

історії цивілізації подія, як прийняття відтвореного римського права, а згодом за ним почало формуватись і торгове (господарське право). Так, у середньовічній Італії купцями, банкірами почали створюватись посередницькі суди, які напрацьовували певні вимоги до записів. Основні з них, зокрема, передбачали наступне: 1) нехай закінчені операції записуються у відповідності з зростаючим порядком їх дат; 2) нехай у бухгалтерських книгах між записами не буде пустих місць; 3) нехай за кожною операцією буде посилання на дозвільний їй документ; 4) нехай усі числа будуть цифрові і одночасно буквені, що б не було підробок.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1: Навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999.- 928 с.
2. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство/ Н.А. Кипарисов.- М.-: Госиздат, 1928. – 427 с.
3. Кипарисов Н.А. Теория двух рядов счетов / Н.А. Кипарисов //Счетная мысль.- 1926- №1 –С.12
4. Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А. Кипарисов. -М.: Госпланиздат, 1940.- 328 с.
5. Нестеров В.Т. Упрощенное книговодство и податки / В.Т. Нестеров. – Львів: - 1935. – 128 с.
6. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків.– К.: Знання, 2009. – 278 с.
7. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.
8. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Раймонд де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.
9. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991 – 400 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

Стаття надійшла до редакції 23.09.2015р.
Рекомендовано до друку к.е.н., проф. **Орловою В.К.**

УДК 657

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В БЕЛАРУСИ

С.Л. Коротаев

Белорусский государственный экономический университет, Республика Беларусь, г. Минск, 220070, просп. Партизанский, 26, korotaevbel@gmail.com

Анотація. Мета дослідження оцінка стану, аналіз проблем та визначення перспектив гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). В роботі досліджено генезис МСФЗ в Білорусі з 1998 року по теперішній час. Зокрема, автором виділені особливості національної системи обліку, що не враховують міжнародні підходи та не дозволяють формувати достовірну фінансову звітність господарюючими суб'єктами Республіки Білорусь. Особливу увагу акцентовано на специфічних методах обліку і списання курсових різниць, що виникають за операціями з іноземною валютою, на національних особливостях формування вартості необоротних активів та їх амортизації. За результатами аналізу зроблено висновки з актуальних проблем застосування МСФЗ в Білорусі та надані конкретні пропозиції щодо гармонізації норм і принципів МСФЗ з національними особливостями ведення обліку і складання звітності. Поряд з методологічними проблемами, розглянуто організаційні проблеми застосування МСФЗ. Також дана оцінка сформованої практики аудиту звітності, складеної відповідно до МСФЗ, і надано пропозиції щодо упорядкування таких процесів з урахуванням необхідності підтримки національного аудиту.

Ключові слова: бухгалтерська звітність, облік, курсові різниці, амортизація.

Аннотация. Цель исследования - оценка состояния, анализ проблем и определение перспектив гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В работе исследован генезис МСФО в Беларуси с 1998 года по настоящее время. В частности, автором выделены особенности национальной системы учета, не учитывающие международные подходы и не позволяющие формировать достоверную финансовую отчетность хозяйствующими субъектами Республики Беларусь. Особое внимание акцентировано на специфических методах учета и списания курсовых разниц, возникающих по операциям с иностранной валютой, на национальных особенностях формирования стоимости внеоборотных активов и их амортизации. По результатам анализа сделаны выводы по актуальным проблемам применения МСФО в Беларуси и даны конкретные предложения по гармонизации норм и принципов МСФО с национальными особенностями ведения учета и составления отчетности. Наряду с методологическими проблемами, рассмотрены организационные проблемы применения МСФО. Также дана оценка сложившейся практики

аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО, и даны предложения по упорядочению таких процессов с учетом необходимости поддержки национального аудита.

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, учет, курсовые разницы, амортизация.

Annotation. The purpose of the study assessment, problem analysis and definition of prospects of harmonization of national accounting systems with International financial reporting standards (IFRS). The work examines the Genesis of IFRS in Belarus since 1998 to the present. In particular, the author highlights the peculiarities of national accounting systems do not take into account international approaches and allows to generate reliable financial statements by the entities of the Republic of Belarus. Special attention is focused on specific methods of accounting and write-offs exchange differences arising on foreign currency transactions, at the national peculiarities of formation of the cost of non-current assets and their depreciation. According to the results of the analysis of the findings on topical issues of application of IFRS in Belarus and specific proposals for harmonization of rules and principles IFRS with the national accounting and reporting. Along with the methodological problems discussed organizational issues of IFRS. Also assess the existing practice of audit statements prepared in accordance with IFRS, and provided suggestions to streamline such processes given the need to support national audit.

