

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Введение. Многовекторность белорусской внешней политики, восстановление и укрепление связей со странами дальнего и ближнего зарубежья способствуют наращиванию инвестиционного потенциала республики, расширению участия в мировой экономической интеграции, что особенно актуально в период глобального кризиса.

Активизация процесса вовлечения Беларуси в комплекс мировых хозяйственных связей обуславливает необходимость пересмотра места ее учетной системы в глобальной информационной совокупности. В данном контексте представляется важным решение концептуальных вопросов целесообразности применения Международных стандартов финансовой отчетности, определения экономической эффективности и окупаемости затрат на их внедрение, обеспечения национальной безопасности при переходе на международные правила и принципы. Поэтому исследования по отмеченным проблемам являются весьма своевременными, а их решение позволит спрогнозировать дальнейшее развитие бухгалтерского учета в Республике Беларусь и осуществить полноценную интеграцию страны в мировое экономическое пространство.

Весомый вклад в исследование вопросов становления и развития отечественной системы бухгалтерского учета внесли такие ученые, как И.Н. Белый, Б.И. Гаврилов, Н.П. Дробышевский, Л.Л. Ермолович, Л.И. Кравченко, Н.И. Ладутько, А.К. Марченко, А.П. Михалкевич, Д.А. Панков, П.Я. Папковская, П.Г. Пономаренко, А.И. Прищела, Н.А. Русак, Г.В. Савицкая, М.А. Снитко, В.И. Стражев, И.Е. Тишков, А.П. Шевлюков, С.И. Шульман и др. Вместе с тем, расширение глобализации мировой экономики, либерализация хозяйственной деятельности, развитие международных финансовых рынков выдвигает новые задачи перед национальным бухгалтерским учетом, которые нуждаются в дальнейшей научной разработке.

Цель данной статьи состоит в выявлении проблем развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь в условиях глобализации экономики и предложении путей их решения с учетом зарубежного и отечественного опыта.

Основная часть. Развитие мирохозяйственных отношений в рамках глобализации выявило многочисленные отличия и противоречия между применяемыми системами бухгалтерского учета на уровне отдельных стран. Возникшие в связи с этим проблемы унификации национальных

учетных систем мировое сообщество пытается решить посредством формирования глобальной системы бухгалтерского учета на базе Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) [1]. Современный этап применения МСФО характеризуется разнообразием подходов в различных странах.

Наиболее распространенным направлением развития учетных систем является постепенная конвергенция национальных стандартов и МСФО. В частности, в Китае, Иране, Словении национальные стандарты основаны на МСФО, но имеют свои особенности. В Бразилии, Индии, Ирландии, Португалии, Франции, Швейцарии национальные стандарты приближены к международным, некоторые из них более детализированы, чем МСФО. В Австралии, Италии, Швеции национальные стандарты базируются на МСФО, при этом каждый стандарт сопровождается положением, сравнивающим его с МСФО [2, с.33].

Многие государства позаимствовали МСФО в существующем виде и используют их в качестве национальных стандартов (Барбаросс, Бахрейн, Бруней, Гайяна, Гаити, Гондурас, Доминиканская Республика, Кения, Кипр, Коста-Рика, Кувейт, Ливан, Непал, Оман, Румыния, Сальвадор, Эквадор, Ямайка и др.) [2, с.32].

В странах Европейского Союза согласно постановлению Европейского парламента и Совета о применении международных стандартов учета от 19.07.2002 № 1606/2002 с 1 января 2005 года компании, ценные бумаги которых допущены к обороту на регулируемых рынках государств – членов Европейского Союза, обязаны готовить консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Каждая страна, входящая в Европейский Союз, имеет право расширить данное требование, т.е. предусмотреть в национальном законодательстве использование МСФО для финансовой отчетности юридических лиц и консолидированной отчетности компаний, не котирующих ценные бумаги на бирже. В некоторых европейских странах (Великобритании, Дании, Люксембурге, Нидерландах и др.) разрешено использование МСФО всеми компаниями для составления индивидуальной и консолидированной отчетности. В Италии, Латвии, Литве, Словении, Эстонии, Польше применение МСФО является обязательным для финансовых учреждений (банков, страховых компаний и др.). Законодательством Австрии, Венгрии, Германии, Испании, Франции, Швеции предусмотрено использование МСФО только для составления консолидированной отчетности [3, с. 65].

Одним из новых подходов в отношении гармонизации национальных учетных систем на основе МСФО является введение Европейским Союзом понятия «эквивалентность МСФО». Начиная с 1 января 2007 года,

в соответствии с действующими в пределах Европейского Союза правилами представления проспектов предстоящей эмиссии иностранные компании, желающие предложить свои ценные бумаги инвесторам в Европейском Союзе, должны составлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО, одобренными Европейским Союзом, или стандартами, эквивалентными МСФО. Общепризнанные принципы бухгалтерского учета третьих стран будут считаться эквивалентными МСФО, если финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с ними, дает возможность инвесторам принимать как минимум аналогичные решения с точки зрения инвестирования и изъятия инвестиций, как если бы им была предоставлена финансовая отчетность, подготовленная на основе МСФО [3, с. 66]. Например, Комитет европейских органов регулирования ценных бумаг пришел к заключению, что отчетность компаний США, Канады и Японии может быть признана эквивалентной МСФО при условии внесения ряда поправок (опубликование дополнительных раскрытий) [4, с.14].

Проведенный краткий обзор современных тенденций применения МСФО показывает, что полный переход на МСФО осуществляют в основном страны с переходной экономикой, не имеющие развитого финансового рынка и значительных позиций на мировых фондовых биржах. Во многих странах реформирование бухгалтерского учета происходит в направлении сближения с МСФО при сохранении национальных особенностей.

