УДК 657

А. П. Шевлюков (BUIFM@yandex.ru),
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой Белорусского
торгово-экономического университета
потребительской кооперации

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОБЩЕСТВЕННО ЗНАЧИМЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ НА ОСНОВЕ ПАРАЛЛЕЛЬНЫХ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР

В статье рассматривается методологическая основа конвергенции национальной системы счетоводства с функциональными положениями международных стандартов финансовой отчетности по раскрытию информации о деятельности коммерческих организаций. Значительное внимание уделяется диграфическому способу внесения поправок.

The article considers the methodological basis of the convergence of the national system of accounting with the functional provisions of the international financial reporting standards on the disclosure of information about the activities of commercial organizations. Considerable attention is paid to double entry way of amendment.

Ключевые слова: общественно значимая организация; международный стандарт финансвой отчетности; трансформация финансовой отчетности; трансляционный план счетов; конверсия финансвой отчетности; корректировка финансового результата; диграфический способ внесения трансформационных поправок.

Key words: public interest organization; international financial reporting standard; transformation of financial statements; translational accounts; conversion of the financial statements; adjustment of financial result; double entry way of transformation amendment.

Введение

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» законодательно закрепляет использование международных стандартов финансовой отчетности. Возможны два варианта их применения. Первый предусматривает обязательное использование международных стандартов общественно значимыми организациями. Второй вариант рассматривает международные стандарты как основу для разработки нормативных актов по бухгалтерскому учету и отчетности для всех отечественных организаций.

Обязательное использование международных стандартов предполагает трансформацию финансовой отчетности, которая может осуществляться как расчетным, так и диграфическим способами. Статья подготовлена на основе исследования автора в процессе выполнения научно-исследовательской работы «Конвергенция бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь с методологическими концепциями Совета по международным стандартам финансовой отчетности: конверсия, трансформация, оптимизация вариантов» по заказу Белорусского республиканского фонда фундаментальных исследований. В статье предложена методологическая основа модели трансформации финансовой отчетности белорусских общественно значимых организаций на основе использования диграфического способа.

В настоящее время практически все нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Республике Беларусь, разрабатываются и утверждаются на основе взаимоувязки с положениями конкретных международных стандартов финансовой отчетности. Следует отметить как неоправданное копирование некоторых положений международных стандартов в одних нормативных документах, так и необоснованный отказ от их использования в

других. Основное внимание разработчиков отечественных нормативных документов сконцентрировано на использовании международных стандартов в качестве основы для разработки нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности.

Однако для совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь более полезны методологические положения, изложенные в Концептуальных принципах финансовой отчетности [1]. Это самостоятельный документ, принятый Советом по международным стандартам финансовой отчетности, который предшествуют стандартам и формирует их методологическую основу. Концептуальные принципы финансовой отчетности должны стать общей основой для совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь, которым, в нашей стране не уделяется внимание, соответствующее их значению. Расхождения между указанными Принципами и собственно стандартами свидетельствуют о наличии недостатков в системе МСФО, которые нет смысла переносить в отечественный учет.

В Республике Беларусь, при юридической легитимности перехода на международные стандарты [2], остаются неразработанными методические аспекты этой задачи. Их разработку затрудняют следующие нерешенные проблемы:

- отсутствует методологический базис конвергенции бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь с рекомендациями Совета по международным стандартам финансовой отчетности;
- не оптимизированы варианты конверсии и трансформации финансовой отчетности, позволяющие в условиях единого документопотока получить финансовую отчетность в различных форматах;
- не разработана методика ведения учета в условиях использования одновременно поддерживаемых двух планов счетов: рабочего плана, разработанного на основе типового плана счетов, утвержденного Министерством финансов Республики Беларусь; трансляционного рабочего плана счетов, разработанного на основе методических положений международных стандартов финансовой отчетности;
- международные стандарты финансовой отчетности не допускают включение в себестоимость запасов сверхнормативных затрат и рекомендуют включать в их себестоимость часть постоянных накладных расходов на основе нормальной производительности производственных мощностей, что несопоставимо с отечественными методическими решениями и предполагает как их совершенствование, так и осуществление сложных корректировок отчетных показателей белорусских организаций, методики которых не разработаны;
- не разработаны методики использования для оценки активов и обязательств дисконтированной стоимости и учета инфляции, не определены хозяйственные ситуации, в условиях которых главный бухгалтер организации, используя знания базовых принципов, может принять решение, основываясь на собственном профессиональном суждении;
- не разработаны варианты форматов отчетов о финансовом состоянии, совокупной прибыли и других отчетных форм по выбранной одной из двух, рекомендованных Принципами подготовки и представления финансовой отчетности, концепций поддержания капитала: финансовой или физической.

