

6. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет. Теория. Документы. Корреспонденция счетов. Отчетность: практическое пособие / Н. И. Ладутько [и др.]; под общей редакцией Н.И. Ладутько. - 6-е изд., перераб. и доп. - Минск: ФУАинформ, 2007. - 808 с.
7. Бухгалтерский учет: Учеб. для студентов вузов. — 3-е изд., перераб. и доп. / Под ред. П.С. Безруких. — М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 624 с.
8. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова; под редакцией А.Д. Шеремета. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. - 344 с.
9. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А.Иванова - М.: ИНФРА-М, 2008. - 368 с.
10. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: учебное пособие. - Минск: ООО «Мисанта», 1998. - 109 с.
11. Бухгалтерский учет. / А.И. Балдинова [и др.]; под общей редакцией И.Е. Тишкова. - 5-е изд., перераб. и доп. - Минск: Вышэйшая школа, 2001. - 685 с.
12. Экономика предприятия / В.Я. Хрипач, Т.З. Суша, Г.К. Оноприенко; под редакцией В.Я. Хрипача. - 2-е изд., стереотип. - М.: Экономпресс, 2001. - 464 с.
13. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович, Л.Г. Сивчик, Г.В. Толкач, И.В. Шитников; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. - Минск: Интерпрессервис, 2001. - 576 с.
14. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 мая 2003 г. №89 // Бизнес инфо: Беларусь [Электрон. ресурс] / Национальный Центр правовой информации Республики Беларусь. - Минск, 2010.
15. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. /О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. - Мн.: Амалфея, 2005. - 800 с.
16. Хоружий, Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.ил.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

А. П. Михалкевич

*канд. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте УО «БГЭУ»*

Внедрение рыночных экономических отношений в нашей стране предъявляет новые требования и к учетно-аналитической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета и отчетности, вызывает необходимость изменения и совершенствования всей нашей законодательной базы, создавшейся на протяжении многих лет.

Бухгалтерский учет развивается в соответствии с изменениями, происходящими в экономике. Уровень развития бухгалтерского учета и отчетности определяется тем, насколько они адекватны развитию экономики и отвечают требованиям управления деятельностью субъектов хозяйствования.

Бухгалтерский учет связан со всеми видами деятельности организации, отражает в соответствующих первичных документах содержание всех произошедших за отчетный период хозяйственных операций, связанных с производственной и финансовой деятельностью организаций.

Без наличия необходимой учетной информации не может осуществляться деятельность и принятие управленческих решений.

Для получения достоверной и качественной информации о результатах деятельности организаций необходимо использовать соответствующие методы, способы и приемы, с помощью которых отражается в системе бухгалтерского учета деятельность организации, в результате чего формируется необходимая информация для управления.

Под методом бухгалтерского учета понимается совокупность способов и приемов, используемых для организации бухгалтерского учета деятельности субъектов хозяйствования. В практике организации метод бухгалтерского учета включает различные способы и приемы: счета, двойную запись, денежную оценку, документацию, инвентаризацию, калькулирование и др.

Для получения реальной и достоверной информации о деятельности организаций отрасли и страны в целом необходимо наличие единых методологических принципов организации бухгалтерского учета, которые должны использоваться всеми субъектами хозяйствования при разработке их учетных политик.

Понятие «принцип» используется для обозначения общих правил (закона), принятых или объявленных как руководство к действию, согласованная позиция или основа поведения или практики. Учетные принципы раз-

рабатываются в каждой стране исходя из требований международных принципов, которые утверждены Международным советом стандартов финансовой отчетности, а также с учетом особенностей развития национальной экономики.

Итак, системой бухгалтерского учета и отчетности является совокупность методов, способов и приемов, разрабатываемых с учетом действующего законодательства, с помощью которых обобщаются и отражаются в учете процессы снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг), решаются четко определенные цели и задачи, а также обеспечивается управление деятельностью организаций.

Каждой стране присуща своя национальная учетная система. Учетные системы разных стран характеризуются рядом отличительных признаков: методами оценки оборотных активов и производственных запасов, начисления амортизации основных средств, учета государственных субсидий, формирования и использования финансовых результатов, отражения в учете курсовых разниц по операциям с иностранной валютой и другие. Однако отличия между национальными учетными системами не столь существенны. Поэтому изучение учеными-экономистами национальных учетных систем разных стран позволило произвести их классификацию, обобщение, выделить отдельные модели учетных систем, среди которых основными являются англо-американская и континентальная.

Развитие национальных систем бухгалтерского учета приводит к созданию межнациональных учетных систем, которые используют одни и те же принципы организации учета в одной стране или в странах региона.