Keywords: reporting, accounting, exchange rate differences, depreciation.

Введение. В условиях мировой глобализации экономики все более значимым становится адекватное понимание внешними пользователями финансового состояния хозяйствующих субъектов. В значительной степени такое понимание может обеспечиваться в результате формирования финансовой отчетности по общепринятым правилам, а именно – с применением норм и принципов МСФО. Именно поэтому работа по адаптации национального законодательства по бухгалтерскому учету и составлению отчетности с нормами и принципами МСФО ведется во многих странах, в том числе и в Беларуси.

Цель настоящей работы – оценка состояния и перспектив перехода на МСФО в Беларуси, а также проблем, возникающих при осуществлении такого перехода.

Переход на МСФО: состояние и перспективы. Работа по внедрению в Беларуси международных принципов учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности была начата в 1998 г. с принятием постановления Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 г. № 694 «О государственной программе перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь» [1]. Постановлением устанавливался срок перехода организаций и индивидуальных предпринимателей на МСФО до 1 января 2008 г.

Принятая программа не была выполнена, переход на МСФО не состоялся, а разработанные в ходе реализации программы нормативные правовые акты имели в большей мере не практический, а декларативный характер. Об этом свидетельствует, в частности, и тот факт, что значительная часть разработанных документов впоследствии была отменена. Последние их документов, отмененных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2014 г. № 92, – это стандарты бухгалтерской отчетности «Прекращаемая деятельность», «Объединение организаций», «Прибыль на акцию», принятые в 2004 году и не нашедшие своего практического применения.

В 2011-2014 годах деятельность по гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с МСФО резко активизировалась, что обусловлено глобализацией экономики и необходимостью привлечения для ее развития иностранных инвестиций.

Так, с 1 января 2012 года в Беларуси введены в действие новая редакция 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.

С 1 января 2013 года начали применяться гармонизированные с МСФО новые инструкции по учету основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, долгосрочных активов, предназначенных для реализации, осуществлен переход на применение для целей учета только одного метода признания выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) – «по отгрузке» (до 01.01.2013 г. предприятия применяли также и метод признания выручки «по оплате»).

В 2014 году были приняты первые национальные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности (НСБУиО):

- «Консолидированная бухгалтерская отчетность» (НСБУиО № 46);
- «Влияние изменений курсов иностранных валют» (НСБУиО № 69);
- «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» (НСБУиО № 80).

Несколько активизировалась работа по трансформации отчетности крупных национальных компаний в формат МСФО. Так, распоряжением Совета Министров Республики Беларусь трансформацию отчетности в формат МСФО по состоянию на 1 января 2012 года было предписано осуществить 23 открытым акционерным обществам (ОАО) [2].

Новым Законом Республики Беларусь № 57-3 от 12.07.2013 г. «О бухгалтерском учете и отчетности» [3], введенным в действие с 1 января 2014 года, предусмотрено, что общественно значимые организации, в частности ОАО, являющиеся учредителями унитарных предприятий или учредителями дочерних хозяйственных обществ, а также страховые организации обязаны составлять за 2016 год и последующие годы в соответствии с МСФО годовую консолидированную отчетность, а банки – годовую консолидированную или индивидуальную отчетность.

Очевидно, что принятый Закон требует от общественно значимых организаций выполнения целого комплекса мероприятий, обусловленных необходимостью составления отчетности в формате МСФО. Особую озабоченность таких организаций вызывает финансовая составляющая этого процесса, поскольку составление консолидированной отчетности в формате МСФО, обуславливающее либо ведение учета по МСФО либо трансформацию отчетности в формат МСФО, требует серьезных финансовых затрат, которые в условиях резкого ухудшения с декабря 2014 года экономического состояния хозяйствующих субъектов многим предприятиям «не по карману».

