

## РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Информационная структура бухгалтерского учета очень динамична, между ее отделами нет и не может быть четких границ. Они всегда размыты. И то, что еще в начале XX в. называлось бухгалтерским учетом, в последней трети этого столетия стало быстро изменяться.

Единый бухгалтерский учет распался на финансовый и управленческий. Из него также выделился учет для малых предприятий. С 2002 г. в нашей стране официально был провозглашен налоговый учет. Существенно раньше стал формироваться в отдельную дисциплину финансовый анализ. В финансовом учете появляются все новые направления развития бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета (креативного, социального, экологического, учета человеческих ресурсов, работы с инсайдерами). Возрастает роль аудита.

Одной из причин возникновения столь многих видов учета стало то, что в условиях рыночной экономики возникло много пользователей данных традиционного бухгалтерского учета (в экономике административной - только государство), а для различных пользователей и различных целей требуется различная информация (правило Р.Антони),

Таким образом, цели администрации и собственников сводятся к простой (но только на первый взгляд) задаче: установить круг учетных показателей и *самостоятельно* определить методику их исчисления.

**Финансовый учет.** Во второй половине XX в. в США, а потом и в других странах стали различать как бы два бухгалтерских учета: финансовый и управленческий. Первый повторял то, что у нас называлось учетом бухгалтерским, второй представлял некий синтез учета затрат и калькулирование себестоимости и готовой продукции, работ и услуг и оперативно-технического учета.

Принимая во внимание роль международных стандартов финансовой отчетности - МСФО, выражающих теорию, лежащую в основе финансового учета, следует иметь в виду, что система учета в соответствии с *IFRS (International Financial Reporting Standards)* основана на ключевых утверждениях (допущениях), которые в отличие от постулатов предполагают, что данные признаются настолько истинными, насколько приемлемыми и удобными они считаются для представления отчетности. Суть допущений можно свести к следующему.

1. Финансовая отчетность составляется не в интересах руководства (администрации), а в интересах пользователей, к которым принадлежат, в первую очередь, собственники *актуальные*, затем собственники, существующие *потенциально*, т. е. те, кто еще только собирается им стать. При этом растущая анонимность рынков капитала, переход его в руки большого числа мелких инвесторов, фондов, банков означает, что общественность становится главным пользователем, определяющим правила бухгалтерской отчетности. Общественность реально представлена финансовыми аналитиками - лицами, оценивающими деятельность организации и их перспективы, составителями отчетов и консультантами по инвестициям. Именно они управляют рынком, определяя направления вложения или изъятия капиталов. (В этом качестве аналитики как более влиятельные по сравнению с бухгалтерами, получают возможность управлять бухгалтерским учетом).

2. Отражение финансового положения организации и его изменения имеют приоритет перед отражением финансовых результатов. Основное внимание финансового учета направлено на исчисление активов организации, стоимость которых является гарантией сохранности вложенных в нее средств. Финансовый же результат деятельности рассматривается только как часть общего изменения стоимости активов, т.е. происходит смещение от баланса динамического в сторону баланса статического.

3. Отчетность имеет приоритет перед учетом. Она шире и носит общественный характер. Учет - порядок его ведения, формы счетоводства, техника, план счетов - носит частный характер, является внутренним делом предприятия и не нуждается в регулировании. Подтверждение данного взгляда выразилось в смене названия стандартов. С 1979 по 2000 г. стандарты назывались МСБУ - международные стандарты бухгалтерского учета - *IAS-International Accounting Standards*. В 2000 г. они были переименованы в МСФО - международные стандарты финансовой отчетности - *IFRS - International Financial Reporting Standards*.

4. Финансовая отчетность регулируется не по правилам, а по принципам (по понятиям), комментированный свод которых и представляет МСФО.

5. Принципы финансовой отчетности имеют приоритет перед законодательством, они носят не национальный, а международный (глобальный) характер. При этом они не навязываются каким-то властным органом, а добровольно принимаются бухгалтерским сообществом. Построение отчетности в соответствии с ними открывает доступ в клуб стран с развитой рыночной экономикой. Правительственные и национальные организации, регулирующие вопросы бухгалтерского учета разных стран, не могут комментировать или указывать, как применять МСФО. Они написаны на английском языке.

6. Отчетность, расширяясь, все больше удаляется от бухгалтерского учета. Во времена Пачоли отчетность ограничивалась балансом. В XIX - начале XX в. наравне с балансом представляли Отчет о прибылях и убытках. Во второй половине XX в. стали составлять Отчет о движении денежных средств и Отчет о движении капитала.

Если до конца XX в. пояснительная записка ограничивалась комментариями к вышеназванным отчетам, то уже в конце XX в. в официальную отчетность стали включать анализ деятельности организаций ее руководителями. На рубеже XX-XXI вв. общепринятым стало включение в финансовую отчетность все большего числа аналитических показателей, которые постепенно начинают преобладать (хотя бы по числу страниц отчета) над отчетностью бухгалтерской. К такой информации относятся: описание Отдельных аспектов деятельности организации (изменения в конъюнктуре, в структуре, стратегии маркетинга, деятельности конкурентов, ценообразовании); описание рисков (конкурентных, валютных, технологических, законодательных); инвестиционная система; корпоративное управление; этика; информация о сотрудниках; природоохранная деятельность.

7. В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет есть функция управления, причем вопросы сбора информации и ее контроля не включены в систему МСФО. В этом, наверное, коренное отличие МСФО от традиционного учета. Данное различие порождает основные особенности, определяющие систему МСФО: примат баланса, отказ от оценки по себестоимости, замена концепции собственности концепцией контроля<sup>1</sup>, переход от учета активов к учету ресурсов.

**Примат баланса.** В системе МСФО счет прибылей и убытков играет гораздо более скромную роль, чем в традиционном учете, которая уменьшается, с каждым новым стандартом. Поскольку учет ведется, в первую очередь, в интересах инвестора, а не администратора, первого интересует изменение его активов, рыночная капитализация объектов его инвестиций, которая больше зависит от показателей чистых активов, нежели от бухгалтерской прибыли. Пользователь отчетности, таким образом, нуждается в балансе, а не в счете прибылей и убытков, так как именно баланс позволяет определить рост капитала в целом. При этом источниками роста чистых активов помимо классических финансовых результатов могут выступать как увеличение самого капитала организации, так и рост стоимости ее активов. Поэтому традиционное понятие прибыли вытесняется показателем «совокупный доход» (*comprehensive income*), демонстрирующим изменение справедливой стоимости чистых активов организации.

