

V. Lemesh
BSEU (Minsk)

PROBLEMAL ISSUES OF ACCOUNTING (FINANCIAL) REPORTING OF COMMERCIAL ORGANIZATIONS OF THE REPUBLIC OF BELARUS AND WAYS OF THEIR SOLUTION

One of the most important sources of economic information is accounting (financial) statements. It allows its users to form an opinion about the property and financial position of such an organization, which, in turn, ensures that they make the right management decisions. The article deals with the problematic issues of submission, approval and signing of accounting (financial) statements by domestic commercial organizations. The author substantiated and proposed to make additions to the Law of the Republic of Belarus «On Accounting and Reporting» regarding the specifics of the accounting (financial) statements during the reorganization of a legal entity and the specifics of the accounting (financial) statements during the liquidation of a legal entity. The necessity of wider use of information technologies and the creation of the State information resource for accounting (financial) reporting using e-government resources and observing the principle of «one window» are substantiated. The author's proposals on the settlement of unresolved aspects will allow avoiding disagreements when checking these aspects by specialists of regulatory authorities, as well as in relations with business partners, will increase the efficiency of obtaining economic information.

Keywords: accounting (financial) statements; reorganization of a legal entity; liquidation of a legal entity; electronic digital document; electronic digital signature.

В. Н. Лемеш
кандидат экономических наук, доцент
БГЭУ (Минск)

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Одним из важнейших источников экономической информации является бухгалтерская (финансовая) отчетность. Она позволяет ее пользователям сформировать мнение об имущественном и финансовом положении коммерческих организаций, что, в свою очередь, обеспечивает принятие ими правильных управленческих решений. В статье рассмотрены проблемные вопросы предоставления, утверждения и подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности отечественными коммерческими организациями. Автором обосновано и предложено внести в закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» дополнения в части особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица и особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица. Обоснована необходимость более широкого использования информационных технологий и создания Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности с использованием ресурсов электронного правительства и соблюдением принципа «одного окна». Предложения автора по урегулированию нерешенных аспектов позволят избежать разногласий при проверке указанных аспектов специалистами контролирующих органов, а также во взаимоотношениях с партнерами по бизнесу, повысят оперативность получения экономической информации.

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая) отчетность; реорганизация юридического лица; ликвидация юридического лица; электронный цифровой документ; электронная цифровая подпись.

В настоящее время общие требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — БФО), определены в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности

«Индивидуальная бухгалтерская отчетность» (далее — НСБУ № 104) и Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» (далее — НСБУ № 46). Однако до настоящего времени остается ряд нерешенных проблем в отношении применяемых терминов по представляемой БФО коммерческими организациями. Такое положение дел в некоторых случаях приводит к тому, что, с одной стороны, не соблюдаются требования нормативных правовых актов, а с другой — не учтены возможности современных информационных технологий и ресурсов. Все это в совокупности приводит к возникновению разногласий и проблем между представителями контролирующих органов и собственниками (учредителями, акционерами), а также не позволяет задействовать ресурсы электронного правительства. С учетом вышесказанного, исследование подходов, направленных на урегулирование нерешенных и проблемных вопросов в области рассмотрения, утверждения и представления БФО коммерческими организациями, является актуальным. Объектом исследования выступают процессы рассмотрения предоставления пользователям БФО коммерческими организациями. Одним из наиболее проблемных мест является отсутствие выработанного научного подхода к регулированию рассмотрения, утверждения и представления БФО и используемой при этом терминологии. При проведении исследования использованы общенаучные и специальные методы познания: обзор научных авторских материалов и нормативных правовых актов, регламентирующих требования к БФО коммерческих организаций в Республике Беларусь и за рубежом, сравнения и систематизации при выявлении проблем на различных стадиях обеспечения пользователей информацией, содержащейся в БФО, что в совокупности позволило определить пути их решения.

Информационной базой исследования выступили отечественное законодательство и научные публикации, посвященные проблемам БФО. Так, М. Г. Махмудовой описывается значение БФО в современных условиях как главного источника о хозяйственной деятельности предприятия. Указаны показатели, необходимые для включения в бухгалтерскую отчетность, приведена классификация отчетности; определены пользователи информации, отраженной в БФО [1]. Д. А. Белина описывает опыт Российской Федерации в отношении порядка формирования и представления БФО организациями в виде электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной подписью [2]. О. В. Малиновская, рассматривая виды отчетности, уделяет значительное внимание возможностям задействования информационных ресурсов субъекта хозяйствования, предоставляющего интегрированную отчетность. При этом вообще не рассматриваются возможности задействования государственных ресурсов на уровне электронного правительства [3, 4].