Для удовлетворения информационных потребностей пользователей учетными данными необходимо, чтобы организация бухгалтерского учета и порядок составления финансовой отчетности соответствовали не только требованиям развития экономики, но и международной практике. Одним из путей достижения этой цели является унификация учетных систем. Проблема унификации бухгалтерского учета обусловлена целым рядом объективных причин:

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

Унификация учетных систем носит глобальный характер. Наибольшую известность в решении проблемы унификации бухгалтерского учета получили два направления: гармонизация и стандартизация.

Унификация различных систем бухгалтерского учета осуществляется в наибольшей степени в рамках Европейского сообщества. Суть ее состоит в том, что в каждой стране имеются своя система стандартов, своя модель организации бухгалтерского учета, но они не противоречат аналогичным стандартам других стран – членов сообщества. При Европейском сообществе сформирована исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета, результаты деятельности которой опубликованы в виде нормативных документов, которые включены каждым членом Европейского сообщества в свое национальное законодательство по вопросам бухгалтерского учета и отчетности.

Стандартизация учетных систем достигается путем применения международных стандартов финансовой отчетности, которые могут быть использованы в любой ситуации каждой страны, в результате чего отпадает необходимость разрабатывать и утверждать национальные стандарты.

Гармонизация и стандартизация учетных систем принесут для транснациональных корпораций значительные выгоды, позволят избавиться от одного из наиболее серьезных препятствий на пути международных инвестиций. Устранение различий в системах бухгалтерского учета и отчетности значительно сократит проблемы инвесторов и снизит финансовые затраты.

На современном уровне экономической интеграции стран бухгалтерский учет становится одним из средств международного общения. Интернационализация бизнеса привела к тому, что многие аспекты учета приобрели международную окраску.

Поэтому параллельно с процессами создания региональных и межнациональных учетных систем происходит процесс создания международной системы бухгалтерского учета и отчетности, процесс интегрирования учетных систем в единую международную систему.

Одновременно с происходящими процессами гармонизации и стандартизации учетных систем, развития региональных и межнациональных моделей организации бухгалтерского учета происходит развитие и совершенствование национальных систем учета и отчетности с учетом происходящих процессов по интернационализации экономики, требований, предъявляемых к управлению национальной экономикой.

Следовательно, строение системы бухгалтерского учета и отчетности в любой стране – это не только совокупность методов, приемов и способов, объединенных в единое целое и представляющих информацию о результатах деятельности субъекта хозяйствования, но и влияние внешних факторов, которые не являются частями учета, однако изменения любого из них может повлечь за собой изменения в учетной системе.

Изменения экономических отношений в Республике Беларусь привели к необходимости реформирования

системы учета и отчетности, которое осуществляется с учетом сложившихся национальных традиций, мирового опыта и международных стандартов финансовой отчетности.

Основными задачами реформирования учетной системы, по нашему мнению, являются:

- создание системы стандартов учета и отчетности, являющихся необходимой базой для организации бухгалтерского учета;
- обеспечить увязку создаваемой системы с процессами гармонизации и стандартизации, происходящими на международном уровне;
- обеспечить увязку происходящих изменений в учетной системе с потребностями развития экономики и управления ею.

За последние годы в Республике Беларусь разработаны многие законодательные и нормативные документы, которые являются основой организации бухгалтерского учета и заполнения форм бухгалтерской финансовой отчетности. Учетная система значительно приближена к международной практике и вполне обеспечивает руководителей и специалистов организаций необходимой информацией для управления их производственной и финансовой деятельностью.

Однако необходимо отметить, что издаваемые нормативные и инструктивные документы содержат отдельные недостатки, о чем свидетельствуют многозначительные их изменения и дополнения. Кроме того, формы бухгалтерской финансовой отчетности, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь 14.02.2008 г. № 19 не обеспечивают предоставление необходимой информации в соответствии с требованиями МСФО и экономического анализа деятельности организации.

Учетная информация используется не только для управления производством, но и для анализа результатов производственной и финансовой деятельности субъектов хозяйствования.

Основными источниками информации для экономического анализа является бухгалтерский баланс, требования к которому изложены в международном стандарте финансовой отчетности № 1 «Представление финансовой отчетности», среди которых следует отметить:

- организация должна раскрывать в бухгалтерском балансе отдельно суммы, погашение или возмещение которых ожидается после более чем двенадцати месяцев, по каждой статье активов и обязательств. Кроме того, компания должна знать, какие активы предполагается реализовать или использовать в текущем производственном цикле, и обязательства, подлежащие погашению в течение этого же периода;
- активы и обязательства в бухгалтерском балансе должны найти отражение как краткосрочные и долгосрочные.