**Справедливая стоимость** - одна из относительно новых и ключевых категорий МСФО. В соответствии с МСФО 32 «справедливая стоимость есть сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами».

**Контроль.** Справедливая стоимость и контроль взаимозависимы и вместе противостоят другой паре: себестоимость (историческая стоимость) и собственность. Концепция контроля заключается в том, что активами организации следует считать не то, что принадлежит ему на правах собственности, а чем оно может распоряжаться или что контролировать. В рамках этой идеи вопрос о зачислении тех или иных объектов в активы организации или, на оборот, их списании, решается не в соответствии с их формальной юридической принадлежностью в настоящем, а в соответствии с намерениями сторон относительно будущего данных объектов. Так, основные средства принимаются на баланс не потому, что организация является их собственником, а потому, что она использует их для извлечения доходов.

**Учет ресурсов.** Из концепции контроля логично вытекает и понимание активов как ресурсов, которое в МСФО вытесняет отождествление активов с имуществом. МСФО «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» так определяют активы: «ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем» (п. 49 а). Таким образом, в состав активов включаются, во-первых, не все средства компании, а только приносящие выгоду в будущем. Это положение логично сопряжено с концепцией справедливой стоимости, так как для средств, не приносящих доход, справедливая стоимость будет стремиться к нулю. Во-вторых, становится неважной юридическая принадлежность данных средств, так как и чужие активы (например, арендованное) способны приносить доход. В-третьих, ресурс - это нечто, имеющееся в наличии, как в материальной, так и нематериальной форме, однако ресурсом не служат расходы, капитализацией которых был актив в классической модели учета. В этом отношении весьма показательна статья «Расходы будущих периодов». Такие расходы должны трактоваться или как дебиторская задолженность (предварительная оплата), или как долгосрочные права (например, на прокат кинопродукции), или как текущие расходы (подписка на газеты и т. п.).

Поскольку МСФО никоим образом не рассматривают вопросы учетной регистрации, ограничиваясь исключительно отчетностью, вопросы ведения учетных записей, лежащие в центре внимания классического учета, выводятся из сферы регулирования и из фокуса теоретических исследований. Записи становятся частным делом организаций. Новая граница между учетом публичным, каковым задумывался финансовый учет, и частным - управленческим учетом идет по линии противопоставления учета и отчетности. Ее составление все чаще переходит от бухгалтеров к профессиональным пользователям - финансовым аналитикам.

<sup>1</sup> Концепция собственности предполагает, что в балансе отражается только те активы, которые находятся в собственности данной организации; концепция контроля исходит из того, что в балансе следует отразить все активы, которыми располагает (которое контролирует) организация.

**Управленческий учет** получает дальнейшее развитие в XXI в. Это продиктовано условиями экономической жизни, ее проблемами. И то, что на сегодня сложилось множество его трактовок, только подчеркивает значимость нового направления. Отметим самые главные подходы к его пониманию, принятые в нашей стране, ибо множественность западных трактовок была приумножена нашими фантазиями.

Одни, не без некоторых оснований, видели в нем некий ключ к принятию управленческих решений и новый учебный предмет; другие искренне полагали, что управленческий учет - это набор регистров, чаще всего тетрадочек, в которых написано все «по правде», для себя, а финансовый и налоговый учет ведется «для народа» - один для собственников, другой для налоговиков; третьи говорили об управленческом учете как о новом прочтении хорошо известного внутрихозяйственного расчета; четвертые думали, что это наш давний знакомец - оперативно-технический учет только названный в условиях перестройки на иностранный манер *Management Accounting*; пятые на этом основании стали утверждать, что управленческий учет - это только раздел финансового учета, такой же, как, например, «учет труда и заработной платы»; шестые сводили содержание управленческого учета к тому, что у нас излагается в курсе «Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг». Но принципиальное отличие управленческого учета состоит в том, что отчетность финансового учета отражает прошлое, а цель управленческого учета - построить оптимальные (из альтернативных) балансы на ожидаемое будущее.

На Западе управленческий учет сложился в двух вариантах: *континентальном*, предполагающем самостоятельную серию счетов-экранов, дублирующих информацию на параллельных счетах финансового учета; и *англо-американском*, согласно которому для целей управленческого учета счета, ведущиеся по двойной системе, не нужны, и данные управленческого учета в этом случае совершенно независимы от данных учета финансового и тем более налогового. Такая трактовка управленческого учета существенно шире, чем первая, так как она позволяет не только фиксировать свершившиеся, но и отражать еще и возможные (потенциальные) факты хозяйственной жизни. Управленческий учет перестает быть хроникой минувшего и становится описью альтернатив возможных решений.

**Учет на малых предприятиях** ведется по упрощенным схемам. Самым правильным решением надо признать его организацию, когда финансовый результат определяется как разность между оприходованием выручки и списанием сделанных платежей. Естественно, что попытки применения на этих предприятиях двойной бухгалтерии - бухгалтерский пережиток прошлых времен.

**Финансовый анализ** - методологический инструментарий, позволяющий управлять капиталом организаций. Управление капиталом преследует одну цель - максимизацию прибыли организации за счет оптимизации структуры его актива и пассива. Среди задач анализа выделяется умение оптимизировать не только актив и пассив бухгалтерского баланса, но и политику начисления дивидендов.

Общий анализ оборотных средств включает три подхода, которые во многом зависят от психологического склада администраторов, вернее, от лиц, принимающих важные управленческие решения. Отсюда и подходы именуются осторожным, умеренным и ограничительным.

Современные аналитики очень много внимания уделяют признакам финансовых затруднений. Однако вопреки распространенному мнению, вряд ли возможно прогнозировать такие явления, как банкротство, кризис и т. п. Вся экономическая жизнь зиждется не на математических схемах, а на психологической убежденности лиц, занятых в хозяйственных процессах. И если люди поверят в то, что «завтра рубль упадет», ничто не помешает кризису разразиться.

