

## **ГАРМОНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ БЕЛАРУСИ С МСФО: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ**

*Рассматриваются принципиальные отличия системы бухгалтерского учета и отчетности Беларуси от подходов, определенных Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Определяются основные проблемы перехода на МСФО, текущие и перспективные задачи субъектов и объектов управления, обусловленные гармонизацией национальной системы учета и отчетности с МСФО*

В настоящее время в Республике Беларусь осуществляется комплекс мероприятий по гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

С 1 января 2012 года введены в действие новая редакции Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке его применения, новые инструкции по составлению и представлению бухгалтерской отчетности, учету отложенных налоговых активов и обязательств, доходов и расходов, безвозмездной помощи и государственной поддержки, а также ряд других нормативных актов по бухгалтерскому учету и отчетности, учитывающих основные принципы МСФО.

Целому ряду открытых акционерных обществ (ОАО) распоряжением Совета Министров Республики Беларусь предписано по состоянию на 1 января 2012 года осуществить трансформацию отчетности этих ОАО в формат МСФО. Кроме того, проектом новой редакции Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" с 1 января 2014 года предусмотрено ведение учета по МСФО общественно значимыми организациями, составляющими консолидированную отчетность, в частности банками и небанковскими кредитно-торговыми организациями, ОАО, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах организаторов торговли ценными бумагами, страховыми организациями.

Несмотря на то, что в части гармонизации сделаны определенные шаги, в целом следует признать, что по концептуальным моментам переход на принципы МСФО в значительной степени носит декларативный характер. Более того, по уже ранее принятым решениям, соответствующим принципам МСФО, произошел возврат к ранее действовавшим механизмам учета, не обеспечивающим прозрачность финансовой отчетности. В первую очередь это касается учета валютных операций.

Так, до 01.01.2010 г. в республике действовал особый порядок учета и списания сумм курсовых разниц, образующихся по операциям с иностранной валютой. В соответствии с этим порядком такие курсовые разницы должны были предварительно аккумулироваться на счетах учета доходов и расходов будущих периодов и лишь затем в пределах установленных лимитов списываться на финансовые результаты организаций.

С учетом того, что для экономики республики характерно превалирование импорта над экспортом<sup>1</sup>, используемая схема учета курсовых разниц привела к тому, что на счете учета расходов будущих периодов по состоянию на 01.01.2010 г. были накоплены значительные суммы несписанных разниц, которые в своей основе являются отложенными затратами.

<sup>1</sup> В 2007 году отрицательное сальдо внешней торговли товарами составило 4,418 млрд. долларов США, в 2008 – 6,81 млрд., в 2009 – 7,265 млрд., 2010 – 9,601 млрд. [1], 2011 – 5,453 млрд. [2].

С 1 января 2010 года ранее действовавший порядок списания курсовых разниц был отменен. С названной даты такие разницы, как это и предусмотрено МСФО, должны были относиться на финансовые результаты в соответствующем отчетном периоде. Однако в отношении ранее накопленных сумм курсовых разниц был предусмотрен особый порядок их списания - они по решению предприятия могут списываться не только на финансовые результаты, но и за счет фонда переоценки статей баланса (до 31.12.2014 г.).

Однако такой порядок просуществовал совсем недолго. Постановлениями Совета Министров от 03.06.2011 г. № 704 [3] и Министерства финансов Республики Беларусь от 06.06.2011 г. № 37 [4] все было возвращено, как говорится, “на круги своя”.

Как и ранее, субъектам хозяйствования предоставили возможность относить курсовые разницы, образующиеся при переоценке имущества и обязательств в иностранной валюте, на счета учета доходов и расходов будущих периодов с последующим их списанием “на внереализационные доходы (расходы) в порядке и сроки, установленные руководителем организации, но не позднее 31 декабря 2014 г.”.

Обратим внимание, что “новый старый” порядок списания курсовых разниц стал еще более либеральным, чем это было до 01.01.2010 года. Если ранее курсовые разницы со счетов учета доходов и расходов предписывалось списывать на финансовые результаты в соответствии с учетной политикой, которая является неизменной в течение отчетного года, то теперь такие разницы могут списываться “в порядке и сроки, установленные руководителем”.

Налицо, как видим, еще большие возможности манипулирования финансовыми результатами субъектов хозяйствования, работающих с валютой.