В этой связи, по нашему мнению, было бы целесообразным разрешить предприятиям, переходящим на составление консолидированной отчетности по МСФО, проводить трансформацию отчетности не только по полному перечню работ, связанных с трансформацией, но и по сокращенному, особенно в тех случаях, когда предприятия работают на внутренний рынок, не планируют смену собственника, привлечение внешних инвестиций и т.п.

В настоящее время Министерством финансов Республики Беларусь продолжается активная работа по трансформации национальной системы бухгалтерского учета с учетом принципов и норм МСФО. По сути речь идет о создании системы НСБУиО, учитывающих прогрессивные аспекты, предусмотренные МСФО, которые позволяют повысить достоверность финансовой отчетности белорусских организаций. Как отмечают специалисты Министерства финансов, система НСБУиО будет формироваться на протяжении ряда лет.

Особо отметим, что при разработке национальных стандартов положения МСФО не копируются, а адаптируются с учетом экономических условий деятельности белорусских организаций и требований национального законодательства [4, 5]. Введение этих документов в практику бухгалтерского учета Беларуси позволит создать основу для последующего упрощения процессов трансформации национальной отчетности в формат МСФО, а также существенно сократит отклонения в показателях, характеризующих достоверность финансовой отчетности, составленной в формате МСФО и с учетом требований НСБУиО.

Методологические проблемы применения МСФО. Несмотря на то, что в части гармонизации сделаны определенные шаги, в целом следует признать, что по отдельным концептуальным моментам переход на нормы и принципы МСФО в значительной степени по-прежнему носит декларативный характер. Более того, по уже ранее принятым решениям, соответствующим нормам и принципам МСФО, в ряде случаев произошел возврат к ранее действовавшим механизмам учета, не обеспечивающим прозрачность финансовой отчетности.

Так, например, с введением нового НСБУиО № 80 с 01.01.2015 г. в Беларуси отменена практиковавшаяся ранее переоценка полученных и выданных валютных авансов, предварительной оплаты, задатков и аккредитивов, т.е. произошло определенное сближение с МСФО в части учета валютных операций. Вместе с тем, как и ранее, в Беларуси действует особый порядок учета и списания курсовых разниц, обусловленных девальвационными процессами.

Впервые такой порядок был установлен постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.06.2011 г. № 704 [6]. Согласно постановлению суммы курсовых разниц, обусловленные переоценкой валютных задолженностей, а также валюты на счетах на даты девальвации национальной валюты (23 мая и 20 октября 2011 г.), должны были относиться на счета учета доходов и расходов будущих периодов с последующим их списанием – до 31 декабря 2014 года – на финансовые результаты организаций. Понятно, что предложенный механизм учета, допускающий временные сдвиги сумм списываемых разниц, существенно искажает достоверность финансовой отчетности.

В силу того, что экономика Беларуси характеризуется преваляцией импорта над экспортом и, как показывает анализ, преваляцией валютной кредиторской задолженности над дебиторской задолженностью, у многих предприятий по состоянию на 31.12.2014 г. на счетах учета расходов будущих периодов накопились отложенные в виде курсовых разниц затраты, которые при их списании привели бы к значительному ухудшению результативности работы предприятий республики.

В соответствии с Указом от 19.12.2014 г. № 599 «О списании курсовых разниц» [7] организациям, работающим с валютой, предоставили право списать суммы курсовых разниц, числящихся по состоянию на 31.12.2014 г. в составе расходов будущих периодов, в уменьшение доходов будущих периодов по курсовым разницам, а в недостающей части – за счет добавочного капитала (в части фонда переоценки) и – при его нехватке – за счет нераспределенной прибыли. С учетом того, что фонд переоценки, как правило, составляет значимую величину, курсовые разницы в составе расходов будущих периодов были списаны за счет фонда переоценки, а не на финансовые результаты, как это предусмотрено МСФО, что, без сомнения, повлияло на достоверность финансовой отчетности организаций.

Практика приукрашивания результативности работы хозяйствующих субъектов особенно проявляется в периоды «экономической депрессии». Так, Указом от 27.02.2015 г. № 103 «О пересчете стоимости активов и обязательств» [8] курсовые разницы по валютным задолженностям за основные средства, образующиеся в 2015-2016 годах, разрешено относить на увеличение стоимости основных средств уже после принятия их к бухгалтерскому учету, что изначально противоречит принципам МСФО.