**Креативный учет** - совершенно новое понятие, которое часто переводят как творческий учет. Корни его уходят в глубь веков, и на всем их протяжении подобное «творчество» сводилось к вуалированию и искажению учетных данных; теперь оно рассматривается как прямое следствие учетной политики, предусматривающей решения на грани, часто размытой, нормативно допустимых возможностей. В этом случае креативность теряет свой негативный оттенок. Допустим, если человек нарушает общепринятые правила, то раньше предполагалось, что он это делает в корыстных целях, теперь политически некорректно думать о людях плохо. Следовательно, бухгалтер становится творцом, конструктором правды. И то, что раньше бухгалтер делал в своекорыстных целях, теперь он может делать как гуманист.

**Социальный учет** - это не какой-то самостоятельный вид счетоводства, а, скорее, расширение границ традиционного бухгалтерского учета. Он представлен двумя направлениями. Первое и важнейшее связано с необходимостью увеличения состава показателей бухгалтерской отчетности в интересах все возрастающих требований пользователей. Второе направление концентрирует внимание на учете социальных расходов. Но общая мысль такая: бухгалтеры исчисляют себестоимость готовой продукции с точки зрения своего предприятия, но то, что выгодно для одного хозяйствующего субъекта, может быть убыточно для всего общества. Например, завод производит водку, и у него может быть очень низкая себестоимость, но, сколько средств приходится затрачивать обществу на ликвидацию последствий от потребления этого напитка. Таким образом, перед бухгалтером возникает задача исчисления индивидуальной и общественной себестоимости готовой продукции.

**Учет человеческих ресурсов.** Сила любого предприятия зависит от того кадрового потенциала, которым оно обладает. Традиционный учет из всех ресурсов предприятия принимает во внимание только активы. Поскольку люди не могут быть ни активами, ни объектом собственности, то их и не считают объектом учета (хотя расчеты по заработной плате ведутся систематически). Это совершенно правильный подход связан с традиционно юридической трактовкой бухгалтерского учета. Экономическая его версия предполагает включение в актив предприятия человеческих ресурсов. Например, все затраты на подготовку кадров капитализируются в активе как инвестиции в персонал, а затем в течение ряда лет их амортизируют.

**Работа с инсайдерами.** Инсайдер - это человек, который согласно занимаемой должности обладает важной коммерческой информацией. Вполне возможно, что благодаря этому обстоятельству инсайдер может сам или через подставных лиц использовать свои знания в целях личного обогащения или же обогащения близких к нему лиц. Но весь этот избыток дохода возникает только за счет конкурентов, которые не имеют доступа к конфиденциальной информации.

**Экологический учет.** Экономически развитые страны стараются не жалеть затрат на охрану природы, и возникает огромная проблема, как эти затраты учесть. Ее суть иллюстрирует следующий пример. Существуют два предприятия, А и Б, которые выпускают одинаковую продукцию, но себестоимость продукции предприятия А ниже, чем у Б, и в конкурентной борьбе А выигрывает. Однако это несправедливо, так как предприятие А загрязняет окружающую среду и общество тратит огромные средства на ее восстановление. Следовательно, издержки предприятия А были отражены бухгалтером неверно, эти затраты следовало показать в полном объеме. Но тогда возникает еще один глобальный вопрос, вытекающий из принципа соответствия: капитализировать такие расходы или нет? Если капитализировать, т.е. показать их в балансе как расходы будущих периодов, то прибыль отчетного года возрастет, и организация вынуждена будет выплачивать более высокие дивиденды и налоги. Если не капитализировать, то будет нарушен один из основополагающих принципов бухгалтерского учета - соответствия. В этом случае возможны три пути: 1) составляется отдельная, параллельная традиционной бухгалтерской отчетности, отражающая расходы по природоохранным мероприятиям; 2) в традиционной бухгалтерской отчетности выделяется статья, концентрирующая такие расходы; 3) все подобные расходы рассредоточиваются по отдельным статьям бухгалтерской отчетности. Уже сейчас бухгалтерам рекомендуют составление экобалансов, т.е. отчетности, отражающей влияние расходов, связанных с природоохранными мероприятиями.

**Аудит.** На рубеже XX-XXI вв. техника аудита стала стремительно меняться. Утверждены международные стандарты аудита (*MCA - International Standards of Auditing*). Аудит окончательно превратился в особую профессию. Но это не избавило бизнес от неприятностей. Начало XXI в. ознаменовалось крупнейшими корпоративными скандалами, связанными с фальсификацией финансовой отчетности. Наиболее крупный и заметный из них привел к краху крупнейшей американской корпорации «Энрон». Корпоративные скандалы не только ударили по репутации аудиторов, но и серьезно подорвали доверие рынка к финансовой отчетности и бухгалтерскому учету. Разразился кризис методологии и профессии. И, прежде всего, был изменен стандарт о мошенничестве. Если раньше аудитор не отвечал за выявление мошенничества, в случае его раскрытия ответственность аудитора сводилась только к сообщению руководству организации о выявленных обстоятельствах, то новый стандарт потребовал от аудитора принятия всех возможных мер по обнаружению фактов мошенничества.

На уровне профессии кризис привел к осознанию того, что никакие стандарты учета и отчетности и усилия аудитора не смогут обезопасить общество от мошенничества, если они (стандарты отчетности) не будут исходить от, безусловно, честных людей. Следовательно, цель общества заключается в обеспечении высокого уровня честности его членов, создания эффективного контроля над ними. Для восстановления общественного доверия к учету и аудиту потребовались экстраординарные меры. В США 30 июля 2002 г. был принят закон Сарбайнса - Оксли, во многом меняющий профессию бухгалтера и аудитора, ставший самым крупным и радикальным изменением американского законодательства с момента принятия Закона о биржах 1934 г. Этот закон изменяет состав и порядок представления отчетности компаниями - эмитентами ценных бумаг, усиливает контроль за отчетностью и деятельностью компаний со стороны акционеров, общественности - в лице аудиторов и государства - в лице главного контролирующего органа, Комиссии по ценным бумагам и биржам (*Security and Exchange Commission - SEC*). Под действие закона попадают не только все американские, но и иностранные компании, как публичные, так и частные, ценные бумаги которых зарегистрированы в SEC.

