизбежно при получении возможности осуществить одномоментное списание на затраты сумм амортизации по тем объектам, которые уже находятся в эксплуатации. Более того, в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23.03.2004 г. № 41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств» для субъектов хозяйствования предусмотрена возможность списания стоимости предметов, ранее относившихся к МБП, в размере 100 % при их выбытии за непригодностью. Ранее, как известно, такой вариант, абсолютно неэффективный в условиях инфляции, нормативными актами не предусматривался. Что касается сохраненного в Республике Беларусь порядка списания по установленным нормам спецодежды, считаем, что в перспективе от такого механизма необходимо отказываться и переходить на механизм, применяемый в Российской Федерации, т.е. списывать такие предметы по мере отпуска их в производство, с организацией учета в количественном выражении до момента ликвидации предметов в связи с непригодностью к дальнейшему использованию или выбытия по другим основаниям.</p>
IV. Учет процентов по полученным краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам			
9	<p>Проценты по полученным кредитам и займам после ввода в эксплуатацию внеоборотных активов, приобретенных за счет этих ресурсов, относятся на счет учета финансовых результатов (91 «Прочие доходы и расходы»).</p>	<p>Проценты по полученным кредитам и займам после ввода в эксплуатацию внеоборотных активов, приобретенных за счет этих ресурсов, аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и по окончании отчетного года или на дату завершения расчетов по уплате процентов относятся на увеличение стоимости этих активов.</p>	<p>С нашей точки зрения, подход, предусмотренный российским Планом счетов, является более обоснованным, поскольку отнесение сумм процентов на увеличение стоимости внеоборотных активов может привести к необоснованному завышению стоимости этих активов, в том числе и в результате ежегодной переоценки, проводимой в соответствии с постановлениями правительства. Исключение сумм процентов из стоимости активов при их переоценке (если такое решение будет принято Министерством статистики и анализа Республики Беларусь и закреплено в соответствующем нормативном акте) потребует соответствующей организации учета таких процентов, что без сомнения, усложнит работу специалистов бухгалтерских служб. По нашему мнению, стоимость внеоборотных активов после их ввода в эксплуатацию изменяться не должна, кроме случаев их переоценки, а также модернизации, реконструкции и т.п.</p>