Этим же Указом разрешено курсовые разницы, обусловленные девальвационными процессами в январе 2015 года (за декабрь 2014 года – январь 2015 года девальвация национальной валюты по отношению к доллару США составила около 40 % [9]), как и ранее, отнести на доходы (расходы) будущих периодов с последующим их списанием (до 31.12.2016 г.) на финансовые результаты.

Еще несколько примеров директивного изменения методологии бухгалтерского учета отдельных хозяйственных операций и даже некоторых экономических постулатов в условиях хозяйствования, характеризующихся высокой девальвацией и инфляцией.

Так, постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.02.2015 г. № 102 [10] субъектам хозяйствования предоставили право не начислять амортизацию по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов, используемых ими в предпринимательской деятельности, с продлением нормативных сроков службы и сроков полезного использования таких объектов на срок, равный периоду, в котором начисление амортизации не производилось.

Очевидно, что данная мера, создающая видимость финансового благополучия организаций (уменьшение затрат на величину амортизации и, соответственно, увеличение прибыли (либо уменьшение убытков)), в полной мере противоречит не только принципам МСФО, но и основополагающим экономическим постулатам.

В полной мере противоречит принципам МСФО и постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 11 марта 2013 г. № 16 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» (в ред. от 16.12.2014 г. № 82) [11]. Согласно названному постановлению, действующему с 2013 года и продленному до 1 января 2017 года, «проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение (создание) основных средств, начисленные после принятия к бухгалтерскому учету основных средств, организации вправе учитывать в течение отчетного года в составе вложений в долгосрочные активы и в конце отчетного года включать в первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств».

Очевидно, что действие постановления также направлено на то, чтобы уменьшить затратную часть предприятий и приукрасить их финансовое состояние. И это при том, что после ввода объектов основных средств в эксплуатацию их стоимость применительно к рассматриваемым затратам с учетом норм МСФО меняться не должна.

В целом следует признать, что в Беларуси до настоящего времени не разработаны механизмы оценки активов и обязательств организаций с учетом инфляционных процессов. Как результат, занижается стоимость активов, вымываются оборотные средства на уплату налогов по «бумажной» прибыли, завышаются финансовые результаты хозяйствующих субъектов и, соответственно, искажается их финансовая отчетность.

Значительные искажения финансовой отчетности организаций обусловлены отсутствием особенностей учета передачи имущества между предприятиями государственной формы собственности. Попытки применения общих подходов к таким операциям (с использованием счетов учета финансовых результатов) приводят к возникновению значительных убытков у передающей организации и необоснованному улучшению финансовых показателей у принимающей стороны. Так, например, при передаче в 2014 году с баланса предприятия республиканской формы собственности на баланс организации коммунальной собственности Минской автомобильной кольцевой дороги у передающей стороны с учетом действующей методологии учета возникли убытки, превышающие более 100 млн. долларов США. При этом у принимающей стороны возникла ничем не обоснованная прибыль.

Очевидно, что в отношении имущества, безвозмездно передаваемого в рамках одной формы собственности, в частности государственной, должны применяться особые способы учета, которые должны регулироваться соответствующим нормативным правовым актом.

Как показывает практика, имеется немало и других проблем, обусловленных переходом на МСФО без учета национальных особенностей учета, экономических и социальных аспектов.

Аудит достоверности отчетности, составленной в соответствии с МСФО

Выше уже отмечалось, что в соответствии с МСФО в Беларуси годовую консолидированную отчетность за 2016 год и последующие годы обязаны составлять общественно значимые организации (за исключением банков). Что касается банков, то они в соответствии с МСФО обязаны составлять не только годовую консолидированную, но и годовую индивидуальную отчетность.

Учитывая данное обстоятельство, отметим, что в соответствии со статьей 17 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности» [12] организации, прошедшие аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, освобождаются от обязательного аудита годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Мы полагаем, что такой подход ошибочен. Проведение аудита отчетности по МСФО не только не исключает, но и предполагает необходимость проведения аудита отчетности, составленной по национальным правилам.

Это обусловлено тем, что пользователями отчетности национальных компаний являются не только потенциальные или фактические зарубежные инвесторы, способные оценить финансовое состояние организаций исключительно на основании отчетности, составленной в формате МСФО,

но и отечественные структуры, которые не владеют международными подходами, но могут дать такую оценку исходя из форм национальной бухгалтерской отчетности.