Следует отметить, что в первом разделе бухгалтерского баланса в составе основных средств числятся все объекты независимо от того, принимают они участие в производственной деятельности организации или нет, т.е. отражаются и объекты социальной инфраструктуры.

Кроме того, бухгалтерские балансы разных стран отличаются в основном расположением в них разделов и статей. Так бухгалтерский баланс компаний США в активе начинается с текущих активов и в пассиве с краткосрочной задолженности, в то время как бухгалтерские балансы организаций Республики Беларусь, Российской Федерации и других стран начинаются с разделов, включающих активы с наименьшей ликвидностью, а последующие разделы включают активы по мере ее возрастания. На сегодня среди ученых экономистов и практиков по бухгалтерскому учету нет единого мнения о последовательности размещения разделов в бухгалтерском балансе.

По нашему мнению, наиболее целесообразно размещать в бухгалтерском балансе разделы и статьи с наименьшей ликвидностью имущества, т.е. начиная с необоротных активов, так как для организации производственного процесса коммерческих организаций необходимы в первую очередь производственные мощности, от наличия и использования которых во многом зависит и финансовое состояние организации.

Необходимо отметить, что в практике организаций Республики Беларусь не учитывается обесценение объектов основных средств на конец отчетного периода. Однако имеются приверженцы рыночной оценки основных средств, как Великобритания, Франция и другие страны, которые утверждают, что рыночная стоимость основных средств лучше отражает их реальную стоимость и эта информация необходима для управления. Результаты оценки (дооценки) следует относить на убытки или списывать за счет специально создаваемых резервов.

Для приведения отечественной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующий международным стандартам финансовой отчетности, Министерство финансов Республики Беларусь Приказом № 48 от 14.02.2008 г. утвердило специальные методические рекомендации, которые определяют перечень работ по трансформации отечественной бухгалтерской отчетности.

Рекомендуется все работы по проведению трансформации национальной бухгалтерской отчетности в формат отчетности по правилам МСФО проводить в четыре этапа:

- на первом этапе проводится анализ учетной политики и состояния бухгалтерского учета в организации. На этом этапе производится сопоставление отражения хозяйственных операций в отечественной практике с их отражением в соответствии с требованиями МСФО;

- на втором этапе определяется валюта отчетности и определяется структура отчетности в зависимости от построения производственного процесса;
- третий этап включает разработку таблиц трансформации, в которых производятся записи корректировок для отражения требований МСФО;
- на четвертом этапе рекомендуется осуществлять составление финансовой отчетности с учетом корректировочных записей.

При осуществлении корректировок рекомендуется провести следующие операции, которые исходя из действующего законодательства и практики ведения учета в наших субъектах хозяйствования являются некорректными. Например, предлагается уточнить стоимость основных средств с учетом их рыночной стоимости. Обесценение рекомендуется отразить в отчете о прибылях и убытках. Если исходить из того, что значительная часть объектов основных средств имеет балансовую стоимость намного выше их рыночной стоимости, то списание разницы между балансовой и рыночной стоимостью на результаты деятельности субъектов хозяйствования приведет к их убыточности.

Кроме того, предлагается произвести корректировку стоимости остатков товарно-материальных запасов и себестоимости реализованной продукции. При инвентаризации производственных запасов устанавливается сопоставление их стоимости с возможной чистой стоимостью реализации. Если возможная чистая стоимость реализации окажется ниже себестоимости реализованной продукции, то ее корректируют до возможной чистой стоимости реализации (рыночная стоимость за вычетом расходов по реализации и доработки продукции до состояния, необходимого для ее реализации). Уценку рекомендуется отражать в составе прибылей и убытков отчетного года либо за счет восстановления уценки прошлых. При этом уценку запасов рекомендуется производить по средней себестоимости.

Осуществление на практике такой рекомендации приведет к искажению реального финансового результата деятельности организации.

Также предлагается исключить проценты по ссудам, общехозяйственные расходы, включенные в незавершенное производство, готовую продукцию с отражением их по соответствующей статье Отчета о прибылях и убытках. Кроме того, списываются нефтепродукты, находящиеся в баках автомобилей на текущие затраты. При этом неизвестно, на какой объект учета списать стоимость этих нефтепродуктов.

Однако необходимо отметить, что выполнение указанных работ по трансформации отчетности не могут привести к таким же результатам, как при организации бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности в течение отчетного периода. Чтобы получить желаемые результаты по приведению отечественной бухгалтерской отчетности в соответствие с требованиями международных стандартов, необходимо пересмотреть все законодательные акты, нормативные положения и инструкции и формировать необходимую учетную информацию для бухгалтерской отчетности на протяжении отчетного периода, а не пересчитывать остатки по счетам на конец года.