Закон Сарбайнса - Оксли вменяет в обязанность компаниям представление особого заявления, подписанного руководителем и финансовым директором, в котором они подтверждают, что финансовая отчетность полностью отвечает требованиям законодательства, и информация, содержащаяся в ней, во всех существенных аспектах обеспечивает достоверное представление финансового положения фирмы и результатов ее деятельности. Руководитель и финансовый директор должны указать, что они: оценивают информацию, представленную в отчетности, как достоверно раскрывающую состояние средств фирмы, обеспечили контроль ее данных и поместили соответствующие выводы в отчет. Они должны также письменно подтвердить, что изучили отчетность, и она не содержит недостоверных сведений и пропусков информации; проинформировали аудиторов обо всех случаях мошеннических действий, а также о всех сделанных изменениях и выявленных недостатках внутреннего

•ала, котор,  
э активы.  
м Учета (XI  
1<sup>н</sup> стради,  
гениев а  
•тся в г  
задает в,  
' может  
1<sup>я</sup> близких  
1<sup>У</sup>па к ко!

рироды,  
'Ществую'  
Шриятия  
•А загряз-  
вдержки  
•Но тогда  
ские рас-  
'быль ог-  
'и. Если  
соответ-  
'герская  
й отчет-  
отся по  
пансов,

роля и раскрыли последние в отчетности. Указанные заявления должны прилагаться как к годовой, так и к полугодовой отчетности. За ложное заявление предусматривается уголовная ответственность<sup>2</sup>.

Объем информации, подлежащий обязательному раскрытию в финансовой отчетности<sup>TM</sup>, существенно расширен. Отчетность должна содержать информацию обо всех не отраженных в балансе сделках, операциях и обязательствах, в том числе потенциальных, и прочих отношениях компании с неконсолидируемыми организациями и филиалами, которые могут оказать существенное влияние на финансовое положение организации, результаты ее деятельности, капитальные затраты. Информация, представляемая в нефинансовых отчетах, пресс-релизах, интервью, не должна противоречить финансовой отчетности, составленной по ГАП США.

За составление отчетности вводится материальная ответственность руководителя компании и ее финансового директора. В случае если эмитент представит отчетность, составленную с отступлением от действующих правил, он должен возместить компании все премии, полученные им в течение 12 месяцев после опубликования годовой отчетности, а также доход от реализации ценных бумаг в течение данного периода.

Помимо обычной финансовой отчетности компании обязаны представлять в SEC отчет о системе внутреннего контроля. Этот отчет содержит заявление руководства об ответственности за создание и обеспечение эффективной работы такой системы и процедур подготовки финансовой отчетности, оценку эффективности процедур внутреннего контроля. Данный отчет и оценка должны быть проверены аудитором, который обязан представить результаты проверки особое заключение.

Закон Сарбайнса-Оксли устанавливает также и государственный контроль над финансовой отчетностью компаний. Он обязывает SEC систематически и регулярно, не реже одного раза в три года проверять финансовую отчетность и иную раскрываемую публичную информацию компаний. При этом первоочередное внимание уделяется компаниям с крупной капитализацией и непропорциональным отношением цены компании к показываемой ею прибыли, а также компаниям, которые существенно влияют на развитие какой-либо отрасли народного хозяйства. Таким образом, из надзирающего и регистрирующего SEC превращается в контролирующий орган «традиционно нашем понимании».

**Бухгалтерский учет в постсоветской Республике Беларусь.** Период постсоветского учета начался еще в СССР. Перестройка, приведшая к концу Советского Строя, привнесла в экономическую практику сначала частный капитал под видом кооперативного движения, затем капитал иностранный, и как следствие появились предприятия с различными формами собственности, новые операции, эмиссия ценных бумаг, вексельное обращение, распределение прибыли между собственниками и инвесторами, экспортно-импортные, и валютные операции, которые в СССР вели только специализированные фирмы с закрытым учетом. Более того, допуск иностранного капитала в форме совместных предприятий (СП) обусловил необходимость введения аудита, который впервые был разрешен постановлениями Совета Министров СССР от 13 января 1987 г. № 48 и 49.

**План счетов.** Ускорение изменений и их координация с развитием учёта в других странах были поддержаны международными экспертами. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН в 1990 г. вместе с белорусскими коллегами подготовила новый План счетов. Необходимость его принятия объяснялась переходом белорусского учета на МСФО. В Плане счетов 1991 г. (веденный в действие решением коллегии Министерства финансов Республики Беларусь от 28.02.1992 г., протокол № 2) были учтены сделанные ранее изменения; в него вошли счета по учету нематериальных активов и их амортизации, исключался счет амортизационного фонда (для начисления амортизации стал использоваться счет износа, вскоре переименованный в амортизацию); предусматривался учет финансовых вложений по отдельным счетам для долго- и краткосрочных вложений; восстанавливалась дореволюционная, невозможная в советском учете, практика резервирования сомнительной дебиторской задолженности. И уж совсем революционным был учет активов, взятых в лизинг, на балансе арендатора. (До сих пор на балансе отражались только собственные активы, а арендованные всегда числились за балансом).

Почти сразу же после его принятия в План стали вноситься изменения. Вводились новые учетные категории, возникшие в годы реформ. Так, появился счет «Добавочный фонд», на который стали зачислять разницы по переоценке активов, прежде всего основных средств, следовавшим одна за другой в периоды инфляции и резкого падения рубля, а также счет по учету налога на добавленную стоимость. Вследствие изменений в правовом положении предприятий при переходе к рынку все фонды были отнесены на счет нераспределенной прибыли, изменен порядок учета финансовых результатов. На последнем примере особенно ярко можно видеть вектор происходивших в учете изменений. В советском учете на финансовые результаты относили все доходы и расходы, кроме тех, которые в плане финансирования относились к целевым (фондируемым, нормируемым) ис-

канные требования породили большую дискуссию о степени готовности руководителей американских компаний делать подобные заявления. Примечательно, что в ходе опросов, проводимых средствами массовой информации в нашей стране, подавляющее большинство руководителей белорусских организаций, размещающих свои ценные бумаги в США, согласились давать подобные подтверждения честности и достоверности представляемой их компаниями отчетности без дискуссий, колебаний или оговорок..