Очевидно, что в силу достаточно сложного финансового положения хозяйствующих субъектов, обусловленного, в частности, и валютным кризисом<sup>2</sup>, разразившимся в Беларуси весной 2011 года, предприятия, заинтересованные в получении кредитных ресурсов, для создания видимого благополучия, пойдут на то, чтобы отложить списание сумм курсовых разниц на более поздние временные периоды.

Следует отметить, что валютный кризис-2011 оказал существенное влияние на финансовые результаты субъектов хозяйствования и, соответственно, на их финансовое благополучие. При этом государственные предприятия, имевшие доступ к “дешевой валюте”, получили значительные преференции против тех организаций, которые такого доступа не имели.

В итоге затратная часть предприятий-льготников формировалась по заниженному курсу доллара. У тех же предприятий, которые приобретали валюту по “черному курсу”, превышающему более чем вдвое официальный курс, устанавливаемый Национальным банком Республики Беларусь (далее – НБ РБ), затратная часть резко возросла, что при формировании валютной выручки по официальному курсу привело к резкому ухудшению их финансового состояния. Прежде всего это коснулось тех предприятий, валютная выручка которых не покрывала их валютные затраты и которые осуществляли обязательную продажу валюты по официальному курсу НБ РБ.

---

<sup>2</sup> В мае 2011 года курс белорусского рубля упал с 3100 руб. до 5000 руб. за 1 доллар США. К 14 сентября 2011 года при сохранении официального курса рубля к доллару на уровне 5000 руб. его курс на черном наличном рынке достиг 9500-10000 руб. за 1 доллар. С введением с 14 сентября торгов валютой на дополнительной сессии официальный курс белорусского рубля стал резко падать и достиг в январе-феврале 2012 года 8350-8450 руб. за один доллар США. То есть менее чем за 9 месяцев рубль по отношению к доллару обесценился почти в 3 раза.

С введением с 14.09.2011 г. дополнительной сессии, на которой предприятия получили возможность приобретать и продавать валюту по “курсу спроса-предложения”, также существенно отличающемуся от официального, возникла проблема налогообложения доходов, образующихся при продаже валюты. Суть этой проблемы в том, что продаваемая валюта, полученная организациями от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, должна отражаться в учете по курсу НБ РБ, в то время как продается она по более высокому курсу – курсу “спроса-предложения”. Возникающая при этом разница в соответствии с налоговым законодательством должна облагаться налогом на прибыль. Как результат, экспортеры стали придерживать продажу валюты, что существенно сократило ее приток на доп. сессию и, соответственно, возможности уменьшения спекулятивного курса, сложившегося ранее на межбанковском рынке.

Ряд крупных экспортеров инициировал вопрос об освобождении от обложения налогом на прибыль разницы между суммой, вырученной от продажи валюты на доп. сессии и ее стоимостью по курсу НБ РБ. Однако решение по данной проблеме принято не было.

В итоге предприятия-экспортеры были вынуждены уплачивать завышенные суммы налога на прибыль, уменьшая в итоге свои оборотные средства, необходимые для покупки сырья и материалов по уже новым ценам, сформированным с учетом роста курса иностранной валюты.

Разбежки в курсах привели также к созданию видимости финансового благополучия субъектов хозяйствования, имевших доступ к “дешевой” валюте (заниженные затраты), а также экспортеров, реализовавших через различные схемы возможность продажи получаемой валюты по рыночному курсу.

Ситуация усугублялась и тем, что в затраты промышленных предприятий списывались ранее накопленные на складах материалы по ценам их приобретения в докризисный период или в период доступа к “дешевой валюте”, а выручка отражалась в учете по существенно возросшему рыночному курсу иностранной валюты.

Все это способствовало тому, что в целом при чрезвычайно сложной экономической ситуации экономика в республике – если руководствоваться данными отчетности – развивалась достаточно успешно.

Так, в итоге за 2011 год рост ВВП составил 5,3 % [5], рентабельность продаж в промышленности достигла 12,8 % (против 6,9 % в 2010 году [6]), число убыточных предприятий в ноябре 2011 года составило 6,5 % (против 10,4 % убыточных организаций по итогам 1 квартала этого же года) [7], уровень зарегистрированной безработицы на конец декабря 2011 г. составил 0,6 % (на конец декабря 2010 г. – 0,7 % [8]). При этом средняя заработная плата в валютном исчислении сократилась с 513 долларов США в апреле 2011 года до 280 долларов США в ноябре этого же года [9], а ставка рефинансирования НБ РБ, с учетом которой устанавливаются банковские ставки по выдаваемым кредитам, поднялась с 10,5 % в марте 2011 года до 45 % к концу года.