Достоверность информационной базы во многом зависит от применяемых методик оценки производственных запасов.

Оценка производственных запасов организаций производится в соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета материалов, утвержденной Министерством финансов Республики Беларусь от 17.07.2007 г. № 114 и с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными Министерством экономики, финансов, труда и социальной защиты Республики Беларусь 30.10.2008 г. № 210/161/151.

Согласно этим документам производственные запасы, используемые в производстве, оцениваются с применением одного из следующих методов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической себестоимости; по ценам последнего приобретения (ЛИФО); по ценам первого приобретения (ФИФО). При оценке используемых производственных запасов по методам ЛИФО и ФИФО их стоимость на конец отчетного периода будет занижена или завышена в зависимости от применяемого метода и не будет соответствовать фактической себестоимости их приобретения.

В этом случае целесообразно было бы разницу между учетной стоимостью производственных запасов и стоимостью, списываемой их в себестоимость производимой продукции списывать на прибыль или убытки.

Кроме того, необходимо отметить и такой недостаток в оценке производственных запасов, которая производится в соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета материалов от 17.07.2007 г. № 114, согласно которой скидки, предоставляемые поставщиками, вычитаются из стоимости приобретаемых материалов, что при многочисленных наименованиях поступающих материалов и большом количестве поставщиков не дает возможности определить реальную стоимость поступивших производственных запасов.

Поэтому предлагаем поступившие со стороны материальные ценности оценивать по цене их приобретения, а скидки, предоставляемые поставщиками, отражать вначале на счете 98 «Доходы будущих периодов», а по мере использования материалов в производственном процессе списывать их со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 92 «Внерезультационные доходы и расходы».

Имеются и другие проблемы по формированию достоверной информационной базы для составления бухгалтерской финансовой отчетности, которая является основой проведения анализа деятельности субъектов хозяйствования. Однако решение и этих проблем будет способствовать совершенствованию информационной базы, используемой для анализа и управления производством.

Дальнейшее совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь, по нашему мнению, должно осуществляться по следующим основным направлениям:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- разработка официального документа, определяющего отношения и порядок использования в Республике Беларусь, к бухгалтерской отчетности, составляемой по международным стандартам;
- усиление контроля за качеством представляемой бухгалтерской финансовой отчетности;
- повысить качество, научное и практическое обоснование издаваемых нормативных и инструктивных документов по вопросам учета и отчетности;
- разработка новых и уточнение действующих документов по учету курсовых разниц, связанных с операциями в иностранной валюте; результатов оценки (уценки) активов и обязательств; затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), а также затрат для определения налогооблагаемой базы и решение других вопросов, возникающих при организации бухгалтерского учета деятельности предприятий;
- выработать официальные отношения со стороны государственных органов к усилению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, разработать инструктивный документ, определяющий сущность, содержание и порядок внедрения управленческого учета в практику деятельности организации;
- расширить участие профессиональных бухгалтерских организаций, ученых экономистов и практиков в разработке документов, регулирующих организацию бухгалтерского учета и отчетности с целью повышения качества издаваемых инструкций и нормативных положений;
- расширить международное сотрудничество в области бухгалтерского учета и отчетности;
- повысить квалификацию специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, что будет способствовать улучшению их качества.

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

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», в ред. от 26.12.2007г., № 302-3.
2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) /Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.10.2008 г., № 210/161/151.
3. Методические рекомендации о порядке трансформации отечественной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующей международным стандартам финансовой отчетности /Приказ Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г., № 48.
4. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов/ Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 17.07.2007 г., № 114.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте / Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 г, № 199.
6. Генералова Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 416 с.
7. Мюллер Г., Гернон Х. г. Минск. Учет: Международная перспектива. – М.: Финансы и статистика. – 1996. – 136 с.
8. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв.ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2005. – 664 с.
9. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Учеб. пособие, 2-е изд. Перераб. и доп.-Мн.: ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003. – 202 с.
10. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: «Финансы и статистика», 1992. – 160 с.
11. Николаева О.Е., Полякова С.И. Под ред. А.Д. Шеремета, 3-е изд., перераб. и доп. М.: НД ФБК –ПРЕСС, 2005. – 344 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СТРУКТУРЫ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Н.В. Кожарская, Минский институт управления

Процесс перехода экономики Республики Беларусь к рыночным отношениям обусловил необходимость переустройства всей системы учета и отчетности. Учитывая это, начиная с начала 90-х годов прошлого столетия, в стране были разработаны и введены в действие соответствующие нормативные документы, регулирующие