Иными словами, аудит отчетности должен быть ориентирован не только на «чужого дядю», но и на отечественного пользователя.

Кроме того, необходимо учитывать и ряд других, не менее значимых, обстоятельств.

Дело в том, что составление отчетности по МСФО, основанное на ведении учета в соответствии с нормами и принципами МСФО, – это исключительно редкое для Беларуси явление. Как правило, составление отчетности в соответствии с МСФО производится на основании данных учета по национальному законодательству с последующей трансформацией национальной отчетности в формат МСФО. Очевидно, что для заказчиков трансформации отчетности такой вариант составления отчетности по МСФО является более выгодным, поскольку требует меньших денежных и трудовых затрат. Вместе с тем, если не подтверждается достоверность отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, то как можно говорить о достоверности отчетности по МСФО, формируемой путем трансформации национальной отчетности?

Считаем, что при таком подходе, когда аудиту подвергается только отчетность, составленная по МСФО, никто не может гарантировать, что эта отчетность достоверна, поскольку не имеется убедительных доказательств того, что отчетность, составленная в соответствии с национальным законодательством, но не прошедшая проверки на достоверность, является достоверной.

В целом следует признать, что рынок аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, а также рынок услуг по трансформации в формат МСФО бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством, в значительной степени «захвачен» международными аудиторскими компаниями. Во всяком случае, это касается практически всех банков и значительного количества иных общественно значимых организаций, которые обязаны составлять свою отчетность в соответствии с МСФО.

Свидетельством этому – данные рейтинга аудиторских организаций за 2014 год, составленного Министерством финансов Республики Беларусь [13]. Так, первую строчку рейтинга в прошедшем году заняла аудиторская компания ООО «Эрнст энд Янг», объем выручки от оказания услуг которой составил 26 % от общего объема выручки, полученной 39 участниками рейтинга. В пятерку лидеров также вошли 4 аудиторские компании, входящие в сеть международных компаний: ООО «КПМГ», ООО «БДО», ООО «Грант Торнтон», ООО «ФБК-Бел».

Объем выручки от проведения аудита 7-ю международными аудиторскими компаниями в 2014 году составил в общем объеме аудита, проведенного всеми 39 участниками рейтинга аудиторских организаций, более 56 %, а в общем объеме выручки от оказания аудиторских и профессиональных услуг – и того больше – 64 %.

При этом очевидно, что аудит отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, – это дорогостоящее мероприятие. Как показывает анализ, разбежка в стоимости 1 чел. – дня аудита, проводимого международной аудиторской компанией, и 1 чел. – дня аудита, проводимого национальной компанией, отличаются в разы. Так, например, если годовой объем выручки от проведения аудита, приходящийся на 1 аудитора в ООО «Эрнст энд Янг», составил в 2014 году 1 млрд. 656 млн. руб., то в национальных компаниях объем выручки на 1 аудитора составляет в среднем от 200 до 400 млн. руб. в год, т.е., как минимум, в 4 раза меньше. То же и по стоимости проверок: если в ООО «Эрнст энд Янг» средняя стоимость 1 аудиторской проверки составила 392 млн. руб., то у 10 национальных компаний, занимающих 7-16 места в рейтинге аудиторских компаний по объемам выручки от оказания аудиторских услуг, стоимость проверки составляет от 10 до 42 млн. руб. При этом следует отметить, что столь существенная разбежка в стоимости услуг обусловлена не профессиональным мастерством аудиторов международных компаний, а, во-первых, маркетинговой стратегией этих компаний, в основу которой положено гипертрофированная значимость проведения аудита по МСФО, и, во-вторых, протекционистской политикой в отношении конкретных международных компаний.

Зачастую результаты аудита отчетности по МСФО, за который заплачены немалые деньги, так и остаются никем не востребованными. Более того, аудит отчетности по МСФО нередко проводится в отношении компаний, для которых такой аудит не является обязательным.