точникам. В стране в первой половине 1990-х годов в доходы и расходы, формирующие результат, стали включать только те их виды, которые влияли на налогообложение, все остальные относились на нераспределенную прибыль. К концу 1990-х годов на результатных счетах стали собираться все доходы и расходы, а собственные средства дебетовались только в случае изменения капитала. Менялась терминология: износ заменен амортизацией, долгосрочная аренда - лизингом, а также взгляды на порядок отражения тех или иных операций. Введен учет выручки авансом по долгосрочным договорам, т. е. до сдачи окончательного результата работ, для чего предусмотрен специальный счет «Выполненные работы по незавершенным этапам».

Внесенные изменения было решено закрепить в новом Plane счетов. Его принятие объяснялось прошедшими рыночными реформами и необходимостью уже не перехода, а только сближения с МСФО, главным моментом которого должно было стать создание условий для независимости учетного процесса от отчетности.

Последний (четвертый в нашей стране) единый Типовой план счетов бухгалтерского учета был принят в 2003 г. и, как и предыдущий, предусматривал переходный период. В структуру Плана были внесены небольшие изменения в нумерацию счетов и распределение их по разделам. Новый План предполагал сократить номенклатуру счетов: были исключены счета авансов, долгосрочных финансовых вложений, счета по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов и их износа.

**Закон о бухгалтерском учете.** Считается, что вместо Плана счетов центральную роль в регулировании учета стал играть закон. После тысячелетней истории учета в середине 90-х годов XX в. в стране решили, что ведение учета невозможно без закона о нем. Закон о бухгалтерском учете должен был определить, что такое учет, и установить правила его ведения. Он был принят 18 октября 1994 г. и отразил те изменения, которые произошли в правовом статусе бухгалтера после ликвидации социалистической системы. В советской системе главный бухгалтер, являясь государственным контролером, не должен был принимать к исполнению документы, противоречащие законодательству без специального письменного распоряжения директора<sup>1</sup>. Согласно закону достаточно, чтобы распоряжения директора были оформлены письменно. Закон разрешал использование нетиповой первичной документации (при отсутствии типовой) с соблюдением определенных требований к ее реквизитам, разрешал он отказ от организации бухгалтерии на предприятии и ведение учета либо лично руководителем, либо сторонней, специально нанятой организацией.

Закон оказался не слишком востребованным и излишне декларативным. Он не содержал никаких санкций, но требовал слишком многого, например ст. 1 определяла, что одной из задач бухгалтерского учета является предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности..

**Новые нормы.** Постсоветский период - время, прежде всего практиков. Теоретические рассуждения уступают место неистовому нормотворчеству. Никогда еще в нашей стране не принимала столько нормативных актов по бухгалтерскому учету. Новые документы названы Положениями и Инструкциями по бухгалтерскому учету. Главным из них стало положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», первая редакция которого была принята в 2002 г., оно впервые ввело понятие «учетная политика», легализовало практику учета, применяемую на предприятии. С момента его принятия число вопросов организации учета, решаемых на предприятии, постоянно растет. Положение по бухгалтерскому учету также впервые продекларировало и ввело в практику принципы бухгалтерского учета, лежащие и в основе МСФО.

Система Инструкций и Положений по бухгалтерскому учету существенно расширила круг объектов учета - в него стали включать условные факты хозяйственной жизни, события после отчетной даты, резервы на обесценение активов, прекращение операций, введен новый, ранее не применявшийся порядок учета государственной помощи и безвозмездно полученных средств, совместной деятельности, НИОКР. Была разрешена факультативная переоценка основных средств: для финансовых вложений историческая оценка может быть заменена рыночной. В пояснительной записке нужно было помещать сведения по сегментам, информацию о прекращаемой деятельности, об аффилированных лицах. Учет стал иным.

**Налоговый учет.** В 2002 г. из бухгалтерского учета был выделен налоговый учет. Статьей Налогового кодекса РБ, регулирующей порядок взимания налога на прибыль, были введены отличные от бухгалтерских правила учета расходов и доходов. Возник самостоятельный учет, который не исключает ведение специальных регистров. Парадокс заключался в том, что иные налоги, например на недвижимость, продолжают взыскиваться на основе данных бухгалтерского, а не налогового учета. В настоящее время принята новая редакция Налогового кодекса Республики Беларусь (особенная часть) от 29.12.2009 № 71 - 3. Закон Республики Беларусь принят Палатой представителей 11.12.09 и одобрен Советом республики 18.12.2009 г.

Налоговый учет - это учет, который ведется согласно предписаниям налоговых органов. Ясно, что каждый собственник имеет неотъемлемое право вести учет так, как он хочет, выбирать методы оценки активов и долгов, методы амортизации материальных и нематериальных активов, формировать необходимые резервы и тем са-

<sup>1</sup> До 1980-х годов, даже получив такое предписание, он должен был уведомить вышестоящую организацию и контролирующие органы.

мым предопределять величину финансового результата своего предприятия. Однако с точки зрения государства прибыль предприятия должна определяться по строгим и единообразным для всех требованиям. Отсюда и появление налогового учета. В сущности, это только один из вариантов бухгалтерского учета, но вариант этот может существенно отличаться оттого варианта, который принят на бирже, и оттого, которым руководствуются собственники и администрация организации.

**Аудит.** В постсоветское время аудит окончательно сформировался как отдельная дисциплина. Его практика сблизилась с общемировой. Действовавшие в начале 1990-х годов белорусские и во многом неудачные или неточные стандарты аудиторской деятельности заменены на новые, разработанные на основе международных стандартов аудита, принятых Международной федерацией бухгалтеров. Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Президентом Республики Беларусь в 1994 г., скорее узаконившие аудит, чем его регламентировавшие, были в 2002 г. заменены законом об аудиторской деятельности, но уже через полгода в **них** были внесены существенные изменения, которые должны быть продолжены. В настоящее время действует новая редакция Закона Республики Беларусь от 25 июня 2007 г. № 240-3 «Об аудиторской деятельности» принятый Палатой представителей 23 мая 2007 года и одобренный Советом Республики 11 июня 2007 года.