Что касается инфляции, то ее уровень, согласно данным Национального статистического комитета, достиг по году 108,7 % [10], превысив тем самым все критерии, характеризующие экономику как гиперинфляционную<sup>3</sup>.

Не случайно в декабре 2011 года крупнейшие мировые аудиторские компании – PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst&Young, KPMG – признали гиперинфляционность экономики Беларуси, что автоматически обуславливает

<sup>3</sup> Для сравнения: уровень инфляции в 2010 году составил 9,9 %, в 2009 году – 10,1 %.

необходимость составления отчетности по МСФО с учетом норм МСФО-29 “Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике”.

Данный стандарт, в частности, устанавливает, что в условиях гиперинфляции предоставление отчетности по результатам хозяйственной деятельности и финансовому положению в местной валюте без переоценки не имеет смысла. Деньги теряют покупательную способность такими быстрыми темпами, что сравнение сумм, полученных в результате операций и других событий, имевших место в различное время, даже в течение одного отчетного периода зачастую оказывается невозможным.

Сложившаяся в Беларуси ситуация, характеризующаяся искажением показателей отчетности, оцениваемых в условиях гиперинфляции по фактическим затратам, создает значительные риски неадекватных решений для различных категорий пользователей бухгалтерской отчетности.

Известный методолог бухгалтерского учета на постсоветском пространстве профессор Палий В.Ф. [11, с. 568] выделяет в условиях гиперинфляции следующие основные искажающие влияния на бухгалтерскую отчетность, которые должны учитываться пользователями этой отчетности:

- цены продаж занижены. Продолжается производство неприбыльной продукции;
- себестоимость несопоставима с выручкой от продаж;
- стоимость имущества занижена;
- рентабельность организации и, соответственно, налогооблагаемая база по налогу на прибыль завышены;
- налог на прибыль изымается с части собственного капитала организации и др.

Именно с такими проявлениями и столкнулась экономика Беларуси в 2011 году.

Учитывая изложенное, считаем, что в сложившихся условиях в Беларуси должны быть разработаны и реализованы соответствующие механизмы переоценки активов организаций, которые бы позволяли:

- с одной стороны, сохранять оборотные средства предприятий за счет уменьшения сумм платежей в бюджет путем уменьшения облагаемой базы по налогу на прибыль на суммы переоценки активов,
- с другой – обеспечивали достоверность финансовой отчетности организаций.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.02.2012 г. № 126 [12] в целях улучшения финансового состояния предприятий предусмотрены определенные меры по совершенствованию механизма переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте, в частности по переоценке валюты на счетах по состоянию на моменты девальвации национальной валюты (24 мая и 21 октября 2011 года). Однако эти меры имеют временный характер, поскольку не освобождают предприятия от уплаты налога на прибыль с сумм переоценок, обусловленных девальвацией, а просто сдвигают необходимость отражения этих сумм в составе внереализационных доходов для целей налогообложения на более поздний период (до 31.12.2014 г.).

Еще один пример искажения финансовых результатов хозяйствующих субъектов – действующий в республике порядок списания процентов по кредитам, полученным на приобретение основных средств: до настоящего времени субъекты хозяйствования, получившие такие кредиты, могут списывать проценты по ним на увеличение стоимости основных средств уже введенных в эксплуатацию.

Следует отметить, что в целях гармонизации с МСФО, которыми однозначно определено, что после ввода основных средств в эксплуатацию их стоимость меняться не должна (за исключением случаев, когда последующие затраты

улучшают состояние актива, повышая его производительность сверх первоначально рассчитанных нормативов), в республике в конце 2009 года было принято решение об отнесении процентов по кредитам, полученным на приобретение основных средств, на финансовые результаты организаций [13]. Однако уже в начале 2010 года по настоянию крупных промышленных предприятий, имевших большие задолженности по валютным кредитам, полученным на обновление и техническое перевооружение производства, изменениями в законодательные акты была предусмотрена возможность работы и по ранее действовавшей схеме, т.е. с отнесением сумм процентов на увеличение стоимости основных средств [14].