Отметим также, что в тендерах на закупку аудиторских услуг нередко побеждают именно международные аудиторские компании, выставившие самую высокую среди других претендентов стоимость услуг. Выбор таких компаний в качестве победителей, происходящий, как мы полагаем, не без их теневого участия, обеспечивается установлением заказчиком заведомо невыполнимых для других участников тендера критериев и показателей – принадлежность к международным аудиторским организациям, вхождение в состав международных профессиональных объединений, установление количества специалистов, имеющих специальную подготовку в области МСФО, которое существенно превышает их число, установленное национальным законодательством, и т.д.

В этой связи обратим внимание на то, что согласно ст. 7 Закона «Об аудиторской деятельности» в случае, если аудиторская организация имеет намерение проводить обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО,

она должна иметь в своем штате не менее двух аудиторов, имеющих специальную подготовку в области МСФО.

При этом неясно, что же понимается под «специальной подготовкой в области МСФО». В частности, неясно, какой документ должен подтвердить такую подготовку. Так, например, Центр повышения квалификации руководящих работников и специалистов Министерства финансов Республики Беларусь осуществляет системную подготовку специалистов в области МСФО. Вместе с тем в предложениях на закупку аудиторских услуг заказчики таких услуг нередко указывают на необходимость того, чтобы участники закупок в обязательном порядке имели исключительно международные дипломы по МСФО, что, с нашей точки зрения, необоснованно ограничивает количество участников тендера.

Очевидно, что использование услуг по проведению аудита международными аудиторскими компаниями существенно утяжеляет себестоимость аудируемых организаций и ведет если не к увеличению отпускных цен на производимую ими продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги), то, как минимум, к снижению рентабельности их работы.

Полагаем, что в условиях значительного ухудшения финансового состояния коммерческих организаций Беларуси, наблюдаемого с декабря 2014 года, приоритет на рынке аудиторских услуг должен отдаваться не международным, а национальным аудиторским компаниям.

В этой связи считаем необходимым разработать и принять специальное постановление Совета Министров Республики Беларусь, которое бы регулировало порядок проведения тендеров на закупку аудиторских услуг. Учитывая специфику аудиторских услуг, в целях недопущения необоснованного завышения их стоимости в этом постановлении предлагается установить, что при отборе претендентов на оказание аудиторских услуг по ценовому критерию из их числа должна исключаться аудиторская компания с максимальной стоимостью аудиторских услуг, заявленной в тендерном предложении.

Кроме того, предлагается специально оговорить, что при проведении закупок не допускается установление заказчиком критериев и показателей, заведомо ограничивающих участие в конкурсе его добросовестных участников. В частности, по нашему мнению, не допускается:

требовать от участников конкурса обязательного наличия в их штате специалистов:

- имеющих дипломы по МСФО, - в случае, если предполагается проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с национальным законодательством по бухгалтерскому учету;

- имеющих только конкретные виды дипломов, позволяющие проводить аудит отчетности по МСФО (например, только дипломы АССА по МСФО (ДипИФР)), - в случае, если предполагается проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по МСФО, либо трансформация данных бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь, в финансовую отчетность, соответствующую требованиям МСФО;

требовать от участников конкурса принадлежности к международным аудиторским организациям, сетям либо вхождения их в состав международных профессиональных объединений и т.п.

Считаем, что принятие такого постановления, которое бы также определяло и конкретные меры по борьбе с демпингом стоимости аудиторских услуг, способствовало бы дальнейшему развитию национального аудита.

Выводы. Учитывая изложенное, считаем возможным констатировать следующее:

1. Реализация принципов и норм МСФО не может быть абсолютной и не учитывать те или иные аспекты национального учета, обусловленные многолетними традициями учета, экономическими и социальными аспектами, характерными для конкретного временного периода и конкретной страны. В этой связи, по нашему мнению, следует говорить не о внедрении и не о переходе на МСФО, а о гармонизации национальной системы учета с МСФО.

2. Гармонизация национальной системы учета с МСФО – это не одномоментное мероприятие, особенно с учетом постоянных корректировок международных стандартов, а системный и последовательный комплекс мер по кооптированию в систему национального учета действительно эффективных механизмов учета и составления отчетности, обеспечивающих достоверное отражение финансового состояния хозяйствующих субъектов.

3. В странах с переходной экономикой, имеющих значительные трудности перехода на рельсы рыночной экономики, испытывающих периодические инфляционные и девальвационные потрясения, наблюдается существенное директивное вмешательство в методологию учета, ориентированное в своей основе на приукрашивание результативности работы хозяйствующих субъектов и экономики в целом, что ведет к недостоверности как финансовой, так и статистической отчетности.