**Концепции развития.** Постсоветский период начался и продолжается под знаменем реформирования учета путем его перевода на МСФО. В этом направлении уже проведена большая работа, но ни совпадение, ни конвергенция не достигнуты. Необходимость перехода на МСФО в Республике Беларусь декларировалась неоднократно. В 1998 г. перед Министерством финансов была поставлена задача, в течение 10 лет создать национальную систему бухгалтерского учета, основанную на МСФО. Сначала Советом Министров Республики Беларусь, утвердившим 4 мая 1998 г. Государственную программу перехода на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики и принятым в связи с этим 22 декабря 2003 г. постановлением № 1674 Совета Министров «О создании межведомственного Совета по координации перехода на международные стандарты финансовой отчетности». Министерство финансов Республики Беларусь утвердило перечень предприятий, которые с 2008 г. обязаны составлять финансовую отчетность одновременно по национальной системе и МСФО.

**Формирование новой профессии.** Бухгалтер 100 лет тому назад и современный бухгалтер, получивший высшее образование, - разные люди, и их положение в обществе неодинаково.

Социальная роль людей учетной профессии на Западе достаточно высока. Она была завоевана хорошей работой тысяч и тысяч профессионалов. Но эти труды не дали бы результатов, если бы бухгалтеры и аудиторы не объединялись в профессиональные организации. Такой организацией для любой экономически развитой страны является ассоциация профессиональных бухгалтеров - единый на всю страну орган, объединяющий людей счетной профессии. Участие в ассоциации дает право на высокоценные обществом слова - независимый бухгалтер и аудитор. Ассоциация профессиональных бухгалтеров устанавливает квалификацию своих членов и способствует улучшению социального и материального положения, помогает росту их престижа в обществе. Вопросы профессиональной этики стали одной из центральных тем, обсуждаемых в обществе. Профессиональными работниками разработаны детальные кодексы профессионального поведения, смысл которых можно свести к следующему: экономика и профессиональная этика должны находиться в неразрывном единстве, вне морали нет бухгалтерии. В таких кодексах профессиональные задачи бухгалтеров и бухгалтерских общественных организаций сводятся, как правило, к оказанию методологической и организационной помощи в области бухгалтерского учета коллегам из развивающихся стран; борьбе с коррупцией; усилению работы, направленной на повышение статуса профессии в глазах общественного мнения.

**Профессиональные международные организации.** В 1972 г. по решению X Международного конгресса (первый проходил в 1904 г.) был основан *Международный комитет бухгалтерских стандартов*. Решение было принято в пятницу 13 июня 1973 г. Учредителями комитета, подписавшими его хартию, были национальные бухгалтерские организации 10 стран: Австралии, Англии, Германии, Ирландии, Канады, Мексики, Нидерландов, США, Франции и Японии. Задача Комитета (IASB), как было записано в его хартии, сводилась к «разработке и публикации в общественных интересах стандартов, которые должны соблюдаться при представлении прошедших ревизию финансовых отчетов и в содействии их международному применению и соблюдению». Начиная с 2001 г. во главе организации находятся 19 доверительных *управляющих*. (*Trustees*) (шесть от Северной Америки, шесть от Европы, четыре из стран Азии и Тихого океана и три представителя других стран). Доверительные управляющие назначают Совет (*International Accounting Standards Board*) в составе 14 человек, из которых 12 работают на постоянной основе (пять представителей аудиторов, три от бухгалтеров и финансовых директоров, три от пользователей финансовой отчетности и один представитель академических кругов). В составе *IASB* действуют также Консультационный совет по стандартам (*Standards Advisory Council*) и Постоянный комитет по разъяснениям (*Standing Interpretations Committee*). Главными задачами Консультационного совета по стандартам являются: предоставление рекомендаций по поводу приоритетности работы и последствий применения предлагаемых стандартов для пользователей и составителей финансовой отчетности. В задачи Постоянного комитета по разъяснениям входит анализ вопросов, связанных с применением отдельных формулировок стандартов,

## КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

которые могут иметь неоднозначное толкование или вступать в противоречие с положениями иных стандартов. Постоянное представительство Комитета находится в Лондоне.

XI Международный конгресс бухгалтеров, проходивший в Мюнхене в октябре 1977 г. под девизом «Учет и ревизия в едином мире», основал вторую профессиональную организацию - *Международную федерацию бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAS)*. Она объединяет бухгалтеров 113 стран. Целью IFAC служит разработка международных стандартов аудита и унификация норм профессионального поведения. IFAC сотрудничает с международными и национальными организациями, организует международные съезды бухгалтеров, разрабатывает и распространяет технические, профессиональные и этические руководства и публикации, применяемые бухгалтерами в различных секторах деятельности; выражает свое мнение по различным профессиональным вопросам. Большое место в ее деятельности последних лет занимает борьба с коррупцией как одной из главных международных проблем наших дней путем повышения прозрачности бухгалтерской информации. Вступить в Федерацию может профессиональная национальная организация бухгалтеров, признанная в своей стране законом или общественным мнением, а также имеющая устойчивое финансовое положение.

Для решения возникающих вопросов Совет IFAC периодически формирует рабочие группы. Так, созданы группы по малому и среднему предпринимательству и по борьбе с отмыванием денег.

Бухгалтеры объединены не только в международные, но и в региональные организации, представляющие различные страны Европы, Азии и Америки. Старейшая из этих организаций - *Межамериканская ассоциация бухгалтеров (Asociacion Interamericana De Coniabilidad, AIC)*, основанная в 1949 г. на сессии в Сан-Хуане (Пуэрто-Рико) и до 1974 г. носившая название Межамериканская конференция по учету; ее членами состоят 27 бухгалтерских организаций из 21 страны. Ассоциация ведет издательскую деятельность, ею создан ряд комитетов по теоретическим исследованиям в учете, по стандартизации методов ревизий, по разработке стандартов учета в государственном секторе, по подготовке бухгалтеров, по финансовому и управленческому учету, по профессиональной практике. Ассоциация сформулировала правила построения учета, в основу которых положены две концепции: первая - управленческая, исходящая из того, что задача учета состоит в изменении, передаче и интерпретации фактов хозяйственной жизни для контроля и принятия управленческих решений; вторая рассматривает учет как техническую дисциплину, объектом которой является определение размеров собственности и результатов деятельности экономической единицы.