Такие действия объясняются просто – если проценты по кредитам относить на увеличение стоимости необоротных активов, то влияние сумм амортизации таких процентов, включенных в стоимость активов, на себестоимость и, соответственно, на финансовый результат организаций оказывается существенно меньшим, чем если бы такие суммы списывались непосредственно на счет учета финансовых результатов.

Как видим, и здесь – в силу экономических аспектов - произошел откат от продекларированной стратегии гармонизации национальной системы учета с принципами МСФО.

Следует отметить, что кроме названных выше сумм процентов по кредитам на увеличение стоимости основных средств после ввода их в эксплуатацию в Беларуси до настоящего времени разрешается относить:

- курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с их приобретением за валюту;
- суммовые разницы, возникающие при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением основных средств;
- расходы, связанные с покупкой валюты для проведения расчетов при осуществлении капитальных вложений в основные средства [15].

Очевидно, что перечисленные выше особенности национальной системы бухгалтерского учета существенным образом искажают финансовые результаты хозяйствующих субъектов, что, естественно, вызывает недоверие к достоверности национальной отчетности со стороны иностранных инвесторов.

Анализ показывает, что для бухгалтерского учета Беларуси характерны и другие принципиальные особенности, которые делают несопоставимыми данные национальной отчетности с данными отчетности по МСФО, в их числе:

- использование двух методов признания выручки от реализации – по оплате и по отгрузке (в соответствии с МСФО признание выручки производится, как правило, по отгрузке (принцип начисления))<sup>4</sup>;
- отнесение сумм переоценки (уценки) необоротных активов исключительно на счет учета добавочного капитала, а не в уменьшение убытков, обусловленных предыдущей уценкой, или в увеличение убытков при уценке активов и недостатке для этого добавочного капитала, обусловленного предыдущими переоценками активов, как это предусмотрено МСФО;
- отнесение недоамортизированной стоимости списываемых объектов основных средств не на убытки организации, а в уменьшение ее добавочного фонда, что, с нашей точки зрения, искажает финансовый результат организации;

<sup>4</sup> Проектом Закона “О бухгалтерском учете и отчетности”, введение которого запланировано с 01.01.2014 г., предусмотрено применение только одного метода признания выручки от реализации – по отгрузке

– учет собственных акций, выкупленных у акционеров, осуществляется по цене их выкупа с отнесением отклонений от их номинальной стоимости при аннулировании акций, а также разницы между ценой продажи акций и ценой их выкупа на финансовые результаты акционерного общества, а не на корректировку составных частей собственного капитала, как это предусмотрено МСФО;

– списание курсовых разниц, возникающих по операциям, связанным с внесением вкладов в уставный фонд организации, не на счет учета добавочного капитала, а в резервный фонд. При этом возможность использования таких разниц (в качестве источника) действующим законодательством не определена.

Названные выше особенности ведения учета в Беларуси, отличные от подходов, предусмотренных МСФО, – это только малая часть тех отличий, которые мы наблюдаем в хозяйственной жизни организаций и которые необходимо учитывать при сопоставлении данных национальной отчетности с данными отчетности по МСФО.

Гармонизация национальной системы бухгалтерского учета с МСФО предполагает необходимость учета целого ряда концептуальных моментов, свойственных международным стандартам, в частности:

– отчетность, составленная по МСФО, ориентирована, прежде всего, на собственника и инвестора, а не на государственные контрольные и фискальные органы;

– МСФО, в отличие от национальной системы учета, базируются на принципах, а не на жестко регламентированных нормах, что предполагает необходимость выражения бухгалтером профессионального мнения (суждения);

– МСФО предусматривают активное использование механизмов оценки обесценения активов компаний и признания убытков от таких обесценений, что обеспечивает “прозрачность” в оценке компаний для их собственников и инвесторов;

– при составлении отчетности по МСФО в обязательном порядке должен соблюдаться принцип “консервативности” или “осмотрительности”, основывающийся на том, что активы и доходы компаний не должны быть завышены, а обязательства и пассивы – занижены, т.е. активы в отчетности должны показываться по наименьшей из возможных оценок, а обязательства – по наибольшей;