Неумолимая логика процессов глобализации мировой экономики не оставила развитию бухгалтерского учета в Республике Беларусь иной альтернативы, кроме широкого использования идей, принципов и методов, сформулированных в МСФО. Реформирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Государственной программой перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 года № 694 [5], и Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Республики Беларусь 27 мая 1998 года [6]. В 2003 году Государственная программа была дополнена по направлениям совершенствования бухгалтерского учета и отчетности и срокам внедрения международных стандартов в Республике Беларусь.

В целях координации деятельности в сфере организации государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с принципами МСФО постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 декабря 2003 года № 1674 создан Межведомственный совет по координации перехода на международные стандарты финансовой отчетности [7].

В процессе реформирования бухгалтерского учета внесены изменения и дополнения в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», разработаны Типовой план счетов бухгалтерского учета, Стандарты бухгалтерской отчетности «Промежуточная бухгалтерская отчетность», «Прекращаемая деятельность», «Объединение организаций», «Прибыль на акцию», Инструкции по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты», «Доходы организации», «Расходы организации», Инструкция по бухгалтерскому учету совместной деятельности, Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» и ряд других. Принятие указанных нормативных документов позволило в некоторой степени уменьшить несопоставимость белорусского законодательства с МСФО, повысить полезность бухгалтерской отчетности организаций для инвесторов. Тем не менее содержание национальных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности не соответствует в полной мере МСФО, не учтены многочисленные их изменения, положения некоторых стандартов (например, МСФО 12 «Налоги на прибыль», МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО 1 «Применение МСФО впервые») вообще не нашли отражения в соответствующих нормативных документах. Содержащиеся в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь принципы формирования отчетности, критерии признания и оценки имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов не полностью перенесены в нормативные правовые акты.

Переход на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь не был осуществлен в реальном секторе экономики в 2008 году, как это было предусмотрено Государственной программой. В связи с этим Министерством финансов Республики Беларусь разработаны Методические рекомендации о порядке трансформации отчетственной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующий Международным стандартам финансовой отчетности, и утвержден перечень коммерческих организаций, обязанных трансформировать бухгалтерскую отчетность [11].

Дальнейшее реформирование национальной системы бухгалтерского учета проводится согласно принятому Советом Министров Республики Беларусь плану по либерализации условий осуществления экономической деятельности в 2009 году, который предусматривает введение требований о формировании финансовой отчетности и ведении бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами.

Сложность и неоднозначность восприятия бухгалтерской общественностью сути МСФО породили широкую дискуссию относительно форм, методов и сроков их внедрения в Республике Беларусь.

Введение МСФО в неизменном виде в качестве национальных стандартов потребует приведение в полное соответствие с их положениями законодательства Республики Беларусь. Сторонники данного подхода в качестве основного аргумента выдвигают идею активизации привлечения иностранного капитала в республику. Однако результаты зарубежных исследований показывают слабую зависимость стоимости прямых инвестиций от использования МСФО для составления финансовой отчетности. В России сумма прямых инвестиций в 2003 году, когда предприятия, работающие на фондовых рынках, уже имели опыт формирования отчетности по МСФО, составила 1,1 млрд. долл. США, в то время как в 1992-1997 гг., когда отчетность по МСФО подготавливало гораздо меньшее количество российских предприятий, ежегодная стоимость инвестиций равнялась примерно 2,0 млрд. долл. США [12, с. 11]. Что касается портфельных инвестиций, то для их привлечения применение МСФО не всегда является необходимым условием. Каждая фондовая биржа предъявляет свои правила и требования к эмитентам и участникам торгов относительно представляемых ими данных о компании. Например, Швейцарская биржа SWX разрешает иностранным компаниям, включенным в листинг, использовать общепринятые стандарты бухгалтерского учета своей страны при условии, что они официально признаны этой биржей [13, с. 28].

В 2008 году в реальный сектор экономики Республики Беларусь иностранные инвестиции привлечены главным образом из России (2167,0 млн. долл. США или 33,2% от общего объема инвестиций), Швейцарии (1225,4 млн. долл. США или 18,8% от общего объема инвестиций), Австрии (739,8 млн. долл. США или 14,5% от общего объема инвестиций), Великобритании (713,9 млн. долл. США или 10,9% от общего объема инвестиций), Кипра (555,7 млн. долл. США или 8,5% от общего объема инвестиций) [14]. Из приведенных стран-инвесторов только Кипр осуществил полный переход на МСФО. Инвесторам из других государств для оценки эффективности своих вложений требуется в основном финансовая информация, полученная в соответствии со стандартами, действующими в их странах.

В случае принятия решения о замене национальных норм бухгалтерского учета положениями международных стандартов Беларусь столкнется с необходимостью решения целого ряда задач. Очертим круг наиболее важных из них.

Представители белорусского профессионального сообщества не вовлечены в процесс нормотворчества и развития международных стандартов. Это чревато невозможностью оперативно вносить изменения в отечественное законодательство по бухгалтерскому учету при обновлении

МСФО. Решение данного вопроса видится в налаживании взаимоотношений с Советом по Международным стандартам финансовой отчетности и получении возможности доведения национальной позиции при разработке и совершенствовании международных стандартов.

Серьезные трудности возникнут со своевременностью получения официальных текстов стандартов и качеством перевода. Для применения на территории Республики Беларусь норм МСФО требуется не просто официальный их перевод на государственный язык (русский или белорусский), а создание постоянно действующей системы перевода текстов стандартов и интерпретаций в связи с регулярными изменениями, вносимыми в их содержание Советом по МСФО. Для организации работы по переводу необходимо заключение договора с Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности, соответствующее финансовое обеспечение, объединение усилий представителей органов государственного управления, профессиональных общественных объединений бухгалтеров и аудиторов, научных кругов. Что касается качества перевода, то, как показывает зарубежный опыт, содержание стандартов зачастую искажается, поскольку в юрисдикциях некоторых стран те или понятия не используются и невозможно подобрать адекватные им термины. Кроме того, как отмечает профессор Я.В.Соколов, «главные трудности перевода вытекают не из проблем самого языка, а из понимания как идеологии, так и лексики очевидных и правильно переведенных слов» [15, с. 60]. Проблему понимания терминов МСФО можно частично решить посредством составления и издания глоссария.