Второй по времени образования региональной организацией бухгалтеров стал *Европейский союз экспертов по экономическому и финансовому учету, UEC*. Он был образован в ноябре 1951 г. по инициативе видного французского бухгалтера Поля Кожоля (1891 - 1951). Цель союза - совершенствование и согласование стандартов учета и ревизии в Европе и обеспечение постоянного участия бухгалтерских кадров Европы в решении общих проблем. UEC подготовил и издал словарь, содержащий толкование 1400 бухгалтерских терминов на восьми европейских языках. По инициативе UEC в 1963 г. был созван первый европейский конгресс по бухгалтерскому учету, который проходил в Эдинбурге. С тех пор такие конгрессы проводятся ежегодно. Одной из задач UEC считалось создание бухгалтерского права, юридических принципов, лежащих в основе учета и национального плана.

В 1961 г. деятельность UEC, направленная на унификацию учета всех европейских стран, привела к созданию исследовательской группы бухгалтеров ЕС - профессиональной международной организации, занимающейся вопросами учета и отчетности корпораций, исследованием структуры и содержания отчетов, методов их оценки и консолидации. В 1986 г. на пятой сессии UEC, проходившей в Лозанне, была создана *Европейская федерация бухгалтеров (Federation des Experts Comptables Européens, FEE)*, которая объединила UEC и исследовательскую группу. FEE получила статус консультативного органа ЕК, а ее президентом впервые в истории профессионального движения бухгалтеров была избрана женщина Маргарет Доуэн. В наши дни FEE объединяет 38 профессиональных организаций 26 европейских стран, представляющих более чем 400 000 бухгалтеров. Возглавляет федерацию Генеральная Ассамблея, избирающая Совет для руководства ее повседневной деятельностью, Штаб-квартира федерации находится в Брюсселе.

Бухгалтеры стран Азии и Тихого океана еще в 1957 г. объединились в *Конфедерацию бухгалтеров стран Азии и Тихого океана (CAPA)*, но зарегистрирована конфедерация была только в 1976 г. Конфедерация выдвинула два основных требования: включение международного счетоводства в круг обязанностей бухгалтеров и стандартизация методов финансовой отчетности. В настоящее время CAPA объединяет 31 профессиональную организацию из 21 страны. Штаб-квартира расположена в Малайзии.

Африканскими бухгалтерами созданы две региональные организации: *Африканский совет по учету* и *Ассоциация бухгалтеров Западной Африки*. Ассоциация учреждена в Лагосе (Нигерия) в 1982 г. Совет создан в июне 1979 г., в отличие от Ассоциации он представляет собой Межправительственную организацию, образование которой оформлено соглашениями правительств 23 стран Организации Африканского единства (Алжир, Ангола, Габон и т. д.).

В Республике Беларусь традиции и правовая система не способствовали рождению профессиональных организаций, ставивших своей целью нормотворчество. Отсутствие профессиональных организаций, руководящих

учетом, стало одной из особенностей белорусской бухгалтерии, менталитета ее представителей. Белорусский бухгалтер ждет команды сверху - от Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь и даже от Совета Министров Республики Беларусь. Он не мог допустить, по крайней мере, до настоящего времени, чтобы его коллега предписывал ему правила ведения учета.

Сейчас положение меняется. В 1997 г. была создана Ассоциация профессиональных бухгалтеров (АПБ). Она учреждена Ассоциацией бухгалтеров СНГ, рядом вузов и журналом «Финансы, учет, аудит». С момента учреждения Ассоциацией сделано достаточно много в части разработки правил (стандартов) бухгалтерского учета. Однако и тут оказывают влияние национальные особенности белорусских бухгалтеров. Они не стремятся продвинуть какие-то правила бухгалтерского учета и использовать их в практической работе. Вместо этого профессиональные бухгалтеры передают эти правила в виде рекомендаций Министерству финансов Республики Беларусь для обсуждения на методологическом совете. Только с учетом полученных замечаний от ведущих специалистов Министерство финансов Республики Беларусь правила утверждает.

Однако активное включение Республики Беларусь в международное сообщество означает и то, что во всем мире вообще и в нашей стране, в частности, резко возрастают усилия по глобализации бухгалтерского учета. Ее отличительными чертами считаются: осознание степени различий между системами бухгалтерского учета (прежде чем принимать новую, достаточно искусственную систему бухгалтерского учета, необходимо оценить все достоинства и недостатки уже функционирующей системы и взять от нее необходимое); организация исследований, направленных на выработку единого бухгалтерского языка, адекватно переводимой терминологии; уточнение состава международных стандартов, определение допускаемых ими, возможных альтернативных вариантов учета.

С началом XXI в. гармонизация национальных учетных систем сменяется конвергенцией, под которой понимают совместную разработку международных и национальных стандартов странами, гармонизировавшими свои учетные системы на основе единых принципов. Результатом этого процесса стали построение более дифференцированной и жесткой системы международного учета, снижение вариативности допускаемых ею методик учета. Международные стандарты более не навязываются обществу, которое добровольно и осознанно принимает на себя обязательство следовать им. Примером служит принятие странами ЕС требования, к публичным компаниям начиная с 2005 г. составлять обязательную отчетность по МСФО. Работа по международным стандартам, таким образом, способна обеспечить единые требования ко всем бухгалтерам, в каких бы странах они ни работали. Следовательно, больше всего в международных стандартах финансовой отчетности заинтересованы сами бухгалтеры, эти стандарты в их интересах, и, не жалея труда и сил, они должны их изучать и совершенствовать.

Белорусские ученые по бухгалтерскому учету с самого начала перестройки не уставали повторять, что самой большой проблемой нашего учета является явное отставание теории. И это правильно. Почти целый век наша экономическая мысль была отторгнута от международного развития. Изоляция обуславливала убеждение в том, что на Западе «гниющий учет загнивающего капитализма», пользы от него быть не может, а вред очевиден. И как следствие, наша теоретическая мысль, начиная с 1930-х гг., деградировала. Перестройка все изменила. Западная учетная практика, множество переводных книг и толпы иностранных консультантов нахлынули в нашу страну. Это были, в массе своей, добрые, умные и благодушные люди. Они искренне хотели нам добра. Но в душе они считали нас туземцами, аборигенами, а себя отцами-пилигримами, призванными просветить непросвещенных. Многим из этих замечательных людей и в голову не приходило, что они имеют дело со страной, у которой есть многовековые традиции современной бухгалтерии. (Справедливости ради надо признать, что авторам доводилось общаться с выдающимися специалистами, которые отлично понимали и наши проблемы, и наши традиции.)