– для МСФО характерно преобладание экономического содержания сделок и операций над правовой формой договоров, которыми эти сделки, операции оформлены, в то время как в Беларуси правовая форма хозяйственных операций превышает их экономического содержания. Так, например, с учетом принципов МСФО актив может быть отражен в финансовой отчетности даже в случае, если он не принят к бухгалтерскому учету, но компания контролирует его. И наоборот – актив, отраженный в бухгалтерской отчетности, может не отражаться в финансовой отчетности, если он не приносит экономических выгод организации;

– критерии признания активов, применяемые в рамках МСФО, не связаны с правом собственности на актив, в то время как в учете и отчетности по белорусским нормам активы отражаются только в том случае, если они являются собственностью организации;

– для МСФО характерны различные оценки активов и обязательств, которые широко используются при оценке элементов финансовой отчетности компаний, но которые не применяются в Беларуси, – по справедливой или “честной” стоимости, дисконтированной или приведенной стоимости и т.д.

Очевидно, что предусмотренные МСФО подходы настолько отличаются от национальных правил, что для их осмысления и тем более практического

применения требуется значительное время. При этом каких-либо методических разработок по применению МСФО в Беларуси не имеется.

Чрезвычайно мало в Беларуси и число специалистов, профессионально владеющих знаниями в области МСФО. И хотя деятельность по подготовке таких специалистов в 2011 году несколько активизировалась, следует признать, что она носит несистемный характер. По нашему мнению, подготовка специалистов, владеющими основами МСФО, должна осуществляться не только организациями, ведущими подготовку и переподготовку кадров в формате обучающих семинаров и курсов, как это имеет место в Беларуси сегодня, но и в ВУЗах – по разработанным и согласованным с Министерством образования программам.

Выше уже говорилось о том, что новой редакцией Закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” предусмотрена необходимость составления общественно значимыми организациями, представления и публикации за отчетный год, следующий за годом, в котором МСФО приняты для применения на территории Республики Беларусь, и последующие годы годовой консолидированной отчетности в формате МСФО.

Принятие данной нормы потребует от общественно значимых организаций выполнения целого комплекса мероприятий, в частности, по трансформации отчетности в формат МСФО и ее аудиторскому подтверждению.

К сожалению, до настоящего времени Министерством финансов Республики Беларусь не определен конкретный состав и последовательность работ, связанных с трансформацией национальной отчетности в формат МСФО. А такой порядок необходим, поскольку речь идет о первом применении МСФО, которое предполагает необходимость трансформации отчетности не только за конкретный год, но и за год, предшествующий переходу на МСФО.

Особую озабоченность организаций, подпадающих под необходимость составления отчетности по МСФО, вызывает финансовая составляющая этого процесса, поскольку полномасштабный процесс трансформации требует серьезных финансовых затрат, которые многим предприятиям “не по карману”.

В этой связи, по нашему мнению, было бы целесообразным разрешить предприятиям, переходящим на составление отчетности по МСФО, проводить трансформацию отчетности как по полному перечню работ, связанных с трансформацией, так и по сокращенному.

Сокращенный перечень работ, например, может не включать такие трудоемкие работы, как пересчет балансовой стоимости объектов основных средств в их историческую стоимость, пересчет стоимости материалов, отпущенных в производство, по методу ФИФО (в случае, если организация использует иной метод списания материалов) и др.

При этом в случае, если трансформация отчетности осуществляется по сокращенному варианту, объекты учета, по которым трансформационные операции не проводились, должны оговариваться в примечаниях к отчетности.

По нашему мнению, составление и подтверждение финансовой отчетности организаций в соответствии с МСФО, например за 2012 год, должно предусматривать выполнение этих работ в 3 этапа:

**Этап 1** – проведение аудита достоверности бухгалтерской отчетности организации за 2011 и 2012 годы на предмет ее соответствия нормам национального законодательства.

**Способ реализации:** заключение договоров с аудиторскими организациями на проведение аудита достоверности финансовой отчетности организации за 2011 и 2012 годы.

**Форма завершения работы** – получение аудиторского заключения достоверности финансовой отчетности организации за аудитуемый период;

**Этап 2** – составление финансовой отчетности организации в соответствии с МСФО за 2012 год.

**Способ реализации:** заключение договоров с бухгалтерскими и аудиторскими организациями, занимающимися трансформацией бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством, в формат МСФО.

