

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

In article the circle of the problems connected with reliability of drawing up and representation domestic accounting (financial) reporting is defined. The basic aspect on which the author has paid attention – absence of criterion of importance in the accounting reporting, including concerning an error revealed by the auditor during audit of the accounting reporting of the organisations of Byelorussia. The author results the comparative analysis of the basic requirements under the information on errors in the international standards of the financial reporting, in standard the right certificates on book keeping of Byelorussia and rules of book keeping of the Russian Federation. It has allowed the author to draw concrete conclusions and offers.

Введение. Ошибка в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности явление не такое уж редкое. Однако ее наличие может привести к серьезным последствиям как у составителя отчетности, так и у ее пользователя. В связи с этим весьма актуальным является изучение требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и опыта зарубежных стран для устранения нерешенных аспектов.

Сравнительный анализ основных требований по информации об ошибках в МСФО, в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь (далее – ПБУБ) и правил бухгалтерского учета Российской Федерации (далее – ПБУР) приведен в таблице. Все вышеизложенное свидетельствует об актуальности и необходимости уточнения некоторых показателей отечественной отчетности для обеспечения пользователей бухгалтерской отчетности необходимой достоверной информацией для принятия ими своевременных тактических и стратегических управленческих решений.

Основная часть. В МСФО 8 [1] установлены основные положения, определяющие подходы к устранению ошибок в бухгалтерском учете, требования к достоверности содержания финансовой отчетности и методам устранения фундаментальных ошибок. Для организаций, подпадающих под требования приказа № 48 [8] по трансформации отчетности за 2007 год, не являются обязательными для применения в текущей хозяйственной деятельности организации, однако должны быть учтены при формировании данных бухгалтерской отчетности. Необходимо отметить, что Национальный стандарт финансовой отчетности (НСФО) 8 [3] разработан только для банковской системы.

Основной аспект, на который необходимо обратить внимание для бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь, – отсутствие критерия существенности в бухгалтерской отчетности, в том числе в отношении ошибки, выявленной аудитором в ходе аудита. Однако,

согласно требованиям нормативных правовых актов Республики Беларусь, в пояснительной записке раскрываются данные статей, по которым в бухгалтерском балансе (форма 1) и отчете о прибылях и убытках (форма 2) отражаются прочие активы, обязательства, капитал, отдельные виды доходов и расходов, прибылей и убытков в случае их **существенности** в общей сумме итогов бухгалтерского баланса (форма 1) и отчета о прибылях и убытках (форма 2) [6, п. 198].

Существенность в аудите – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности [6, п. 12]. **Оценка существенности** зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого аудируемого лица с учетом объема и особенностей его деятельности.

Ранее при формировании данных бухгалтерской отчетности показатель существенности был определен: показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерия, отличного от вышеназванного. [7, п. 12].

Как видим, для целей аудита бухгалтерской отчетности оценка существенности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого аудируемого лица с учетом объема и особенностей его деятельности, а для целей аудируемого лица она вообще не закреплена в нормативных правовых актах Республики Беларусь.

Сравнительный анализ основных требований МСФО, ПБУБ и ПБУР по информации об ошибках

Наименование	ПБУБ	ПБУР	МСФО	Комментарий
Существенность	Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации (п. 15 Инструкции № 85).	Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации (п. 11 ПБУ 1/98). Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов (п. 1 «Указаний № 67н)	Искажения информации о статьях финансовой отчетности являются существенными, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного пропуска или искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи финансовой отчетности, либо сочетание того и другого (п. 5 МСФО 8). Определение существенности также содержится в Принципах подготовки финансовой отчетности	Существенность в МСФО определена как самостоятельный критерий. В отечественной Инструкции № 85, как и российских правилах, существенность определяется применительно к раскрытию способов ведения бухгалтерского учета. В отечественной Инструкции № 85 отсутствует возможный количественный критерий существенности. В РСБУ указан возможный количественный критерий существенности. Указанный критерий не является обязательным и должен рассматриваться в контексте общего подхода к определению существенности
Порядок раскрытия информации в отношении существенных ошибок предшествующего периода	Соответствующее требование в Инструкции № 83 отсутствует	Соответствующее требование в ПБУ 1/98 отсутствует	В отношении ошибок предшествующего периода организация должна раскрывать (п. 49 МСФО 8): характер ошибки соответствующего предшествующего периода; по каждому предшествующему периоду, представленному в отчетности, сумму соответствующего исправления каждой затронутой линейной статьи в финансовой отчетности, а также базовой и разводненной прибыли на акцию (если применяются МСФО 33 «Прибыль на акцию»); сумму исправления на начало самого раннего из представленных предшествующих периодов; при отсутствии возможности ретроспективного пересчета – обстоятельства, которые привели к невозможности ретроспективного пересчета, и описание того, каким образом и начиная с какого времени ошибка была исправлена	В Инструкции № 83 и РСБУ в отличие от МСФО раскрытие в отчетности информации о корректировке существенных ошибок не предусмотрено. Ошибки, относящиеся к предшествующим отчетным периодам, ретроспективно не корректируются

