

КЛАССИФИКАЦИЯ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ НА ОСНОВЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПОНЯТИЯ ОШИБКИ

А. В. Бунь,
магистр экономических наук, соискатель БГЭУ

Продолжение статьи. Начало в № 6.

Практически каждая организация в процессе осуществления хозяйственной деятельности сталкивалась с проблемой неправильного оформления первичных учетных документов, которые являются доказательством совершения той или иной хозяйственной операции, ее обоснованности. Первичные учетные документы являются не только оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, они также являются подтверждением данных налогового учета.

В силу статьи 4 Закона Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII (далее – Закон «О бухгалтерском учете и отчетности») [27] основными задачами бухгалтерского учета и отчетности являются формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах. Документально обоснованные записи в бухгалтерском учете признаются изначально достоверными, если они полностью отражают суть хозяйственной операции и соответствуют действующему законодательству.

В соответствии со статьей 9 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [27] факт совершения хозяйственной операции подтверждается имеющим юридическую силу первичным учетным документом, составленным ответственным исполнителем совместно с другими участниками хозяйственной операции по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, либо по форме, хотя и не предусмотренной в таких альбомах, но содержащей обязательные реквизиты: наименование, номер документа, дату и место его составления; содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях; должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

Особую актуальность содержание данной статьи приобретает в практическом преломлении с пунктом 4.6 Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 г. № 4 [28] – «...обеспечить существенное сокращение перечня обязательных для применения первичных учетных документов и количества реквизитов в них...». В рамках реализации данного требования Указом Президента Республики Беларусь от 15.03.2011 г. № 114 (далее – Указ № 114) [29] и постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 г. № 360 [30] утвержден перечень, состоящий только из восьми учетных первичных документов.

Из этого следует, что в настоящее время происходит распространение использования на практике возросшего количества неунифицированных форм первичной учетной документации. В этой связи считаем необходимым введение отдельного классификационного признака – ошибки в унифицированных и неунифицированных формах первичных учетных документах. В рамках данной классификации мы выделяем четыре наиболее типичных варианта совершения ошибок:

- 1) нарушение порядка оформления хозяйственных операций вследствие не применения унифицированных форм первичных документов;
- 2) нарушение порядка оформления хозяйственных операций вследствие отсутствия обязательных реквизитов, регламентированных Указом № 114;
- 3) нарушение порядка оформления хозяйственных операций вследствие применения первичных документов, формы которых не утверждены учетной политикой организации;
- 4) нарушение порядка оформления хозяйственных операций вследствие применения форм первичных документов, разработанных и утвержденных организацией самостоятельно, но не отвечающим требованиям статьи 9 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности».

Предложенная авторская классификация ошибок в бухгалтерском учете и отчетности является уточнением и дополнением классификации, описанной ранее в комментариях к Инструкции № 83 [15] (см. рисунок 1). Новизна ее относительно уже имеющегося варианта классификации заключается в модификации классификационных признаков преимущественно в двух аспектах: несоблюдение элементов метода бухгалтерского учета; несоблюдение качественных характеристик учетной информации, описанных Международными стандартами финансовой отчетности, и продемонстрирована на рисунке 2.

Предложенная классификация ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности будет способствовать профилактике нарушений в бухгалтерском учете и искажении отчетности, усилению и реализации контрольных функций бухгалтерского учета, совершенствованию процесса проверок при осуществлении финансового контроля. Использование уточненной классификации в тандеме со стандартизацией учетного процесса субъектов хозяйствования, будет способствовать упреждению ошибок в бухгалтерском учете и отчетности (на стадии разработки регламентов бухгалтерского учета), интенсификации и фактической реализации контрольной функции бухгалтерского учета (на стадии применения регламентов бухгалтерского учета).



Рис. 1. Существующая классификация ошибок, допускаемых в бухгалтерском учете и отчетности

Примечание – Источник: разработка автора на основании изучения экономической литературы [15].