**Особенности реализации:**

– трансформация отчетности за 2012 год в формат МСФО производится с учетом особенностей первого применения МСФО, предусматривающих, в частности, необходимость трансформации в формат МСФО бухгалтерского баланса не только за 2012, но и за 2011 год;

– как правило, трансформация отчетности предполагает разработку трансформационной модели, включающей в себя:

- рабочий план счетов учета по МСФО;
- таблицу соответствия счетов белорусского учета и МСФО;
- трансформационную таблицу;
- сводный перечень корректировок;
- расчет всех корректировок с описанием их сущности.

Наличие трансформационной модели с описанием и расчетом всех корректировок является обязательным условием для проведения впоследствии независимого аудита финансовой отчетности по МСФО;

– организации, осуществляющие трансформацию отчетности, не могут выполнять работы, связанные с выдачей аудиторского заключения на предмет ее достоверности.

**Форма завершения работы** – получение полного комплекта форм бухгалтерской отчетности организации за 2012 год в формате МСФО;

**Этап 3** – подтверждение достоверности финансовой отчетности организации, подготовленной в формате МСФО.

**Способ реализации:** заключение договора с аудиторской организацией, имеющей опыт трансформации отчетности в формат МСФО и проведения аудита в соответствии с международными стандартами аудита.

**Особенности реализации:**

– для подтверждения достоверности финансовой отчетности, подготовленной в формате МСФО, должна привлекаться аудиторская организация, не участвовавшая в процессе трансформации отчетности аудируемой организации.

**Форма завершения работы** – получение от аудиторской организации аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности организации, подготовленной в формате МСФО.

Приведенная выше этапность и особенности выполнения работ по трансформации национальной отчетности в формат МСФО является лишь примерной основой для разработки Министерством финансов конкретной методики для хозяйствующих субъектов, подпадающих под нормы законодательных актов, обуславливающих необходимость ведения и составления отчетности по МСФО.



Особо следует отметить, что национальная система учета Беларуси является основой налогового учета. Именно поэтому многие недостатки, характерные для системы учета, оказывают существенное влияние и на систему налогообложения. В этой связи очевидно, что реформа системы учета, ее ориентация на нормы МСФО в обязательном порядке затронет и систему налогообложения, что приведет к ее серьезным корректировкам.

Необходимо отметить, что и в настоящее время, когда реализуются лишь отдельные элементы МСФО, ежегодные корректировки налоговой системы настолько существенны, что отследить их специалистам бухгалтерских служб достаточно проблематично<sup>5</sup>. Нередки случаи, когда произошедшие изменения субъекты хозяйствования отслеживают лишь по результатам проверок налоговых органов, когда уже надо уплачивать штрафные санкции за допущенные нарушения.

При этом не следует забывать и то обстоятельство, что сама система налогообложения в Беларуси является чрезвычайно сложной. В течение целого ряда лет Беларусь занимала последние места в мире практически по всем параметрам, определяющим понятность и простоту применения налоговой системы.

Так, из 183 стран, включенных в рейтинг налоговых систем 2011<sup>6</sup>, Беларусь занимала следующие места [16]:

- по простоте налоговой системы – 183 место;
- по количеству налогов (82 налога) – 181 место;
- по времени на налоговый учет (798 часов в год) – 178 место (для сравнения: в Эстонии – 78 часов, т.е. в 10 раз меньше);
- по общей налоговой ставке (80,4 %)<sup>7</sup> – 173 место (для сравнения: в Казахстане – 29,6 %, в Литве – 38,7 %).

В 2010 и особенно в 2011 году в стране были предприняты достаточно серьезные меры по упрощению действующей системы налогообложения, в частности:

- отменен целый ряд налогов (местный сбор на развитие территорий, местный налог на услуги, ряд платежей в составе экологического налога и др.);
- отменены текущие платежи по НДС, акцизам, налогу на прибыль;
- исключена необходимость уплаты авансовых платежей по НДС;
- упрощены формы налоговых деклараций;
- упрощен порядок ведения учета в организациях, применяющих упрощенную форму налогообложения (УСН), расширены возможности для применения УСН, снижена налоговая нагрузка на такие предприятия.

Все это способствовало тому, что в рейтинге 2012 года Беларусь существенно продвинулась вперед – с 183 места на 156. При этом по количеству налогов Беларусь вышла на 63 место, по времени выполнения налоговых обязательств – на 172 место, по совокупной налоговой ставке – на 157 место [17].