Методологическим базисом международных стандартов финансовой отчетности является англо-американская учетная школа. Необходимо отметить, однако, что среди всемирно известных учетных школ англо-американская учетная школа не является самой лучшей. Широкому распространению она обязана не столько своим преимуществам над другими школами, сколько экспансией капитала США и повсеместным использованием в международных отношениях английского языка. Учитывая принятую в Республике Беларусь доктрину управления экономикой, основу которой составляет государственное регулирование, необходимо найти оптимальное решение дилеммы обеспечения суверенитета в вопросах национальной учетной системы и ее реформирования в соответствии с международными стандартами, выявить основные положительные и отрицательные стороны их внедрения в Республике Беларусь.

Несмотря на достаточно веские предпосылки использования для представления пользователям отчетной информации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, необходимо всегда иметь в виду приоритет законодательства страны над рекомендациями международных организаций. Финансовая отчетность, составленная не в соответствии с национальным законодательством, не будет приниматься во внимание в суде. Поэтому, при необходимости, следует разрабатывать финансовую отчетность параллельно как по национальным, так и международным правилам.

В Республике Беларусь это становится актуальным для общественно значимых организаций, которые в ближайшее время обязаны начать составление годовой консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Вопрос заключается в том, как это сделать при отсутствии необходимой методической основы. Понятно, что такую отчетность невозможно составить, не затронув показатели институциональных единиц, входящих в хозяйственную группу. На наш взгляд, общественно значимые организации Республики Беларусь, в зависимости от поставленных задач, могут использовать три варианта трансформации на основе внесения корректировок расчетным или диграфическим способами. Предложенные для организаций Республики Беларусь способы и варианты трансформации финансовой отчетности, а также этапы этого процесса, показаны на рисунке.

Способы и варианты трансформации финансовой отчетности, возможные для использования общественно значимыми организациями Республики Беларусь

Расчетный способ внесения коррективов заключается в группировке отклонений в отчетных документах и результатной трансформационной таблице. Однако отчетность, полученная путем расчетных корректировок показателей отечественных отчетных форм, имеет высокий информационный риск, так как корректировки не носят исчерпывающий характер, возможны технические пропуски и прочие погрешности. Отсутствие двойной записи на счетах, адаптированных к международным стандартам, корректировочных сумм, не дает возможности проверить их сбалансированность. Поэтому использование такого варианта допустимо только в том случае, когда корректировок не много и они незначительно затрагивают отечественный бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках.

Так как общественно значимые организации Республики Беларусь являются крупными организациями, которые имеют активы, вложенные в капиталы нерезидентов, и выпускают на открытый рынок финансовые инструменты, то корректировки будут значительные. Поэтому, на наш взгляд, более целесообразно использовать альтернативный вариант, который требует предварительной разработки адаптированного к требованиям международных стандартов трансляционного плана счетов и обобщения на их корректировочных сумм диграфическим методом.

В настоящее время в Республике Беларусь используется Типовой план счетов, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29 июня 2011 г. [3]. Общественно значимая организация может принять решение о разработке:

- одного рабочего плана счетов, который включал бы как утвержденный Министерством финансов Республики Беларусь типовой план, так и счета, обусловленные требованиями международных стандартов финансовой отчетности;
- двух рабочих планов счетов, один из которых основан на отечественных нормативных актах, а второй – на международных стандартах.

При принятии решения о трансформации финансовой отчетности общественно значимых организаций в формат международных стандартов диграфическим способом целесообразно вмонтировать принятый в Республике Беларусь линейно-иерархичный порядок группирования счетов в матричный принцип построения плана счетов, принятый в Западной Европе и других странах [4, с. 49–70]. Структура такого плана счетов может иметь следующий вид:

Класс 1 «Активы»

Раздел 1.1 «Внеоборотные активы».
Раздел 1.2 «Производственные запасы».
Раздел 1.3 «Готовая продукция и товары».
Раздел 1.4 «Денежные средства».
Раздел 1.5 «Финансовые инвестиции».
Раздел 1.6 «Ссуды и дебиторская задолженность».
Раздел 1.7 «Номинальные активы».

Класс 2 «Обязательства»

Класс 3 «Капитал»

Раздел 3.1 «Вклады собственников в капитал».
Раздел 3.2 «Капитал, заработанный организацией».
Раздел 3.3 «Изменение стоимости имущества».