1	2	3	4
У. Учет капитала (источников собственных средств)			
10	Раздел 7 Плана счетов именуется «Капитал». Понятие «капитал» фигурирует в наименованиях счетов 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал».	Раздел 7 Плана счетов именуется «Источники собственных средств». Понятие «капитал» изменено на понятие «фонд», которое фигурирует в наименованиях счетов 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд».	С нашей точки зрения, разница в используемой терминологии имеет принципиальное значение. Использование термина «капитал» позволяет говорить о том, какая сумма активов является собственностью субъекта хозяйствования (без привязки к конкретным активам), т.е. каким собственным капиталом обладает предприятие. Термин «источники собственных средств» в большей мере характеризует наличие источников (фондов), которые могут быть использованы на те или иные цели. Не случайно в течение длительного времени в составе источников собственных средств числился фонд потребления, который использовался на различные нужды (при этом в ряде случаев допускался перерасход этого фонда, т.е. данный источник показывался со знаком «минус», что абсолютно неприемлемо для понятия «капитал»). Не случайно и сегодня обсуждаются вопросы создания такого фонда в рамках счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». По нашему мнению, такие попытки бесперспективны и искажают суть осуществляемых мер по внедрению международных принципов учета.
11	В качестве составляющих добавочного фонда рассматриваются, в частности, эмиссионный доход и суммы прироста (снижения) стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявляемых по результатам их переоценки, проводимой в соответствии с законодательством.	В качестве составляющей добавочного фонда (кроме эмиссионного дохода и сумм переоценок активов) рассматриваются также отчисления 6% от валовых доходов на пополнение собственных оборотных средств, производимые в установленном порядке предприятиями торговли и отражаемые в учете по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 83 «Добавочный фонд».	С нашей точки зрения, применяемый в Республике Беларусь механизм пополнения собственных оборотных средств предприятий с использованием корреспонденции счетов 90 «Реализация» и 83 «Доходы будущих периодов», достаточно сомнителен. Дело в том, что согласно комментариям к счету 83 на этом счете, в частности, отражаются «прирост стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, — в корреспонденции с дебетом счетов учета активов, по которым определены прирост стоимости». Механизм расчета отчислений хотя и обусловлен в значительной степени инфляционными процессами, но, тем не менее, существенно отличается от механизма переоценки активов. Если переоценка действительно характеризует прирост стоимости имущества, то отчисления на пополнение собственных оборотных средств, которые исчисляются от валового дохода, характеризуют не прирост активов, во всяком случае, не прямой их прирост, а ту сумму, которая при реализации активов «выводится» из-под налогообложения. По нашему мнению, такие отчисления следует рассматривать как целевое финансирование и отражать их на счете 86 «Целевое финансирование».
Непринципиальные (технические) отличия			
12	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям учитывается на счете 19.	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям учитывается на счете 18.	Принципиальной разницы в организации и ведении учета не имеется.
13	Счет 44 именуется «Расходы на продажу».	Счет 44 именуется «Расходы на реализацию».	Принципиальной разницы в организации и ведении учета не имеется. Вместе с тем, с нашей точки зрения, понятия «продажа» и «реализация» несколько отличаются друг от друга. Понятие «продажа», по нашему мнению, в большей мере характеризует факт совершения хозяйственной операции, сопровождающейся переходом права собственности в отношении отчуждаемого объекта, в то время, как понятие «реализация» в большей мере понимается как операция, сопровождающаяся отражением в учете выручки от реализации.
14	Счет 90 именуется «Продажи».	Счет 90 именуется «Реализация».	
15	Для учета чрезвычайных расходов и доходов применяется счет 99 «Прибыли и убытки».	Для учета чрезвычайных расходов и доходов применяется счет 92 «Вне-реализационные доходы и расходы».	Принципиальной разницы в организации учета чрезвычайных доходов и расходов на счете учета прибылей и убытков или счете учета финансовых результатов не имеется.
16	Износ по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства, другим аналогичным объектам, а также по объектам основных средств у некоммерческих организаций отражается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».	Суммы накопленной амортизации по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим объектам, производство которых уже осуществлялось за счет собственных источников или с привлечением бюджетных средств, отражается на забалансовом счете 014 «Потеря стоимости основных средств».	Принципиальной разницы в организации учета износа (амортизации) по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства, другим аналогичным объектам, а также по объектам основных средств некоммерческих организаций, по всей видимости, не имеется. Вместе с тем следует обратить внимание на то, что белорусским Планом счетов предусмотрено отражение на забалансовом счете 014 сумм накопленной амортизации по тем объектам, «воспроизводство которых уже осуществлялось за счет собственных источников или с привлечением бюджетных средств». Означает ли данная запись, что на счете 014 учитывается амортизация только по тем объектам, по которым она относилась на забалансовый счет до введения нового Плана счетов? Этот вопрос требует конкретного разъяснения, поскольку четкого ответа на него не имеется и в Положении о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции постановления Минэкономики, Минфина, Минстата, Минстройархитектуры Республики Беларусь от 24.01.2003 г. № 33/10/15/1).

Окончание табл. 1

1	2	3	4
17	Специальные счета для учета полученных в пользование имущественных прав не предусмотрены.	Учет полученных в пользование имущественных прав осуществляется на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование».	В силу того, что переданные в пользование имущественные права продолжают числиться на балансе правообладателя (на счете 04 «Нематериальные активы»), у пользователя прав такой объект должен учитываться за балансом, как объект, не принадлежащий организации (по аналогии с объектом основных средств, полученным по договору оперативной аренды). И поскольку на других забалансовых счетах учет таких прав не предусмотрен, использование специального счета 012 для таких целей вполне правомерно.

Таблица 2

Перечень положений по бухгалтерскому учету, принятых в Российской Федерации и Республике Беларусь