Внедрение МСФО в отечественную практику бухгалтерского учета приведет к необходимости усиления государственного надзора за их соблюдением. Это потребует принятия изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» [16], предусмотрев проведение аудиторских проверок в соответствии с Международными стандартами аудита, а, возможно, и создание специального контролирующего органа, следуя примеру других государств. Например, в Германии образована Федеральная организация по финансовому надзору, в Великобритании – Совет по финансовой отчетности, во Франции – регулирующий орган финансовых услуг Франции [3, с. 67]. Многие страны с переходной экономикой также приняли подобные меры. Так, в Пакистане создано отделение мониторинга по регулированию Комиссии по ценным бумагам, в Турции – Совет по рынкам капиталов [3, с. 67], в Казахстане – Агентство по финансовому надзору [17, с. 50]. В некоторых странах контроль за качественным составлением отчетности по МСФО осуществляют фондовые биржи. Например, отдел по допуску к торгам и Комиссия по санкциям Швейцарской биржи SWX применяет санкции против эмитентов ценных бумаг в случае несоблюдения требований к финансовой отчетности [13, с. 15].

Не менее серьезные проблемы реформирования бухгалтерского учета в Беларуси находятся в плоскости экономического образования. В настоящее время в республике отсутствует централизованная система подготовки и повышения квалификации специалистов по МСФО. Краткосрочные семинары и курсы, проводимые некоторыми аудиторскими и консультационными компаниями, не способны решить кадровую проблему. Для этого необходимо осуществление широкомасштабной программы повышения квалификации и сертификации практикующих бухгалтеров и аудиторов. В последнее время отмечается заинтересованность профессиональной общественности в получении международных сертификатов ACCA, CAP/CIPA, ДипИФР и др. Как справедливо отмечает профессор Д.А.Панков, «знание МСФО в рамках этих международных сертификатов необходимо и полезно для довольно ограниченного круга специалистов уровня главных бухгалтеров и методологов министерств, ведомств, крупных предприятий, активно работающих с зарубежными партнерами, ведущих аудиторов» [18, с. 66]. Для рядовых практикующих белорусских бухгалтеров Д.А.Панков предлагает разработать специальную программу по их национальной сертификации, основу которой составляли бы отечественные нормативные документы, регулирующие ведение бухгалтерского учета, и базовые нормы МСФО [18, с. 66].

Во многих странах сертификация бухгалтеров, подтверждающая знание МСФО, проводится национальными профессиональными общественными организациями, например, в Бельгии – Национальным советом бухгалтеров-экспертов, во Франции – Ассоциацией бухгалтеров-экспертов, в Ирландии – Институтом Сертифицированных Бухгалтеров [19, с. 373]. В Латвии сертификация бухгалтеров осуществляется с 2000 года Латвийской ассоциацией бухгалтеров. Программы подготовки для получения сертификата соответствуют требованиям образовательного комитета Международной федерации бухгалтеров [19, с. 373].

Реформирование бухгалтерского учета в направлении сближения с МСФО потребует реализации комплекса мер по совершенствованию базового профессионального бухгалтерского образования, а именно: внесение концептуальных изменений в содержание учебных программ средних и высших учебных заведений с ориентацией на углубленное изучение МСФО и формирование навыков применения их на практике, создание соответствующего учебно-методического обеспечения, переподготовка преподавателей и др. В этом отношении интересен опыт других стран. В России разработан и внедрен новый образовательный стандарт высшего профессионального образования по специальности

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит», который по заключению экспертов, в том числе зарубежных, соответствует международным образовательным программам по подготовке данных специалистов [4, с. 8]. В Каирском университете с введением в действие в 2006 году Египетских бухгалтерских стандартов, основанных на МСФО, началась подготовка специалистов по бухгалтерскому учету для сдачи экзаменов на получение международных сертификатов [20, с. 14].

Очевидно, что переход национальной системы бухгалтерского учета на МСФО повлечет значительные расходы как на уровне государства (на официальный перевод стандартов, создание инфраструктуры применения МСФО, преобразование системы регулирования и контроля бухгалтерского учета и отчетности, подготовку и повышение квалификации кадров), так и в отдельных организациях (на замену или модернизацию программного обеспечения, обучение персонала, аудиторские и консалтинговые услуги). По данным Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, в компаниях, котирующих ценные бумаги на рынках Европейского Союза, расходы на внедрение МСФО в среднем составляют от 0,5 млн. евро (для компаний с оборотом менее 500 млн. евро) до 3,4 млн. евро (для компаний с оборотом свыше 5 млрд. евро) [21, с. 10].

Наиболее обширная проблемная область, связанная с внедрением международных стандартов в Беларуси, определяется внутренними различиями национального бухгалтерского учета и МСФО. Основные отличия этих систем обусловлены несоответствием конечных целей использования финансовой информации. Отчетность, подготовленная согласно международным стандартам, необходима для инвесторов и финансовых институтов, а составляемая в соответствии с законодательством Республики Беларусь используется в основном органами государственного управления и статистики. Несходство интересов и потребностей в информации указанных групп пользователей приводят к различиям между основополагающими допущениями и качественными характеристиками отчетности.

Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предусмотрено формирование учетной политики организации, исходя из непрерывности ее деятельности [8], что соответствует положениям МСФО. Однако в Инструкции о порядке составления и представления форм бухгалтерской отчетности не установлено обязательное следование принципу непрерывности [22]. Между тем данный принцип является действительно основополагающим при формировании отчетных показателей, поскольку влияет на оценку объектов бухгалтерского наблюдения, распределение и соотнесение доходов и расходов по периодам, согласование и сопоставимость отчетных показателей.