Класс 4 «Доходы»

Класс 5 «Расходы»

Класс 6 «Экономические элементы затрат»

Класс 7 «Калькуляционные счета»

Класс 8 «Контрольно-плановые счета»

Практическое наполнение предложенных разделов зависит от конкретных условий деятельности общественно значимой организации. Трансляционный план счетов для трансформации или конверсии финансовой отчетности в формат международных стандартов каждая организация разрабатывает самостоятельно. Так как Совет по международным стандартам не разработал типовой план счетов, вариантов таких планов может быть бесчисленное множество. Например, раздел 1.1 «Внеоборотные активы» может быть разделен на следующие группы счетов:

- 100 «Незастроенные земельные участки и природные ресурсы»;
- 101 «Основные активы»;
- 102 «Амортизация основных активов и исчерпание природных ресурсов»;
- 103 «Инвестиционная недвижимость»;
- 104 «Нематериальные активы»;
- 105 «Амортизация нематериальных активов»;
- 106 «Плодоносящие биологические активы»;
- 107 «Отсроченные расходы капитального характера»;
- 108 «Незавершенные материальные и нематериальные инвестиции»;
- 109 «Основные средства социальной сферы».

Каждая группа счетов может подразделяться на отдельные счета. Например, группа 101 «Основные активы» может иметь следующие счета:

- 1011 «Здания и прилегающие земельные участки»;

- 1012 «Машины и оборудование»;
- 1013 «Водные суда»;
- 1014 «Воздушные суда»;
- 1015 «Автотранспортные средства»;
- 1016 «Встроенные объекты инженерного оборудования»;
- 1017 «Мебель и офисное оборудование»;
- 1018 «Активы для разведки и оценки минеральных ресурсов»;
- 1019 «Прочие виды основных активов».

Возможны и другие подходы к разработке трансляционного плана счетов, например, на основе убывания ликвидности активов. При необходимости общественно значимые организации могут использовать и большее четырех кодовых знаков в степени детализации трансляционных счетов.

Отечественная система счетоводства рассчитана в большей мере на удовлетворение потребностей налоговых служб, кредитных учреждений и отраслевых органов управления. В связи с этим некоторые виды активов, обязательств и капитала, а также доходов и расходов, которые признаются отечественными нормативными актами, по правилам международных стандартов могут относиться к другим составным частям основных элементов финансовой отчетности. С целью представления пользователям адекватной финансовой информации возникает необходимость реклассификации счетов, которые ведутся в соответствии с принятой в стране методикой [5, с. 125–132]. Кроме того, отдельные объекты учета, которые формируют статьи международной отчетности, в соответствии с методикой отечественного учета, на счетах могут не отражаться. В окончательном результате реклассификация остатков на счетах дает возможность составить пробный баланс и устранить формальные отличия в составе показателей отчетности, представленных по белорусским и международным стандартам.

Как видно на рисунке, пятым этапом трансформации финансовой отчетности является осуществление корректировок активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в соответствии с предписаниями международных стандартов. Для этой цели мы предлагаем приведенную ниже форму журнала трансформационных проводок (таблица 1).

Таблица 1 – **Журнал трансформационных проводок**

Содержание трансформационной записи	Основа для корректировки (номер международного стандарта и параграф)	Корректировочная проводка		Сумма корректировки, тыс. р.
		Дебет счета	Кредит счета	
1. Дооценка зданий и прилегающих земельных участков до справедливой стоимости:				
1.1. Увеличение накопленной амортизации зданий	IAS-16, п. 39	1011	1021	5 871 402
1.2. Положительный результат переоценки		1011	3891	4 063 289
2. Уценка машин и оборудования до справедливой стоимости:				
2.1. Уменьшение накопленной амортизации	IAS-16, п. 40	1022	1012	2 939 005
2.2. Отрицательный результат переоценки		5951	1012	6 002 293
и т. д.	...	...	...	...

Данные пробного баланса, полученные путем реклассификации счетов оборотно-сальдовой ведомости синтетического учета по национальной методике, являются основой для открытия трансляционных счетов. После их открытия и указания предварительного сальдо (без учета корректировочных проводок) обобщение данных пробного баланса и журнала трансформационных проводок позволяет определить величину остатков по каждому счету в соответствии с требованиями международных стандартов. Для этой цели нами предложен рабочий документ, представленный в таблице 2.

При трансформации финансовой отчетности серьезное внимание необходимо уделить корректировке показателей финансового результата, так как большая часть корректировок затрагивает этот показатель. Для систематизации таких корректировочных сумм мы предлагаем ввести в рабочие трансляционные планы счетов общественно значимых организаций группу счетов 800 «Корректировка финансового результата на величину расхождений между отечественной методикой

учета и международными стандартами». В состав указанной группы счетов могут войти следующие счета:

• 8001 «Временные расхождения по причине задержки перехода права собственности на отгруженные товары и продукцию».

• 8002 «Временные расхождения, обусловленные невыполнением всех условий контракта, связанных с признанием выручки».

• 8003 «Корректировка выполнения договоров подряда при превышении фактических затрат над их сметной величиной».