№ п/п	Российская Федерация	Республика Беларусь
1	2	3
1	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.03.2000 г.).	Аналога не имеется. Отдельные вопросы организации бухгалтерского учета и составления отчетности регламентируются Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 г. (ред. от 25.06.2001 г. № 42-3).
2	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). Утв. приказом Минфина РФ от 09.12.1998 г. № 60н (ред. от 30.12.1999 г.).	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62 (ред. от 12.11.2003 г. № 152).
3	Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94). Утв. приказом Минфина РФ от 20.12.1994 г. № 167.	Аналога не имеется.
4	Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000). Утв. приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г. № 2н.	Положение по бухгалтерскому учету имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте ⁴ . Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 17.07.2000 г. № 78.
5	Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.	Аналога не имеется. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности регламентируются Порядком заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утв. приказом Минфина Республики Беларусь от 20.01.2000 г. № 23.
6	Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.	Аналога не имеется. Вопросы учета материально-производственных запасов регламентируются отдельными отраслевыми инструкциями по учету материалов, методическими рекомендациями планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).
7	Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 18.05.2002 г.).	Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 (ред. от 26.12.2003 г. № 183). Инструкция о порядке учета основных средств. Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127
8	Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). Утв. приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н.	Инструкция по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 25.08.2003 г. № 121.
9	Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01). Утв. приказом Минфина РФ от 28.11.2001 г. № 96н.	Аналога не имеется.
10	Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 30.03.2001 г.).	Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации». Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 181.
11	Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 30.03.2001 г.).	Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации». Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182.
12	Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000). Утв. приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 5н (ред. от 30.03.2001 г.).	Аналога не имеется.
13	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000). Утв. приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. № 11н.	Аналога не имеется.
14	Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н.	Аналога не имеется.
15	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000). Утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н.	Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь 12.12.2001 г. № 118 (ред. от 31.01.2003 г. № 48). Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов. Утв. Постановлением Минфина Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 128 (в ред. постановления от 09.07.2003 г. № 1472).

⁴ Не учитывает отдельные нормы, предусмотренные новым Планом счетов бухгалтерского учета.

1	2	3
16	Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание» (ПБУ 15/01). Утв. приказом Минфина РФ от 02.08.2001 г. № 60н.	Аналога не имеется.
17	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02). Утв. приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н.	Аналога не имеется.
18	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.	Аналога не имеется.
19	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.	Аналога не имеется.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Т.В. Пищик, БГЭУ

С целью раскрытия динамики процесса взаимодействия бухгалтерского учета и системы налогообложения необходимо рассмотреть исторический аспект взаимосвязи отечественного бухгалтерского учета и налогообложения. Изучение опыта Беларуси и России позволило сделать вывод о том, что в социалистическом государстве степень влияния налоговой системы на бухгалтерский учет оценить довольно сложно. Вместе с тем существует две основные точки зрения на эту проблему. Первая заключается в том, что советский бухгалтерский учет занимал подчиненное положение относительно налоговой системы. Вторая — в СССР взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения вообще не было ввиду отсутствия последнего. Конечно налоговой системы, в нынешнем ее понимании, в СССР не существовало. При этом отсутствие нормальной системы налогообложения нашло свое отражение в методике учета налогов. В то время налоги с предприятий считались отвлеченными средствами, которые принадлежат предприятию, но изъяты у него и не принимают при этом участия в обороте. То есть в отечественном учете по сути не существовало такого объекта учета, как налоги на предприятии в современном его понимании (за исключением налога с оборота).

Следовательно, деформация налоговой системы обусловила искажение методики учета налогов. Кроме того, влияние налоговой системы на бухгалтерский учет в части учета налогов в советские времена было незначительным. Между тем в странах бывшего СССР переход к множественной системе налогов негативно отразился на содержании и методике бухгалтерского учета, обусловив при этом, значительный перекоп в сторону именно налоговой функции, в то время как интересы других групп пользователей бухгалтерской информацией (инвесторы, учредители, акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели, общественные организации) стали восприниматься как второстепенные.

Переход на новую, ориентированную на рынок систему хозяйствования в Республике Беларусь и Российской Федерации, неизбежно вызвал качественную реформу всей финансовой системы двух стран. Причем в первую очередь серьезные изменения произошли в бухгалтерском учете и налогообложении. Так, кардинально изменилось социальное назначение и задачи бухгалтерского учета. Если раньше бухгалтерский учет выступал орудием государственного контроля «За количеством труда и за распределением продуктов», то с начала 90-х годов функции бухгалтерии практически свелись к выполнению двух основных задач:

- задача внутреннего контроля субъекта хозяйствования за результатами своей производственно-коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности (управленческий учет);
- задача внешнего контроля государственных органов и других субъектов (основных партнеров, инвесторов, банков, акционеров) за деятельностью предприятия в части исполнения им как общественных, так и договорных обязательств.

Что касается налогообложения, то первые налоговые системы 1990—1992 гг. полностью заменили ранее существовавшую систему планового распределения прибыли социалистических предприятий.

Следует сказать, что трансформация белорусской и российской экономики коренным образом изменила систему налогообложения. К таким изменениям можно отнести: значительное расширение объектов прямого и косвенного налогообложения, изменения в методах обложения, повышение ставок действующих налогов,