Наименование	ПБУБ	ПБУР	МСФО	Комментарий
Ошибки предшествующего периода	Соответствующее определение в Инструкции № 83 отсутствует	Ошибки предшествующего периода – это неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, повлекшие искажения данных, представленных в финансовой отчетности за прошлый отчетный год (п. 11 «Указаний о порядке составления и представления отчетности», утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н)	Ошибки предшествующего периода – это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности организации за один или более предшествующих периодов, происходящие вследствие игнорирования или неправильного использования надежной информации, которая была доступна и должна была быть получена и принята в расчет при подготовке и представлении финансовой отчетности на момент ее утверждения к выпуску (п. 5 МСФО 8)	Соответствующее определение в Инструкции № 85 отсутствует. По существу используемых определений в РСБУ и МСФО различия отсутствуют. Но в отличие от РСБУ, в МСФО дано более подробное определение
Отражение исправления ошибок	Внесение исправлений в данные бухгалтерского учета производится в случаях выявления ошибок (п. 7 Инструкции № 83): – в текущем периоде до окончания отчетного года; – после завершения отчетного года, но до утверждения годовой бухгалтерской отчетности; – за прошлый год (прошлые годы) после утверждения годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год. Внесение исправлений, выявленных после окончания отчетного года до составления годовой бухгалтерской отчетности, отражается в бухгалтерском учете оборотами декабря отчетного года путем сторнирования произведенных записей на соответствующих счетах бухгалтерского учета и внесения правильных записей (п. 9 Инструкции № 83). В случае выявления в текущем периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета предыдущего года (прошлых лет) (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за предыдущий отчетный год не вносятся и производятся в учете того отчетного периода (месяца), когда обнаружена ошибка и оформлена бухгалтерская справка-расчет (п. 10 Инструкции № 83)	Установлен следующий порядок исправления ошибок (п. 11 Указаний № 67н): – если ошибка отражения хозяйственных операций текущего отчетного периода выявлена до утверждения годовой бухгалтерской отчетности, то исправления производятся в этом же периоде, за который подготавливается к утверждению и предоставлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность; – если ошибка отражения хозяйственных операций текущего отчетного периода выявлена после утверждения годовой бухгалтерской отчетности, то исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлые отчетные периоды не вносятся. Ошибки отражаются в учете и отчетности периода обнаружения	Существенная ошибка предшествующего периода в обязательном порядке должна быть исправлена путем ретроспективного пересчета, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить либо воздействие этой ошибки на конкретный период, либо ее кумулятивное воздействие (п. 43 МСФО 8). Исправление ошибки осуществляется в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем: - пересчета сравнительных сумм за тот предшествующий представленный период (периоды), в котором была допущена соответствующая ошибка; - когда ошибка имела место до самого раннего из представленных предшествующих периодов; – пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов. МСФО 8 (п. 43–45) позволяет организации не производить ретроспективный пересчет показателей финансовой отчетности за прошлые периоды вследствие выявления существенных ошибок в случае, когда практически невозможно определить либо воздействие этой ошибки на конкретный период, либо ее кумулятивное воздействие	В МСФО, в отличие от требований Инструкции № 83 и РСБУ, предусмотрен ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности при обнаружении ошибок. В Инструкции № 83 и РСБУ предусмотрен перспективный пересмотр показателей финансовой отчетности, за исключением случаев, когда обнаружены ошибки до даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности

Выводы. Проведя анализ нормативных правовых актов Республики Беларусь, Российской Федерации и требований международных стандартов финансовой отчетности, предлагаем для формирования достоверных данных бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь внести уточнение в Инструкцию о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [6] в отношении суммы существенности, как это было предусмотрено ранее в Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности [7], что позволит обеспечить пользователей бухгалтерской отчетности необходимой достоверной информацией для принятия ими своевременных тактических и стратегических управленческих решений.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2006. – М.: Аскери-АССА, 2006.
2. Национальный стандарт финансовой отчетности № 8 «Прибыль (убыток) за период, существенные ошибки и изменения в учетной политике»: утв. постановлением Совета директоров Нац. банка Респ. Беларусь 28.09.2007, № 298 (НСФО 8) // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 17.04.2002, № 62 с учетом последних изменений от 26 мая 2008 № 85 (Инструкция № 85) // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
4. Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06.2005 № 83 (Инструкция № 83) // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
5. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 № 19 (Инструкция № 19) // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
6. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 07.03.2007, № 41 (Инструкция № 41) // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
7. Об утверждении методических рекомендаций о порядке трансформации отечественной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующий международным стандартам финансовой отчетности и перечня организаций, обязанных составлять бухгалтерскую отчетность, соответствующую международным стандартам финансовой отчетности: приказ М-ва финансов Респ. Беларусь 14.02. 2008, № 48 // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
8. Существенность и аудиторский риск. Правила аудиторской деятельности: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 6 марта 2001, № 24 (с учетом последних изменений от 24.09.2007 № 140) // ЮСИАС 6.0 [Электронный ресурс] / СООО «ИПА „Регистр”». – Минск, 2009.
9. Учетная политика организации: положение по бухгалтерскому учету: утв. приказом Минфина России 09.12.1998, № 60н (ПБУ 1/98) // СПС «Консультант-Плюс» [Электронный ресурс]. – Минск, 2009.
10. Указания о порядке составления и представления отчетности: утв. приказом Минфина России 22.07.2003, № 67н // Финансовая газ. – 2006. – № 33.