Как видим, анализируемые публикации в основном касаются методики формирования показателей БФО, полноты раскрытия информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах коммерческой организации; возможности на различном уровне использовать современные технологии по информированию пользователей БФО, но не рассматриваются аспекты, связанные с обеспечением пользователей в установленные сроки такой отчетности с учетом прохождения процедуры подписания, утверждения и предоставления БФО.

Согласно ст. 1 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее — Закон № 57-З), БФО — система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период. Существенным аспектом является определение даты составления БФО. В отечественном законодательстве термин «дата составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» и его дефиниция отсутствуют. На практике при взаимодействии аудиторов и аудируемых лиц в ходе аудита возникают различные мнения

и подходы, что считать такой датой. При этом п. 25 Национальных правил аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.06.2017 г. № 18, определено, что аудиторское заключение не должно быть датировано ранее даты завершения процесса получения аудиторских доказательств, на основании которых аудиторская организация (аудитор — индивидуальный предприниматель) выражает аудиторское мнение, включая доказательства того, что отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации. В Федеральном законе Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ п. 8 ст. 13 определено, что бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта.

Типовые формы бухгалтерской отчетности являются официальными документами, и в них должны быть заполнены все обязательные реквизиты, к числу которых относятся подписи. Согласно п. 5 ст. 14 Закона № 57-З, БФО организации подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации. В данном случае законодатель считает синонимами термины «подписать» и «утвердить».

Согласно п. 57 Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 19.01.2009 г. № 4 (далее — Инструкция № 4), проект документа представляется на подпись соответствующему должностному лицу (исходя из его компетенции) полностью оформленным, проверенным, согласованным (при необходимости), вместе с приложениями и материалами, на основании которых он составлен. Реквизит «Подпись» располагается после текста, как приведено на формах БФО. БФО подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, что наглядно видно в формах отчетности (например, приложения № 1–5 к НСБУ № 104 и приложения № 1–5 к НСБУ № 46). При этом в соответствии с п. 11 ст. 8 Закона № 57-З в обязанности главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном п. 2 ст. 7 Закона № 57-З, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, входит составление и своевременное представление отчетности организации. В НСБУ № 104 и НСБУ № 46 не приведены особенности подписания форм БФО. В самих же формах указаны руководитель и главный бухгалтер. В соответствии с п. 3 ст. 7 Закона № 57-З руководитель организации обязан организовать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, а также создать необходимые для этого условия.

Следует отметить, что п. 13 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок налоговые декларации по налогам (сборам) подписываются плательщиком либо уполномоченным им лицом, в том числе налоговым консультантом. Формы деклараций содержат указание на подписание их руководителем организации.

В соответствии с п. 52 Инструкции № 4 утверждение является одним из способов удостоверения документа после его подписания. Документ, подлежащий утверждению, приобретает юридическую силу только с момента его утверждения. Документ может утверждаться двумя способами: посредством проставления должностным лицом в грифе утверждения собственноручной подписи или издания распорядительного документа (составления протокола). Оба способа имеют одинаковую юридическую силу. При утверждении документа посредством проставления должностным лицом в грифе утверждения собственноручной подписи гриф утверждения состоит из слова «УТВЕРЖДАЮ», наименования должности лица, включая видовое (институт, комитет и т.п.) или сокращенное наименование организации, его собственноручной подписи, расшифровки подписи и даты утверждения. На формах бланков БФО не предусмотрен реквизит «УТВЕРЖ-

ДАЮ». Следовательно, утверждение в таком случае должно быть оформлено иным распорядительным документом. Если руководитель организации подписывает отчетность, то утверждать эту отчетность должен кто-то другой.

Согласно п. 3 ст. 90 Гражданского кодекса Республики Беларусь, к исключительной компетенции общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью относится в том числе утверждение годовых отчетов и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности общества (данных книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения).

В частном унитарном предприятии утверждение БФО осуществляется ее собственником, которым могут быть как физические, так и юридические лица. Утверждение БФО частного унитарного предприятия не имеет смысла, когда руководитель и собственник (учредитель) являются одним и тем же физическим лицом, который подписал эту БФО. Если собственником частного унитарного предприятия является юридическое лицо, то его высший орган управления и должен утверждать отчетность. Применительно к унитарным предприятиям республиканской и коммунальной собственности прямых указаний на лицо (орган), которое должно утверждать отчетность, в законодательстве не содержится. Однако, полагая, что отчетность такими организациями предоставляется своему учредителю (вышестоящей организации), можно предположить, что отчетность должна утверждаться руководителем этой организации.

Как видим, термины «подписание БФО» и «утверждение БФО» не являются синонимами, что предполагает внесение изменений в соответствующие нормативные правовые акты Республики Беларусь.