Значительные изменения внесены в Налоговый кодекс с 1 января 2012 года:

- налоговая нагрузка на прибыль предприятий снижена с 24 до 18 %;
- внедрен механизм переноса на прибыль текущего периода убытков прошлых налоговых периодов;
- уменьшена налоговая нагрузка на малый и средний бизнес за счет снижения процентных ставок налога при УСН (с 8 до 7 % от валового дохода без уплаты НДС и с 6 до 5 % – с уплатой НДС);

<sup>5</sup> Например, изменения в Налоговый кодекс Республики Беларусь, внесенные в него в 2010 году, составили более 120 стр., в 2011 году – более 140 стр. (для сопоставимости: объем самого Налогового кодекса составляет около 600 страниц), т.е. ежегодные изменения кодекса превышают 20 % от его объема.

<sup>6</sup> Рейтинг 2011 характеризует систему налогообложения 2009 года.

<sup>7</sup> Рассчитывается как сумма всех налогов, уплачиваемых предприятием, выраженная в процентах к доходу до уплаты этих налогов. По сути, данный показатель показывает стоимость налогов для плательщика.

– усовершенствован порядок взимания НДС посредством предоставления налоговых вычетов и т.д.

Эти меры в целом позволяют говорить о том, что рейтингах 2013-2014 годов, которые будут характеризовать простоту и понятность систем налогообложения соответственно в 2011-2012 годах, наша страна существенно улучшит свое положение.

Очевидно, что гармонизация национальной системы учета с МСФО, переход на формирование отчетности по МСФО – это сложный процесс, требующий системного подхода, который бы обеспечивал взаимоувязку и эффективное функционирование различных сфер жизнедеятельности хозяйствующих субъектов – учетной, налоговой, образовательной и т.д.

Оценивая перспективы перехода на МСФО, следует, с нашей точки зрения, в обязательном порядке учитывать подписание Беларусью, Казахстаном и Россией целого блока соглашений по взаимодействию названных стран с 1 января 2012 года в рамках Единого экономического пространства (ЕЭП). Поскольку подписанные соглашения предполагают постепенное приведение экономической деятельности в названных странах к единым стандартам, очевидно, что и действия этих стран в отношении МСФО должны быть в максимальной степени синхронизированными.

В этой связи чрезвычайно важным представляется заявление Директора Департамента государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухучета Минфина Российской Федерации Л. Шнейдмана, прозвучавшее в декабре прошлого года, о признании Россией с 2012 года МСФО в отношении банков, страховых организаций и компаний, которые размещают свои ценные бумаги на фондовой бирже, “именно в том виде, в котором они используются во всем мире” [18].

Сделанное заявление означает, что Республика Беларусь будет вынуждена резко активизировать свою деятельность по внедрению МСФО.

Текущие и перспективные задачи субъектов и объектов управления, обусловленные гармонизацией национальной системы учета и отчетности с МСФО, представлены в таблице.

С учетом изложенного, считаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. Система бухгалтерского учета в Беларуси не обеспечивает достоверное формирование и отражение в финансовой отчетности организаций результатов их работы и их финансовое положение.

Во многом такое положение обусловлено вмешательством государства в лице уполномоченных им органов управления в порядок отражения в учете активов и обязательств организаций в зависимости от ситуации, складывающейся в экономике в тот или иной временной период.

2. Гармонизация национальной системы учета и отчетности с МСФО позволит существенно увеличить “прозрачность” этой системы и, соответственно, ее понятность для собственников и инвесторов.

3. Переход на МСФО – сложный многоступенчатый процесс, сопровождающийся как постепенным включением норм и принципов МСФО в национальные законодательные акты, регламентирующие вопросы учета и составления отчетности, так и последующим переходом на формирование отчетности по МСФО всеми общественно значимыми организациями, а не только теми из них, которые формируют консолидированную отчетность.

4. В связи с гармонизацией национальной системы учета с МСФО и более того – в связи с неизбежностью перехода на ведение учета и составление отчетности по МСФО общественно значимыми организациями:

– Министерством финансов должна быть разработана конкретная методика организации работ субъектами хозяйствования, переходящими на ведение учета и составление отчетности в формате МСФО;

– Министерством образования, ВУЗами республики должна быть разработана и в ближайшей перспективе реализована комплексная программа подготовки специалистов по МСФО.