Рис. 2.3. Уточненная классификация ошибок, допускаемых в бухгалтерском учете и отчетности

Примечание – Источник: собственная разработка автора.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Словарь русского языка: в 4-х т. / АН СССР, Ин-т рус. яз. ; Под ред. А.П. Евгеньевой. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Русский язык, 1981–1984. Т. 2. 1982. – 736 с.
2. Соколов, Я.В. Очерки развития аудита / Я.В. Соколов, А.А. Терехов. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 376 с.
3. Новодворский, В.Д. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / В.Д. Новодворский. – М. : Издательство «Омега-Л», 2009. – 608 с.
4. Брюханов, М.Ю. Схемы искажения отчетных данных и надлежащего раскрытия информации в финансовой отчетности публичных компаний / М.Ю. Брюханов // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 5. – С. 36–45.
5. Бычкова, С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности / С.М. Бычкова, О.Н.Филатова // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 4. – С. 15–21.
6. Бычкова, С.М. Понятия достоверности и существенности в бухгалтерском учете / Т.М. Алдарова, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 1. – С. 10–15.
7. Бычкова, С.М. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении / С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудитор. – 2003. – № 1. – С. 18–28; – № 2. – С. 22–27.
8. Уткина, С.А. Типичные ошибки в бухгалтерском учете и отчетности / С.А. Уткина // Большая онлайн библиотека e-Reading [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа : http://www.e-reading.org.ua/bookreader.php/130747/Utkina_Tipichnye_oshibki_v_buhgalterskom_uchete_i_otchetnosti.html. – Дата доступа : 05.02.2011.
9. Самойлов, И.В. Ошибки, выявленные в бухгалтерском учете – порядок исправления и внесения изменений / И.В. Самойлов // Консультант бухгалтера. – 2004. – № 12. – С. 52–57.
10. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: монография по результатам международной научной конференции, 10–11 сентября 2004 г., г. Брест ; под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца, доцента В.С. Кивачука. – Брест–Житомир : МГТУ, 2004. – 256 с.
11. Лемеш, В.Н. Типичные ошибки при проведении инвентаризации / В.Н. Лемеш // Финансы. Учет. Аудит. – 2010. – № 12. – С. 51–57.
12. Бунь, А.В. Ошибки в бухгалтерском учете и отчетности / А.В. Бунь, В.Н. Лемеш // Бух. учет и анализ. – 2011. – № 1. – С. 39–42.
13. Хмельницкий, В.А. Ревизия и аудит / В.А. Хмельницкий, Т.А. Гринь. – Минск : БГЭУ, 2011. – 473 с.
14. Крупнова, А.В. Внесение исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок / А.В. Крупнова // Экономика. Финансы. Управление. – 2009. – № 2. – С. 81–88.
15. Крупнова, А.В. Исправляем ошибки в бухгалтерском учете / А.В. Крупнова, Г.В. Химченко. – Минск : Регистр, 2005. – 54 с.
16. МСФО 8 (IAS) «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» // Тексты МСФО на русском языке [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа : http://www.dipifr.info/lib_files/standards/rus/rus_ifrs_010109/ias8.pdf – Дата доступа : 13.02.2011.
17. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах», утвержденное приказом М-ва финансов Украины от 28 мая 1999 года № 137 // Стандарты бухгалтерского учета в Украине на русском [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : http://www.accounting—ukraine.kiev.ua/standarti/standart_buhgalterskogo_ucheta_6_ispravlenie_oshibok.pdf. – Дата доступа : 14.02.2011.
18. Приказ М-ва Рос. Федерации от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)» // В помощь бухгалтеру [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа : <http://mvf.klerk.ru/pbu/pbu22.htm>. – Дата доступа : 12.02.2011.
19. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, Э. Ишриссен; пер. с англ. В.И. Бабкина, Т.В. Седова. – М. : Вершина, 2005. – 888 с.
20. Бухгалтерский учет для руководителя / В.А. Быков [и др.] ; под общ. ред. Я.В. Соколова, М.Л. Пятова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. – 320 с.
21. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета / В.И. Стражев. – Минск, Выш. шк., 2010. – 144 с.
22. Палий, В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
23. Об утверждении Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2005 г., № 83 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 18.03.2010 г. // АПС «БИЗНЕС-ИНФО» [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
24. Бычкова, С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности / С.М. Бычкова, О.Н.Филатова // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 4. – С. 15–21.
25. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ : монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.
26. Панков, Д.А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики : монография / Д.А. Панков. – Гродно : Гродн. гос. ун-т, 2001. – 558 с.
27. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. // АПС «БИЗНЕС-ИНФО» [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2007.
28. 120. О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь : Директива Президента Респ. Беларусь, 31 дек. 2010 г., № 4 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2011. – № 3. – 1/12259.
- О некоторых вопросах применения первичных учетных документов : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 марта 2011 г., № 114 // АПС «БИЗНЕС-ИНФО» [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2008.
- Об утверждении перечня первичных учетных документов: по-становление Совета Министров Респ. Беларусь, 24 марта 2011 г., № 360 // АПС «БИЗНЕС-ИНФО» [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.