• 8004 «Корректировки финансового результата, обусловленные доведением активов и обязательств до справедливой стоимости».

• 8005 «Корректировки финансового результата, обусловленные первоначальным признанием биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости».

• 8006 «Корректировки финансового результата, обусловленные разными подходами к определению фактической себестоимости запасов».

….

• 8009 «Прочие корректировки финансового результата».

Таблица 2 – **Рабочая ведомость для трансформации сальдо счетов общественно значимой организации в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности**

Адаптированные к международным стандартам трансформационные счета		Пробный баланс		Корректировочные суммы		Трансформационная сальдовая ведомость			
						Активы, обязательства и капитал		Доходы и расходы	
Код	Наименование счета	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1011	Здания и прилегающие земельные участки	36 911 273	—	9 934 691	—	46 845 964	—	—	—
1012	Машины и оборудование	73 428 114	—	—	8 941 298	64 486 816	—	—	—
1021	Амортизация зданий	—	21 814 562	—	5 871 402	—	27 685 964	—	—
1022	Амортизация машин и оборудования	—	24 135 821	2 939 005	—	—	21 196 816	—	—
...	....	...	...	...	...	...	...	...	...
3891	Переоценка активов	—	—	—	4 063 289	—	4 063 289	—	—
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
5951	Убытки от обесценивания основных средств	—	—	6 002 293	—	—	—	6 002 293	—
...	И т. д. по другим счетам	...	...	...	...	...	...	...	...

Использование счетов данной группы показано в таблице 3. Как видно из указанной таблицы, счет 8002 «Временные расхождения, обусловленные невыполнением всех условий контракта, связанных с признанием выручки» закрывается, однако произойдут определенные изменения как в отчете о финансовом положении, так и в отчете о совокупном доходе, составленном в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Основными техническими аспектами осуществления корректировок диграфическим способом является выбор программного обеспечения и соответствующего компьютерного оборудования. Программные продукты должны давать возможность получать необходимые форматы финансовой отчетности без повторного внесения учетных записей. Это даст возможность существенно сократить расходы на осуществление диграфического способа внесения коррективов при трансформа-

ции финансовой отчетности в формат международных стандартов, к бесспорным преимуществам которого относится высокая точность получаемой отчетной информации.

Таблица 3 – **Отражение на трансляционных счетах корректировок выручки после перехода права собственности на проданную продукцию к покупателям**

Содержание корректировочных проводок	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, тыс. р.
1. Уменьшение суммы выручки на стоимость продукции, право собственности на которую перешло к покупателям, однако поставщик не выполнил все условия контракта	4901	8002	5 316 187
2. Уменьшение себестоимости реализации по причине непризнания части выручки	8 002	5901	3 252 869
3. Корректировка суммы начисленного налога на добавленную стоимость на величину, которая относится к непризнанной выручкой стоимости реализованной продукции	8002	5921	886 032
4. Отражение отложенных доходов от реализации до выполнения всех условий контракта	8002	2985	1 177 286
5. Уменьшение суммы выручки на величину процентного дохода по договорам на реализацию продукции, которые включают операции финансирования	4901	4912	1 314 372

Заключение

Актуальной задачей для отечественных общественно значимых организаций является разработка методик трансформации их сводной финансовой отчетности в соответствии с предписаниями международных стандартов. Предложенная в статье концептуальная модель трансформации финансовой отчетности отечественных общественно значимых организаций на основе трансляционного плана счетов позволяет определить оптимальный методический вариант корректировок учетных данных в соответствии с предписаниями международных стандартов финансовой отчетности.

Практическое использование полученных результатов позволит значительно расширить информационное обеспечение пользователей для принятия управленческих решений в результате использования недоступных ранее сведений о деятельности общественно значимых организаций.

Список использованной литературы

1. **Концептуальные** основы финансовой отчетности / Совет по международным стандартам финансовой отчетности // М-во финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : minfin.gov.by.

2. **О бухгалтерском** учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

3. **Типовой** план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.

4. **Шаўлюкоў, А. П.** Тэрміналогія міжнародных стандартаў фінансавай справаздачнасці і трансляцыйны план рахункаў : дапам. / А. П. Шаўлюкоў. – Гомель : Бел. гандлёва-экан. ун-т спажыв. каап., 2014. – 72 с.

5. **Шаўлюкоў, А. П.** Міжнародныя стандарты фінансавай справаздачнасці : вуч. дап. : У 3 ч. Ч. 1. Тэарэтычныя асновы міжнародных стандартаў фінансавай справаздачнасці / А. П. Шаўлюкоў. – Гомель : Бел. гандлёва-экан. ун-т спажыв. каап., 2016. – 144 с.

Получено 05.06.2017 г.