Полагаем, что такие вмешательства недопустимы, поскольку они не ведут к улучшению результативности работы организаций, а лишь вуалируют их реальное финансовое положение.

4. Проведение аудита отчетности по МСФО не только не исключает, но и предполагает необходимость проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по национальным правилам. Это обусловлено тем, что достоверность производных результатов, в частности достоверность отчетности в формате МСФО, не может быть признана таковой в силу

отсутствия уверенности в достоверности базовой информации - данных отчетности, составленной в национальном формате.

В этой связи полагаем необходимым отменить норму Закона «Об аудиторской деятельности», согласно которой организации, прошедшие аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не должны проводить аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

5. Законодательные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, не определяют конкретные требования в отношении «специальной подготовки в области МСФО», в связи с чем организациям, подлежащим обязательному аудиту достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по МСФО, при проведении закупок аудиторских услуг навязываются необоснованные требования в части наличия у аудиторских компаний международных дипломов по МСФО (ДипИФР и др.).

В силу того, что аудит по МСФО проводится в отношении национальных субъектов хозяйствования, а сама аудиторская деятельность регулируется, в частности, Министерством финансов Республики Беларусь, которое проводит аттестацию и повышение квалификации аудиторских кадров, полагаем необходимым признать, что обучение по МСФО в Центре повышения квалификации руководящих работников и специалистов Министерства финансов Республики Беларусь, является «специальной подготовкой в области МСФО», дающей основание для проведения аудита по МСФО.

6. Учитывая значительную стоимость аудиторских услуг, осуществляемых международными аудиторскими компаниями, навязывание этими компаниями своих «правил игры» на рынке аудиторских услуг, а также в целях обеспечения экономической безопасности страны, считаем необходимой разработку программы поддержки развития национальных аудиторских компаний, реализация которой позволила бы увеличить их долю на рынке аудиторских услуг и существенно сократить затраты хозяйствующих субъектов на проведение аудита.

Литература

1. О государственной программе перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694 (утратило силу с 25.01.2014 г.) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

2. Перечень республиканских органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству, обязанных довести до представителей государства в акционерных обществах требование о необходимости составления отчетности за 2011 г. по международным стандартам финансовой отчетности и ее аудите : распоряжение зам. Премьер-министра Респ. Беларусь, 22.07.2011 г., № 30/224-564. [Электронный ресурс] / <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/> Дата доступа: 18.10.2012 г.

3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3.

4. Рыбак, Т.Н. Бухучет и МСФО: пути сближения: материалы круглого стола / Финансы. Учет. Аудит. – 2014. - № 11. – С. 27-30.

5. Рыбак, Т.Н. Современное состояние и перспективы бухгалтерского учета и аудита / Финансы. Учет. Аудит. – 2014. - № 12. – С. 22-24.

6. О некоторых вопросах переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 3 июня 2011 г., № 704 (в ред. от 07.02.2012 г.) (утратил силу с 01.01.2015 г.).

7. О списании курсовых разниц: Указ Президента Респ. Беларусь, 19 дек. 2014 г., № 599.

8. О пересчете стоимости активов и обязательств: Указ Президента Респ. Беларусь, 27 февр. 2015 г., № 103.

9. Официальный курс белорусского рубля по отношению к иностранным валютам, устанавливаемый Национальным банком Республики Беларусь ежедневно // <http://www.nbrb.by/statistics/rates/ratesDaily.asp?fromdate=2015-2-1/> Дата доступа: 31.03.2015 г.

10. О внесении дополнения в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16 ноября 2001 г. № 1668 и вопросах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в 2015 году: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 16.02.2015 г., № 102.

11. О некоторых вопросах бухгалтерского учета : постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 11 марта 2013 г., № 16.

12. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 56-3.

13. Итоги аудиторской деятельности за 2014 г. [Электронный ресурс] / http://www.minfin.gov.by/auditor_activities/market_indicators/doc/fcf8b99bef034432.html/.

Стаття надійшла до редакції 25.09.2015р.
Рекомендовано до друку к.е.н., проф. **Орловою В.К.**