Нарушение принципа непрерывности влечет пересмотр учетной политики организации в части изменения принятых способов ведения бухгалтерского учета, раскрытия в бухгалтерской отчетности новой информации в соответствии с запросами внешних пользователей.

Другим основополагающим допущением при составлении отчетности по МСФО является отражение результатов операций и прочих событий по методу начисления, т.е. по факту их совершения, а не в момент получения или выплаты денежных средств. Законодательством Республики Беларусь разрешено признание выручки по мере оплаты отгруженных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг, что приводит к нарушению принципа соотношения полученных доходов и понесенных расходов, двойному учету одного и того же актива у продавца и покупателя.

В бухгалтерской отчетности белорусских организаций должна быть обеспечена сопоставимость показателей за смежные периоды. В соответствии с п. 16 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности при несопоставимости показателей данные за предыдущий период подлежат корректировке, исходя из правил, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету [2]. Однако в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» не содержится требование о применении изменений в учетной политике ретроспективно в случае добровольного ее изменения [10], что предусмотрено МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [1, с. 65]. Отсутствие корректировок входящего сальдо нераспределенной прибыли и других соответствующих статей на суммы прибыли и убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, приводит к несопоставимости показателей отчетности за смежные периоды.

Существенность того или иного показателя принимается во внимание при принятии решения о его отражении в финансовой отчетности обособленно или в составе других статей согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [1, с. 9]. В нормативных актах по бухгалтерскому учету в Республике Беларусь не установлен порядок оценки существенности показателей с позиции разных категорий пользователей, не содержится указание о возможном объединении статей при их несущественности. По мнению автора, критерий существенности является предметом исключительно профессионального суждения, поскольку в отдельных случаях уместность информации предопределяется не столько ее существенностью, сколько характером. Например, при осуществлении купли-продажи объекта основных средств на незначительную сумму между двумя организациями тот факт, что последние являются связанными сторонами, делает информацию о сделке уместной для пользователей.

Надежность отчетной информации зависит от соблюдения принципа осмотрительности, который реализуется, в частности, посредством начисления резервов и раскрытия информации об условных активах и обязательствах. Несмотря на разработку и принятие Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» [23], белорусские организации, как правило, не формируют резервы по обременительным договорам, на предстоящие расходы по реструктуризации, на вывод основных средств из эксплуатации и не раскрывают условные события в бухгалтерской отчетности. С другой стороны, Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено признание резервов при отсутствии текущих фактических или юридических обязательств (например, на предстоящий ремонт основных средств) [9], что противоречит положениям МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Принцип осмотрительности в отечественной практике не соблюдается также по причине неприменения некоторых методов оценки, предусмотренных МСФО, в частности, по дисконтированной и справедливой стоимости. В бухгалтерской отчетности долгосрочная дебиторская и кредиторская задолженность отражается в фактическом размере, что, как правило, не соответствует их реальной оценке на отчетную дату в связи с изменением стоимости денег во времени. Использование белорусскими организациями справедливой стоимости активов и обязательств осложняется неразвитостью так называемого активного рынка (биржевого, дилерского или иного с участием посредников).

В нормативно-правовых актах Республики Беларусь не содержится требование о признании обесценения активов. Для проверки активов на предмет обесценения в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» необходимо определить справедливую их стоимость за вычетом расходов на реализацию и ценность использования [1, с. 477]. Расчет последней величины потребует от белорусских организаций дополнительных расходов на оценку дисконтированной стоимости будущих поступлений и выплат денежных средств, связанных с дальнейшим использованием и выбытием тестируемых активов. Применяемые при этом ставки дисконтирования должны отражать рыночные оценки временной стоимости денег, риски, присущие соответствующему активу, и не учитывать налоговые последствия.

Надежность информации отчетности, составленной согласно положениям МСФО, обеспечивается соблюдением приоритета содержания над формой. В отечественной практике хозяйственные операции учитываются преимущественно на основании их юридической формы. Например, Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций

предусмотрена возможность не включать в состав имущества стоимость поступившего объекта лизинга, а учитывать его на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по контрактной стоимости [24]. При использовании такого варианта отражения в бухгалтерской отчетности финансовой аренды (лизинга) искажается истинная платежеспособность лизингополучателя, поскольку в составе кредиторской задолженности не отражаются обязательства перед лизингодателем по возмещению контрактной стоимости объекта лизинга.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь при отражении активов в бухгалтерской отчетности принимается во внимание наличие юридического права собственности, в то время как согласно международным стандартам активы признаются, если существует достаточная вероятность получения связанных с ними будущих экономических выгод. В связи с этим стоимость имущества белорусских организаций может быть завышена за счет включения активов, от использования которых не ожидается получение будущих экономических выгод (например, неликвидов, недостающих товарно-материальных ценностей, безнадежной дебиторской задолженности).

Надежность финансовой отчетности предопределяется также полнотой представленной в ней информации. В Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» предусмотрено соблюдение требования полноты при формировании учетной политики организации [10]. В отечественной практике в стремлении представить полную информацию зачастую не принимается во внимание ее существенность и затраты на ее получение.

Таким образом, в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности установлены некоторые принципы МСФО (непрерывность, сопоставимость, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, полнота), однако они носят скорее декларативный характер, поскольку в других нормативно-правовых актах и на практике допускаются отступления от них.

Методология учета согласно МСФО предполагает самостоятельный выбор способов ведения бухгалтерского учета, отсутствие типовых форм первичных документов, единого плана счетов и регламентированных форм отчетности, но при этом предъявляются строгие требования к содержанию финансовой отчетности, которые существенно отличаются от соответствующих положений белорусского законодательства. Сравнение подходов к признанию, оценке и классификации отдельных составляющих элементов финансовой отчетности представлено в таблице.