И, конечно, мостом между нашей практикой и западной была теория учета. Стали выходить труды с новыми идеями. Стали переводить во множестве западные, главным образом англо-американские книги. И вместо одной теории советского учета появилось множество самых разных теоретических и практических концепций.

В целом превалировали старые подходы, но они размывались часто весьма существенно новыми веяниями, взятых из переводных книг. Как следствие возникли неформализованно два круга лиц нашей профессии, говорящих по-русски, но очень плохо понимающих друг друга. Основной массив - это бухгалтеры-практики и большинство преподавателей учебных заведений всех возрастов. Они, в общем и целом, перестраивая отечественную систему учета, только ремонтировали ее по рецептам международных стандартов. Другая группа была представлена молодежью, получившей образование за рубежом или в нашей стране, но по западным канонам. Они выучили слова и примеры или МСФО или ГААП, но, как правило, не прониклись их содержанием. Их беда в том, что они не знают ни отечественной традиции, ни нашей практики. А задача в том, чтобы эти две ветви нашего учета могли слиться и, по крайней мере, бухгалтеры смогли бы вновь понимать друг друга. А это возможно только на базе теории учета.

>

Но теория немаловажна без истории. Интерес к истории возрастает. И происходит он не по команде минских начальников, а естественным образом: в Бресте, Пинске, Барановичах, Витебске, Полоцке, Гомеле, Гродно, Новогрудке, Могилеве, Бобруйске и в Минске. Сама жизнь показывает, что без истории в наших буднях мы беспомощны. Только освоив историю, мы по-настоящему станем профессиональным сообществом.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г. № 3321 -XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 (Электронный ресурс) / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2008.
2. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 № 694, с учетом дополнений от 09.07.2003 г. №932.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть): закон Респ. Беларусь от 29.12.2009 № 71 -3. Принят Палатой представителей 11.12.2009. Одобрен Советом Республики 18.12.2009 г.
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета (Текст): сб. норматив, док. - 5-е изд., стереотипное. - Минск: Информпресс. - .2007.
5. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О. А. Агеева. - М.: Бухгалтерский учет, 2008.-464 с.

**ВОЗВРАТ ФИЗИЧЕСКОМУ ЛИЦУ - СОБСТВЕННИКУ УНИТАРНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ВЗАМЕН РАНЕЕ ПЕРЕДАВАВШЕГОСЯ ЭТОМУ ПРЕДПРИЯТИЮ ИМУЩЕСТВА: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

*С. Л. Коротав, директор аудиторской компании «АудитКонсульт», к.э. н.*

В соответствии с п. 2.27 ст. 153 Налогового кодекса Республики Беларусь-(Особенная часть) (далее - НК) [1] объектом налогообложения подоходным налогом не признаются доходы, полученные «физическим лицом от унитарного предприятия ..., учредителем которого выступает это физическое лицо, в виде возврата имущества (стоимости доли имущества), ранее преданного этому унитарному предприятию...». При этом в случае возврата физическому лицу-собственнику унитарного предприятия (УП) денежных средств взамен ранее передававшегося этому УП имущества, сумма таких денежных средств и стоимость имущества подлежат пересчету в доллары США по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на день возврата денежных средств и на день передачи имущества.

Анализ приведенных выше норм позволяет сделать следующие выводы:

1. При изъятии физическим лицом-собственником УП имущества, которое ранее передавалось им УП, дохода у собственника не возникает, равно как не образуется дохода в случае долларового паритета стоимости ранее переданного УП имущества и стоимости изымаемых взамен этого имущества денежных средств.
2. Пересчет стоимости ранее переданного УП имущества в привязке к долларам США должен производиться исключительно в случаях, когда взамен ранее переданного имущества возвращаются денежные средства.
3. При росте курса доллара США сумма денежных средств, изымаемая собственником УП взамен ранее переданного им УП имущества, которая не подлежит обложению подоходным налогом, будет превышать стоимость этого имущества.
4. При падении курса доллара США на момент передачи имущества и момент возврата взамен этого имущества денежных средств не облагаемая подоходным налогом сумма будет меньше, чем стоимость ранее переданного УП Имущества. При получении в таком случае собственником УП денежных средств в размере, соответствующем стоимости ранее переданного УП Имущества, возникает объект обложения подоходным налогом.

Последний вывод, в частности, подтверждается письмом Национального банка Республики Беларусь от 10.12.2008 г. № 28-20/270 «О возврате денежных средств взамен ранее переданного имущества» [2], согласно которому по информации, полученной от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, «если сумма денежных средств в долларом эквиваленте на день возврата денежных средств взамен ранее переданного имущества (товаров) окажется больше, чем стоимость внесенного физическим лицом унитарному предприятию имущества (товаров) на день передачи в долларом эквиваленте, то разница подлежит обложению подоходным налогом».

Источник покрытия дополнительных сумм выплат сверх стоимости ранее переданного УП имущества, в т. ч. сумм, обусловленных изменением курса доллара США на день возврата собственнику УП денежных средств взамен имущества, ранее переданного им УП, и курса доллара США на день передачи имущества УП, действующим законодательством не определен. Вместе с тем этот источник чрезвычайно важен, поскольку от него в значительной степени зависит и порядок учета, и порядок налогообложения.

Казалось бы, источником обеспечения дополнительных сумм выплат, обусловленных пересчетом стоимости ранее передававшегося УП имущества, для целей бухгалтерского учета должен быть финансовый результат УП, поскольку возникновение этих не облагаемых подоходным налогом сумм выплат учредителям прямым образом следует из норм НК.

Вместе с тем это не так. Согласно разъяснению ИМНС по Советскому району г. Минска от 03.11.2009 г. № 5-10/3383 «отнесение на затраты организации и внереализационные расходы, учитываемые при исчислении