Выше отмечалось, что БФО составляется и предоставляется ее пользователям для того, чтобы обеспечить их необходимой информацией. В соответствии с п. 1.4.2 ст. 22 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее — НК) плательщик обязан представлять в налоговый орган по месту постановки на учет годовую индивидуальную отчетность. Такая обязанность распространяется на организации, составляющие отчетность в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и отчетности. При этом п. 6 ст. 82 НК регламентировано, что организации, включенные в перечень крупных плательщиков, представляют в налоговые органы по месту постановки на учет по установленным Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь форматам в виде *электронного документа*. Таким образом, в отличие от Закона № 56-З, который не определяет формат предоставления БФО (на бумажном носителе или в виде электронного документа), НК однозначно устанавливает для некоторых коммерческих организаций (крупных плательщиков) предоставление отчетности в виде электронного документа.

В ст. 1 Закона Республики Беларусь от 28.12.2009 г. № 113-З «Об электронном документе и электронной цифровой подписи» (далее — Закон № 113-З) указано, что **электронный документ (ЭД)** — это документ в электронном виде с реквизитами, позволяющими установить его целостность и подлинность, которые подтверждаются путем применения сертифицированных средств электронной цифровой подписи с использованием при проверке электронной цифровой подписи открытых ключей организации или физического лица (лиц), подписавших этот электронный документ. **Электронная цифровая подпись** (далее — ЭЦП) — последовательность символов, являющаяся реквизитом электронного документа и предназначенная для подтверждения его целостности и подлинности, а также для иных целей, предусмотренных Законом № 113-З и иными законодательными актами Республики Беларусь.

Уточним, в соответствии с п. 15 Инструкции о порядке работы с электронными документами в государственных органах, иных организациях, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 06.02.2019 г. № 19 (далее — Инструкция № 19), доставка ЭД в другие организации осуществляется посредством:

- электронной почты (в качестве вложения);

• информационной системы ведомственного (корпоративного) или межведомственного электронного документооборота (в рамках информационного пакета, формат и структура которого определяются регламентом информационной системы).

Выдача ЭЦП осуществляется Государственной системой управления открытыми ключами и уполномоченными (аккредитованными) организациями, что определено ст. 23, 26, 26-1, 28 и 29 Закона № 113-З, а также пп. 7–9, 38, 39 Инструкции № 19.

Следовательно, в Закон № 56-З следует внести дополнения в части вариантности подписания отчетности, предоставляемой на бумажном носителе и в электронном виде.

К числу пользователей БФО наряду с теми, кого мы привели выше, относятся покупатели и заказчики, поставщики и подрядчики, инвесторы и кредиторы, специалисты контролирующих органов и др. [1, 5, 6]. Однако не все из них могут получить такую информацию непосредственно от самой организации, хотя БФО и не является коммерческой тайной. В связи с этим предлагаем создать Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — ГИРБФО), который будет включать БФО коммерческих организаций, обязанных составлять такую отчетность, а также аудиторские заключения о ней в случаях, если бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту.

В Республике Беларусь среди современных информационных технологий хорошо зарекомендовали себя «электронное правительство» и принцип «одно окно». Предлагается ведение и формирование ГИРБФО возложить на Министерство по налогам и сборам, поскольку, как отмечалось выше, этот орган уже сегодня получает такую информацию.

Следует подчеркнуть, что на практике существуют особенности формирования БФО при реорганизации юридического лица и при ликвидации юридического лица (в данном случае не может применяться один из принципов бухгалтерского учета и отчетности — непрерывность). Установлено п. 9 ст. 14 Закона № 56-З, что особенности составления и представления отчетности при реорганизации или ликвидации организации устанавливаются Министерством финансов Республики Беларусь. В связи с этим предлагается в максимально короткие сроки разработать указанные методики и до их утверждения исключить из списка экзаменационных вопросов в Программе тестирования для подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера, и Программе квалификационных экзаменов на право получения квалификационного аттестата аудитора.

На основании эмпирических обобщений делаются следующие выводы и предложения:

• предложено дополнить Закон № 57-З дефиницией термина «дата подготовки БФО» — «бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем организации», что позволит устранить разногласия, возникающие при проведении аудита БФО и формировании аудиторского мнения о достоверности БФО;

• обосновано подписание БФО только руководителем организации, исключив подпись главного бухгалтера аналогично порядку, применяемому к налоговой отчетности;

• установлено, что термины «подписание БФО» и «утверждение БФО» не являются синонимами, что предполагает внесение изменений в соответствующие нормативные правовые акты Республики Беларусь;

• обоснована необходимость внесения дополнения в Закон № 56-З в части вариантности подписания БФО, предоставляемой на бумажном носителе и в электронном виде, по аналогии с требованиями к первичному учетному документу и бухгалтерскому регистру, предусматривающему возможность, а в случаях, установленных законодательством, обязанность предоставления БФО в электронном виде следующего содержания: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью»;