Таблица. Сравнение критериев признания, оценки и классификации элементов финансовой отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь и МСФО

Элементы финансовой отчетности	Наименование статей финансовой отчетности	Признаки сравнения	Нормативные правовые акты Республики Беларусь	Международные стандарты финансовой отчетности	Комментарий
1	2	3	4	5	6
Активы	Основные средства	Признание	Лимит отнесения объектов к основным средствам – 30 базовых величин, для ковров и ковровых изделий – 15 базовых величин	Основные средства признаются как активы при наличии достаточной вероятности получения связанных с ними будущих экономических выгод и надежной оценке их стоимости.	В противоречие МСФО в нормативных актах Республики Беларусь не предусматривается возможность непризнания основных средств, если отсутствует достаточная вероятность получения связанных с ними будущих экономических выгод, установлен количественный критерий отнесения объектов к основным средствам.
		Оценка	По первоначальной или восстановительной стоимости за минусом накопленной амортизации.	Последующая оценка основных средств может проводиться по первоначальной или переоцененной стоимости за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения.	Белорусское законодательство не предусматривает определение ликвидационной стоимости основных средств, выбор метода последующей оценки основных средств, признание убытков от обесценения. Восстановительная стоимость основных средств, определяемая отечественными организациями преимущественно индексным методом, не соответствует справедливой стоимости.
		Классификация	В балансе отражаются в составе основных средств.	В отчете о финансовом положении (балансе) могут быть включены в состав основных средств, биологических активов, инвестиционной собственности, внеоборотных активов, предназначенных для продажи, с применением соответствующих подходов к их оценке.	В отличие от МСФО в национальном законодательстве не предусмотрена реклассификация основных средств при выполнении определенных условий, что влечет за собой искажения в оценке основных средств и расположении их в балансе в зависимости от степени ликвидности.

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6
Актив- вы	Инвестиционная собствен- ность	Призна- ние	Отражается в балансе в составе основных средств или доходных вложений в материальные ценности до момента их выбытия.	Инвестиционная собственность отражается в отчете о финансовом положении отдельной статьей при наличии достаточной вероятности получения связанных с ней будущих экономических выгод и надежной оценке ее стоимости.	В балансе белорусских организаций инвестиционная собственность не отражается отдельной статьей, а показывается в составе основных средств или доходных вложений в материальные ценности.
		Оцен- ка	По первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации. Результаты переоценки отражаются как изменение добавочного фонда.	После первоначального признания инвестиционная собственность может оцениваться по справедливой или первоначальной стоимости приобретения. Суммы изменения справедливой стоимости инвестиционной собственности относятся на прибыль или убыток за отчетный период. Объекты инвестиционной собственности, оцениваемые по справедливой стоимости, не проверяются на предмет обесценения.	В отличие от МСФО в нормативных актах Республики Беларусь не предусмотрена следующая оценка инвестиционной собственности по справедливой стоимости и отражение ее результатов в составе прибыли или убытка за отчетный период, учет инвестиционной собственности ведется аналогично основным средствам.
Актив- вы	Нематериальные активы	Призна- ние	Нематериальными активами признаются идентифицируемые активы, не имеющие физической формы; используемые в деятельности организации; способные приносить организации будущие экономические выгоды; срок полезного использования которых превышает 12 месяцев; стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью; при наличии документов, подтверждающих права правообладателя.	Нематериальный актив признается, если он отделяем от других активов, существует достаточная вероятность получения связанных с ним будущих экономических выгод, контроль над этим активом (право на получение будущих экономических выгод) и надежная оценка его стоимости.	В противоречие МСФО в отечественной практике некоторые активы не признаются как нематериальные активы, а отражаются в составе прибыли или убытка за отчетный период (например, положительный гудвил).

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6
Активы	Нематериальные активы	Оценка	По первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации. Амортизация начисляется по всем видам нематериальных активов исходя из срока полезного использования.	Последующая оценка нематериальных активов может производиться по первоначальной или переоцененной стоимости за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Амортизация начисляется по нематериальным активам, имеющим определенный срок полезного использования. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не подлежат амортизации, а ежегодно проверяются на предмет обесценения.	В национальном законодательстве не предусмотрена переоценка нематериальных активов и соответственно возможность выбора метода последующей оценки. По всем нематериальным активам определяется срок полезного использования и начисляется амортизация, убытки от обесценения нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования не определяются и не отражаются в отчете о прибылях и убытках.
		Классификация	Отражаются в балансе как нематериальные активы или в составе прибыли (убытков) за отчетный период	Классифицируются как нематериальные активы или внеоборотные активы, предназначенные для продажи	Нормативными актами Республики Беларусь не предусмотрен перевод нематериальных активов в состав внеоборотных активов, предназначенных для продажи, при наличии определенных условий, что влечет за собой искажения в оценке нематериальных активов и расположении их в балансе в зависимости от степени ликвидности.
Активы	Отложенные налоговые активы	Признание	Не признаются	Признаются для вычитаемых временных разниц	Нормативными актами Республики Беларусь не предусмотрен расчет и признание отложенных налоговых активов.

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6
Активы	Запасы	Признание	Запасы отражаются в балансе до момента их списания или выбытия.	Запасы признаются как активы, если существует достаточная вероятность получения связанных с ними будущих экономических выгод и надежная оценка их стоимости.	В противоречие МСФО в нормативных актах Республики Беларусь не предусматривается возможность непризнания запасов, если отсутствует достаточная вероятность получения связанных с ними будущих экономических выгод.
		Оценка	По учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по средневзвешенным ценам; по ценам последнего приобретения (ЛИФО)	По наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цене продаж. Себестоимость запасов может определяться по фактической стоимости (метод специфической идентификации), средневзвешенным ценам, ценам первого приобретения (ФИФО).	Белорусские организации, как правило, не определяют стоимость запасов по наименьшей из себестоимости и чистой цены продаж. В отечественной практике допускается оценивать запасы с использованием метода ЛИФО, который запрещен МСФО.
Активы	Дебиторская задолженность	Признание и оценка	Отражается в балансе в фактическом размере за минусом резерва по сомнительным долгам	Долгосрочная дебиторская задолженность оценивается по дисконтированной стоимости будущих денежных потоков. Сумма торговой дебиторской задолженности уменьшается на сумму резерва по сомнительным долгам.	В национальном законодательстве не предусмотрена оценка дебиторской задолженности по дисконтированной стоимости. Белорусские организации, как правило, не формируют резерв по сомнительным долгам.