**Таблица 1.** Текущие и перспективные задачи субъектов и объектов управления, обусловленные гармонизацией национальной системы учета с МСФО

Субъекты и объекты управления	Текущие задачи	Перспективные задачи
Палата Представителей Национального собрания Республики Беларусь	Принятие Закона Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”, устанавливающего необходимость составления отчетности в формате МСФО только общественно-значимыми организациями, формирующими консолидированную отчетность	Внесение в Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” изменений, предусматривающих ведение и составление отчетности по МСФО всеми общественно-значимыми организациями
Министерство финансов	Принятие основных национальных правовых актов, учитывающих нормы и принципы МСФО. Разработка методики трансформации отчетности в формат МСФО, в т.ч. по упрощенной форме	Дальнейшая гармонизация национальной системы учета и отчетности с МСФО
Министерство по налогам и сборам	Упрощение системы налогообложения. Гармонизация национальной системы налогообложения с системами налогообложения стран-участниц Единого экономического пространства	
Министерство образования, учреждения образования	Разработка и реализация комплексных программ подготовки специалистов по МСФО	Системная подготовка и переподготовка специалистов по МСФО
Аудиторские компании	Обучение специалистов аудиторских компаний МСФО. Трансформация национальной отчетности в формат МСФО. Подтверждение достоверности отчетности, составленной в формате МСФО	
Общественно-значимые организации	Подготовка специалистов по МСФО. Представление консолидированной отчетности в формате МСФО	Ведение учета и составление отчетности по МСФО
Иные субъекты хозяйствования	Ведение учета и составление отчетности по нормам национального законодательства	

#### ЛИТЕРАТУРА:

1. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Внешняя торговля Беларуси [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/ftrade1.php/>.

2. В Беларуси за 2011 год сократился дефицит внешней торговли товарами [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.belarustime.ru/one-paragraph/7cc91d20b286/](http://www.belarustime.ru/one-paragraph/7cc91d20b286/).

3. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 03.06.2011 г. № 704 “О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте”.
4. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 06.06.2011 г. № 37 “О внесении дополнений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 27 декабря 2007 г. № 199”.
5. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. О валовом внутреннем продукте (ВВП) и валовом региональном продукте (ВРП) Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/gdp\\_rgdg.php](http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/gdp_rgdg.php).
6. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Выполнение важнейших параметров прогноза социально-экономического развития Республики Беларусь в 2011 году [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/doclad/2011/1.pdf>.
7. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Об убыточных организациях Республики Беларусь за январь-ноябрь 2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/unprofitable\\_organisations.php](http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/pressrel/unprofitable_organisations.php).
8. Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Занятость населения и безработица [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://belstat.gov.by/homep/ru/indicators/doclad/2011/13.pdf>.
9. Динамика изменения средней зарплаты в Беларуси с 2004 по 2011 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mojazarplata.by/main/srednjaja-zarplata/dinamika-izmenenija-srednej-zarplaty-v-Belarusi-za-2004-2010-tablicy>.
10. Прайм Тасс – Белорусское бюро. В Беларуси ... [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.prime-tass.by/show.asp?id=97280/>.
11. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2003. – 792 с.
12. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 07.02.2012 г. № 126 “О внесении изменений в постановление Совета Министров Республики от 3 июня 2011 г. № 704” // Республика. – 2012. – № 29.
13. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.10.2009 г. № 132 “О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118”.
14. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 26.02.2010 г. № 15 “О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118”.
15. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 12. дек. 2001 г., № 118 (в ред. постановления от 25.06.2010 г. № 77).
16. Рейтинг налоговых систем 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://buhbiz.com.ua/blog/business\\_in\\_the\\_world/148.html/](http://buhbiz.com.ua/blog/business_in_the_world/148.html/).
17. Paying Taxes 2012: Global comparison across economies: PwC: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/key-findings.jhtml/>.
18. Российская газета. Столичный выпуск. Бизнес заговорит не по-нашему [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.goskontrol-spp.ru/publications/636-biznes-zagovorit-ne-po-nashemu.html>.

КОРОТАЕВ Сергей Леонидович – доктор экономических наук, доцент Белорусского государственного экономического университета, директор ЗАО “АудитКонсульт”;

Статья поступила в редакцию 13.01.12 г.