• предложено создание и функционирование ГИРБФО, что позволит получать информацию не только представителям и лицам государственных органов и организаций,

но и всем иным заинтересованным пользователям БФО. За предоставление информации, содержащейся в ГИРБФО, установить плату, ее размер и порядок взимания. Указанное предложение позволит достаточно оперативно получать заинтересованным пользователям информацию в электронном виде, что приведет к снижению расходов и сокращению бумажных потоков, что, в свою очередь, следует рассматривать как сохранение лесного фонда, используемого для производства бумаги;

- с целью выработки единых подходов предложено в максимально короткие сроки разработать методики формирования БФО при реорганизации юридического лица и при ликвидации юридического лица и до их утверждения исключить из списка экзаменационных вопросов в Программе тестирования для подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера, и Программе квалификационных экзаменов на право получения квалификационного аттестата аудитора.

Источники

1. Махмудова, М. Г. Значение и сущность бухгалтерской финансовой отчетности / М. Г. Махмудова // Современная наука и ее ресурсное обеспечение: инновационная парадигма : сб. ст. VII Международ. науч.-практ. конф., Петрозаводск, 27 дек. 2020 г. — Петрозаводск : Междунар. центр науч. партнерства «Новая Наука» (ИП Ивановская Ирина Игоревна), 2020. — С. 116–120.

Makhmudova, M. G. The meaning and essence of financial statements / M. G. Makhmudova // Modern science and its resource provision: an innovative paradigm : a coll. of art. of the VII Intern. sci. and practical conf., Petrozavodsk, 27 Dec. 2020. — Petrozavodsk : Intern. Center for Sci. Partnership «New Science» (IP Ivanovskaya Irina Igorevna), 2020. — P. 116–120.

2. Белина, Д. А. Новации в бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях цифровизации / Д. А. Белина // Вестн. науки. — 2020. — Т. 3, № 5(26). — С. 85–92.

Belina, D. A. Innovations in accounting (financial) reporting in the context of digitalization / D. A. Belina // Bull. of Science. — 2020. — Vol. 3, № 5(26). — P. 85–92.

3. Лемеш, В. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / В. Н. Лемеш, О. В. Малиновская. — 3-е изд., перераб. и доп. — Минск : Амалфея, 2021. — 164 с.

Lemesh, V. N. Accounting (financial) statements : study guide / V. N. Lemesh, O. V. Malinovskaya. — 3rd ed., rev. and suppl. — Minsk : Amalfeya, 2021. — 164 p.

4. Малиновская, О. В. Институт интегрированной отчетности стратегического управления субъектами хозяйствования в Республике Беларусь : автореф. дис. .. канд. экон. наук : 08.00.12 / О. В. Малиновская ; Белорус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2020. — 25 с.

Malinovskaya, O. V. Institute for Integrated Reporting of Strategic Management of Business Entities in the Republic of Belarus : abstr. of the diss. ... of candidate of econ. sciences : 08.00.12 / O. V. Malinovskaya ; Belarus State Econ. Univ. — Minsk, 2020. — 25 p.

5. Лемеш, В. Н. Аудит годовой бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь: проблемы и пути их решения / В. Н. Лемеш // Методология развития и формирования отчетности коммерческих организаций в условиях цифровой трансформации : монография / Н. А. Каморджанова [и др.] ; под общ. ред. Н. А. Каморджановой, Ю. Л. Ренкаса. — М. : РУСАЙНС, 2020. — С. 409–431.

Lemesh, V. N. Audit of annual financial statements in the Republic of Belarus: problems and solutions / V. N. Lemesh // Methodology for the development and reporting of commercial organizations in the context of digital transformation : monograph / N. A. Kamorzhanova ; under the gen. ed. of N. A. Kamorzhanova, Yu. L. Renkas. — Moscow : Ru-Science, 2020. — P. 409–431.

6. Лемеш, В. Н. Проблемы в подходах в бухгалтерском учете и аудите в Республике Беларусь / В. Н. Лемеш // Авіація, промисловість, суспільство : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., Кременчук, 12 трав. 2021 р. : у 2 ч. / Харків. нац. ун-т внутр. справ, Кременчуц. льот. коледж. — Харків, 2021. — Ч. 2. — С. 175–178.

Lemesh, V. N. Problems in approaches to accounting and auditing in the Republic of Belarus / V. N. Lemesh // Aviation, promiscuity, suspension : materials of the II Intern. sci. and practical conf., Kremenchuk, 12 May 2021 : at 2 pt. / Kharkiv Nat. Univ. of Internal Affairs, Kremenchuk flight college. — Kharkiv, 2021. — Pt. 2. — P. 175–178.

Статья поступила в редакцию 10.01.2022 г.