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6
Собственный капитал	Нераспределенная прибыль	Признание и оценка	Отражается в балансе и отчете об изменении в капитале	Отражается в отчетах о финансовом положении (балансах) и об изменениях в собственном капитале	Разница в оценке нераспределенной прибыли по МСФО и в соответствии с белорусским законодательством возникает в связи с имеющимися различиями в признании и оценке активов и обязательств.
	Доля меньшинства	Признание и оценка	Не признается	В консолидированном отчете о финансовом положении (балансе) показывается доля меньшинства как часть справедливой стоимости чистых активов дочерней компании, не принадлежащая материнской компании, а в консолидированном отчете о комплексной прибыли и убытках – доля посленалоговой прибыли дочерней компании, принадлежащая миноритарным акционерам.	В соответствии с нормативными актами Республики Беларусь в консолидированной отчетности доля меньшинства не отражается.
Обязательства	Финансовые обязательства	Признание и оценка	Отражаются в балансе в фактическом размере	В отчете о финансовом положении (балансе) отражаются по справедливой или амортизированной стоимости.	Законодательством Республики Беларусь не предусмотрена оценка финансовых обязательств по справедливой или амортизированной стоимости.
	Отложенные налоговые обязательства	Признание	Не признаются	Признаются для налогооблагаемых временных разниц	Нормативными актами Республики Беларусь не установлена необходимость расчета и признания отложенных налоговых обязательств и, соответственно, в бухгалтерской отчетности не отражаются налоговые последствия операций, осуществленных в отчетном периоде, но принимаемых к расчету налогооблагаемой прибыли в последующих периодах.

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6
Обязательства	Резервы	Признание и оценка	Согласно учетной политике и/или в порядке, установленном специальными нормативными правовыми актами, формируются резервы предстоящих расходов (на предстоящий ремонт основных средств, под будущие расходы на оплату отпусков и др.), а также резервы под обременительные договоры, по реструктуризации. При начислении резервов увеличиваются расходы отчетного периода.	Резерв признается, если имеется текущее юридическое или фактическое обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями; вероятно, что погашение обязательства приведет к оттоку ресурсов, заключающих экономическую выгоду; сумма обязательства может быть надежно оценена. Сумма резерва определяется как дисконтированная стоимость ожидаемых потоков денежных средств с учетом различных факторов. При первоначальном признании резерва увеличиваются расходы в отчете о комплексной прибыли и убытках или активы в отчете о финансовом положении.	В противоречие МСФО в нормативных актах Республики Беларусь предусмотрено признание резервов (например, на предстоящий ремонт основных средств) при отсутствии текущих фактических или юридических обязательств. Белорусские организации нередко игнорируют соблюдение принципа осмотрительности и не формируют резервы. В отечественной практике в отличие от положений МСФО не предусмотрено начисление резервов на увеличение стоимости активов.
Доходы	Выручка от реализации продукции (товаров)	Признание и оценка	В момент отгрузки продукции (товаров) или в момент оплаты за отгруженную продукцию (товары) в соответствии с политикой ценообразования	Выручка от реализации продукции (товаров) признается, если от покупателя к продавцу перешли значительные риски и преимущества владения; продавец более не контролирует продукцию (товар); сумма выручки надежно оценена; существует вероятность поступления в компанию экономических выгод, связанных со сделкой; затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения с учетом любых скидок, предоставляемых компанией	В соответствии с МСФО выручка признается по методу начисления. В отечественной практике предпочтение отдается методу отражения выручки по мере оплаты за отгруженную продукцию (товары). Согласно МСФО основной критерий признания выручки – переход рисков и преимуществ владения продукцией (товаром) от покупателя к продавцу, а в соответствии с национальным законодательством – переход права собственности от продавца к покупателю.

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6
Доходы	Выручка от оказания услуг	Признание и оценка	По мере оказания услуг и подписания акта приемки-передачи или в момент оплаты за предоставленные услуги	В зависимости от видов предоставляемых услуг выручка может признаваться по мере оказания услуги, на равномерной основе на протяжении периода предоставления услуги, пропорционально стадии завершенности услуг, на дату начала действия или продления соответствующего договора.	В отличие от нормативных актов Республики Беларусь в МСФО предусмотрены различные подходы к признанию выручки от оказания услуг в зависимости от характера предоставляемых услуг.
	Выручка по договорам подряда	Признание и оценка	Признается по мере выполнения всего комплекса работ или по мере выполнения этапов работ	Выручка признается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения по мере завершения этапов работ в зависимости от видов договоров: выручка признается и оценивается исходя из процента выполненных работ, если по договору подряда ожидается получение прибыли или убытка, которые могут быть надежно оценены; выручка признается равной понесенным затратам по договорам подряда, результат по которым невозможно оценить.	В соответствии с требованиями нормативных актов Республики Беларусь применяется единая учетная политика в отношении признания выручки по договорам подряда, в то время как согласно МСФО признание выручки зависит от того, планируется ли получить по договору подряда прибыль, убыток или финансовый результат определить невозможно, выручка оценивается по каждому договору в отдельности и по этапам выполненных работ.
Расходы	Себестоимость реализованной продукции	Признание и оценка	Отражается в отчете о прибылях и убытках в момент признания выручки от реализации продукции	Отражается в отчете о комплексной прибыли и убытках в оценке по прямым затратам. Управленческие (административные) расходы признаются по мере их возникновения, списываются непосредственно на прибыль или убыток за отчетный период, отражаются в отчете о комплексной прибыли и убытках отдельной статьей.	Согласно МСФО в отчете о комплексной прибыли и убытках отражается «усеченная» себестоимость реализованной продукции, т.е. в оценке только по прямым затратам. В отчете о прибылях и убытках, составляемом белорусскими организациями, отражается, как правило, полная себестоимость реализованной продукции.

Окончание таблицы

1	2	3	4	5	6
Расходы	Курсовые разницы	Признание и оценка	Денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженность, кредиты и займы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются по курсу на дату составления бухгалтерской отчетности. Курсовые разницы учитываются предварительно в составе доходов и расходов будущих периодов, а затем в пределах установленных норм списываются на финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.	На каждую отчетную дату все монетарные статьи (торговая дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства, займы) в иностранной валюте подлежат пересчету по курсу на отчетную дату. Возникающие при этом курсовые разницы относятся на прибыль или убыток за отчетный период.	В МСФО в отличие от нормативных актов Республики Беларусь не нормируется величина курсовых разниц, списываемых на прибыль или убыток за отчетный период. Согласно МСФО курсовые разницы отражаются как доходы или расходы периода, в то время как в соответствии с белорусским законодательством курсовые разницы могут включаться в стоимость активов (например, основных средств)

Источник: собственная разработка

Данные таблицы свидетельствуют о том, что переход национальной учетной системы на МСФО приведет к появлению новых объектов учета (например, отложенные налоговые активы и обязательства, доля меньшинства), изменению классификации и стоимостной оценки элементов финансовой отчетности в связи с начислением резервов, отражением обесценения активов, признанием и списанием некоторых видов активов и обязательств, применением новых методов оценки, перераспределением доходов и расходов по периодам и др. Таким образом, применение МСФО окажет существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности белорусских организаций. Это наблюдается и в зарубежной практике. По результатам тематического исследования, проведенного в Польше по данным консолидированной отчетности 79 компаний, впервые внедривших МСФО, за 2004 год, стоимость активов увеличилась в 51 компании, снизилась в 25 компаниях и осталась на том же уровне в 3 компаниях. Самое большое увеличение (более чем на 63%) было следствием изменения методов оценки основных средств, долгосрочной дебиторской задолженности, а также инвестиционной собственности [25, с. 21]. Во многих компаниях произошло уменьшение чистой прибыли. Как правило, снижение было небольшим, однако имели место и несколько значительных изменений (более чем на 50%), вызванных начислением дополнительных резервов, корректировкой выручки, а также отражением в отчетности расходов, связанных с основывающимися на акциях выплатами [25, с. 22].

Несмотря на отмеченные проблемы и нежелательные последствия внедрения МСФО, следует признать, что со временем они неизбежно станут основой построения национальной системы бухгалтерского учета. Однако невозможность перехода на МСФО в одночасье объясняется необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий и решения многочисленных проблем, указанных ранее. Кроме того, принятие такого направления реформирования бухгалтерского учета представляется преждевременным на современном этапе экономического развития страны в силу таких объективных причин, как незначительное количество крупных корпораций, способных котировать ценные бумаги на международных фондовых биржах, доминирование государственной формы собственности, ограниченный спрос на финансовую отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами, неразвитость фондового рынка, отсутствие инфраструктуры оценки, приоритет юридических требований над экономическим содержанием при применении нормативных актов.

Наиболее оптимальной моделью дальнейшего развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь, на наш взгляд, является поэтапная адаптация МСФО с обязательным принятием во внимание национальных экономических интересов и организационных особенностей учетной системы. Постепенное сближение норм правовых актов с принципами и подходами международных стандартов потребует принятия законодательных решений по данной проблематике, обновление Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь, разработки подробного плана мероприятий по ее реализации, создание системы национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, адекватных МСФО.

Концептуальные принципы развития бухгалтерского учета в направлении сближения с МСФО следует закрепить в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», отдельные положения закона представляется необходимым скорректировать и дополнить путем введения новых терминов и уточнения имеющихся, однозначного придания правового статуса основополагающим в международных стандартах принципам и правилам, изменения подходов к признанию, оценке и классификации элементов финансовой отчетности в соответствии с положениями МСФО. Обязательное составление финансовой отчетности согласно международным стандартам целесообразно предусмотреть для предприятий-эмитентов ценных бумаг, которые включены в листинг организаторов торговли на фондовых рынках.

Принятие новых и изменение действующих национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности может быть осуществлено только после закрепления их в качестве нормативных правовых актов в Законе Республики Беларусь от 10.01.2000 № 361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» [25], определения их места в законодательной иерархии, установления процедуры их разработки и утверждения. Введение национальных стандартов в правовое поле Республики Беларусь приведет к необходимости перестройки структуры нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету и отчетности, внесения изменений в гражданское и налоговое законодательство, разработки нового типового плана счетов с учетом требований международных стандартов в отношении признания, классификации и оценки элементов финансовой отчетности.

Выводы. Беларусь, как и многие другие страны мира, вовлечена в процесс конвергенции национальных учетных систем с МСФО. Ориентация на МСФО обусловлена как тенденцией глобализации в сфере экономики, так и необходимостью полноценной интеграции республики в мировое сообщество.

Наличие многочисленных нерешенных вопросов институционального, стратегического, организационного, правового и технического характера ставит под сомнение необходимость «шокового» варианта перехода на МСФО в Беларуси. Предпочтительным представляется эволюционный путь развития бухгалтерского учета в направлении сближения с МСФО. Автором разработаны рекомендации и мероприятия по совершенствованию организационного, методологического, методического и кадрового обеспечения этого процесса.

Организационное обеспечение реформирования бухгалтерского учета предполагает проведение следующих мероприятий:

- сотрудничество с Советом по МСФО и обеспечение представительства от Республики Беларусь в нем для совместного решения задач унификации с МСФО национальных стандартов;

- создание постоянно действующей системы официального перевода МСФО на государственный язык и обеспечение свободного доступа к ней бухгалтерской общественности;

- создание инфраструктуры контроля качества финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами, и установление ответственности за обеспечение ее достоверности;

- разработка и опубликование методических материалов, учебно-практических пособий по вопросам внедрения МСФО в отечественную практику.

Законодательное обеспечение реформирования бухгалтерского учета предусматривает выполнение следующих мероприятий:

- упорядочение и расширение существующей нормативно-правовой базы, регулирующей ведение бухгалтерского учета и составления отчетности, с целью устранения противоречий, дублирования и терминологических различий, которые имеют место в законодательной иерархии в сравнении с МСФО;

- обновление Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на основе методологических принципов и подходов МСФО и разработка плана мероприятий по ее реализации;

- внесение изменений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в отношении понятий, основополагающих допущений и качественных характеристик финансовой отчетности, подходов к признанию, классификации и оценке элементов финансовой отчетности в соответствии с положениями МСФО.

Методическое обеспечение реформирования бухгалтерского учета предполагает осуществление следующих мероприятий:

- создание системы национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности на основе концептуальных принципов, подходов и положений МСФО;

согласование разработанных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности с существующей национальной налоговой системой, внесение изменений в налоговое законодательство;

разработка нового типового плана счетов с учетом требований международных стандартов в отношении признания, классификации и оценки активов, обязательств, капитала, доходов и расходов;

апробация новой нормативно-правовой базы, регулирующей ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности.

Кадровое обеспечение реформирования бухгалтерского учета предусматривает создание системы профессиональной подготовки и повышения квалификации руководителей организаций, экономистов, финансистов, бухгалтеров и аудиторов по МСФО. Организация такой подготовки может быть осуществлена Министерством финансов Республики Беларусь совместно с Министерством образования Республики Беларусь, высшими учебными заведениями и профессиональными учебными центрами.

Реформирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь способствует созданию отчетной информационной совокупности, адекватно отражающей новые глобальные хозяйственные явления и процессы и удовлетворяющей потребности всех заинтересованных пользователей.

Список цитированных источников

1. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке. – Москва: Аскери-АССА, 2009. – 1047 с.

2. Балашова, М.Б. Методические аспекты процесса сближения и устранения существующих различий между МСФО и другими системами национальных стандартов / М.Б. Балашова // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 6. – С. 31-38.

3. Крылова, Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом / Т.Б. Крылова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 3. – С. 64–69.

4. Гетьман, В.Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 3. – С. 4–15.

5. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694; в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь, 9 июля 2003 г., № 922 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009

6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь: утв. Министерством финансов Респ. Беларусь, Министерством экономики Респ. Беларусь, Государственным налоговым комитетом Респ. Беларусь, Министерством статистики и анализа Респ. Беларусь, Белорусским государственным экономическим университетом, 26 июня 1998 г.

(одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Республики Беларусь, 27 мая 1998 г.) // Бухгалтерский учет и анализ. – 1998. – № 7. – С. 3–9.

7. О создании Межведомственного совета по координации перехода на международные стандарты финансовой отчетности: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 22 дек. 2003 г., № 1674 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

8. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Законов Респ. Беларусь от 25.06.2001 № 42-3, от 17.05.2004 № 278-3, от 29.12.2006 № 188-3, от 26.12.2007 № 302-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

9. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 13.11.2003 № 153, от 11.12.2008 № 87 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] – Режим доступа / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 17 апр. 2002 г., № 62: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 12.11.2003, № 152 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

11. Методические рекомендации о порядке трансформации отчетственной бухгалтерской отчетности в формат, соответствующий международным стандартам финансовой отчетности: утв. приказом Министерства финансов Респ. Беларусь, 14 февр. 2008 г., № 48: в ред. приказа Министерства финансов Респ. Беларусь от 12.12.2008 № 415 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

12. Поленова С.Н. Проблемы перехода российских организаций на МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 9. – С. 9–17.

13. Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards. Case study of Switzerland // Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/47. – Geneva, 2008. – 19 p.

14. О поступлении иностранных инвестиций в экономику Беларуси в 2008 году // Министерство иностранных дел Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://www.mfa.gov.by/ru/economic/investment/ba4c6a14a9f339cd.html>. – Дата доступа: 25.05.2009.

15. Соколов, Я.В. МСФО в России: их настоящее и будущее / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 57–60.

16. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 8 ноябр. 1994 г., № 3373-XII: в ред. Законов Респ. Беларусь от 18.12.2002 № 164-3, от 29.06.2006 № 137-3, от 25.06.2007 № 240-3, от 08.07.2008 № 369-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

17. Дуйсебек, А. Опыт внедрения МСФО в Республике Казахстан / А. Дуйсебек // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 2. – С. 48–50.

18. Панков Д.А. Бухгалтерский учет – метрология науки // Белорусский экономический журнал. – 2008. – № 1. – С. 56–69.

19. Sneidere R. Analysis of accounting policy and assessment of quality of financial statements in Latvia // International Business Development: Globalization, Opportunities, Challenges. Collection of articles. – Vilnius, 2008. – P. 369–376.

20. Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards. Case study of Egypt // Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/45. – Geneva, 2008. – 16 p.

21. Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards. Case study of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland // Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/48. – Geneva, 2008. – 17 p.

22. Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 14 февр. 2008 г., № 19 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

23. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2005 г., № 168 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

24. Об утверждении Инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2004 г., № 75: в ред. постановлений Министерства финансов Респ. Беларусь от 23.07.2004 № 114, от 07.07.2005 № 89 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.

25. Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards. Case study of Poland // Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/46. – Geneva, 2008. – 25 p.

26. О нормативных правовых актах Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 10 янв. 2000 г., № 361-3: в ред. Законов Респ. Беларусь от 04.01.2002 № 81-3, от 01.11.2004 № 321-3, от 02.11.2005 № 48-3, от 16.05.2006 № 119-3, от 29.06.2006 № 137-3, от 07.05.2007 № 212-3, от 15.07.2008 № 410-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.