

помимо их учета по калькуляционным статьям. И это единственное отличие от российского Плана счетов, где такая возможность предусмотрена инструкцией, в которой в основном учтены требования Международных стандартов финансовой отчетности, но сами счета в План счетов не введены. Методология бухгалтерского учета плохо приспособлена для параллельного учета объектов, в том числе расходов, одновременно по нескольким признакам, в частности, по элементам и статьям затрат. Налоговый учет не предусмотрен ни нашей, ни российской учетной системами, хотя потребность в нём назрела. Предстоящие изменения вызовут дальнейшее расхождение между учетом и налогообложением. Базой для исчисления всех видов налогов уже сейчас являются расчетные величины, а не данные, формируемые непосредственно в системе бухгалтерского учета. С переходом на новую концепцию учета эта проблема только усугубится. Из общей суммы расходов потребуется выделять расходы, исключаемые при налогообложении. Из суммы чистой прибыли, учитываемой на счете 99, необходимо исключать уже начисленные налоги и сборы.

Очевидно, что переход к новому Плану счетов — это длительный и сложный процесс. Важнейшими подготовительными мероприятиями по переходу к новому Плану счетов должны стать:

- пересмотр и утверждение нового рабочего плана счетов бухгалтерского учета;
- определение корреспонденции счетов по операциям, совершаемым организацией;
- корректировка принятой организацией учетной политики в вопросах, связанных с применением нового Плана счетов бухгалтерского учета;
- построение при необходимости отдельной системы счетов для управленческой бухгалтерии и разработка детальных процедур увязки её с показателями финансовой бухгалтерии; четкое разделение понятий, используемых исключительно для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- изменение и корректировка компьютерных информационных систем;
- модификация применяемых учетных регистров;
- пересмотр форм первичной учетной документации, уточнение содержания отдельных регистров; разработка новых форм бухгалтерской отчетности;

обеспечение служб организации, связанных с ведением бухгалтерского учета, новым рабочим Планом счетов или выписками из него, а также проведение обучения сотрудников соответствующих служб работе с новым Планом счетов бухгалтерского учета.

Таким образом, переход к применению нового Плана счетов потребует значительных усилий со стороны бухгалтерских служб и другого управленческого персонала организаций. Лишь глубоко изучив новый План счетов, проведя необходимые подготовительные мероприятия, можно перейти к его практическому использованию.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению/ под общ. ред. Л.Л. Ермолович.— Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2002.— 386 с.
2. Фридкин Л. Обзор различий Плана счетов/ НЭГ (Информбанк).— 2002.— № 77.— С. 19-22.
3. Новодворский В.Д. О понятиях «доходы» и «расходы» в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве/ Бухгалтерский учет.— 2002.— № 24.— С. 32-36.

## **ВИДЫ ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Ю.И. Акулич, кандидат экон. наук, доцент БГЭУ*

Финансовая (бухгалтерская) отчетность имеет важнейшее значение при принятии решений относительно эффективности управления не только в рамках отдельного предприятия, но и на макроэкономическом уровне. Требование достоверности бухгалтерской отчетности вытекает из положений закона РБ “О бухгалтерском учете и отчетности”, а также раскрывается в правиле (стандарте) аудиторской деятельности “Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности”. Правило устанавливает, что финансовая (бухгалтерская) отчетность должна:

- раскрывать все статьи, которые являются существенными для воздействия на оценку или решение;
- быть ясной и понятной, подготовленной на основе проведенных операций и объективных данных;
- соответствовать требованиям законодательных и нормативных актов;
- удовлетворять информационным потребностям и финансовым интересам пользователей;
- быть подготовленной с соблюдением принципов бухгалтерского учета, принятых в РБ.

Проблема реальности бухгалтерской отчетности является актуальной не только сейчас. Попытки сокрытия деловых фактов, имущественного положения или обязательств предприятия, затушевывание их и т. п. имели место всегда. Однако в настоящее время, в условиях кризисной экономики, несовершенства методологии

бухгалтерского учета, противоречий в законодательстве как никогда велика вероятность того, что искажения отчетности останутся незамеченными.

Причины искажений бухгалтерской отчетности могут быть различными. Понимание сущности искажений, их классификация, а также механизма совершения позволяет, на наш взгляд, снизить риск невыявления существенных отклонений в ходе проведения аудиторской проверки.

Один из подходов к классификации типов бухгалтерских ошибок предлагает Я.В. Соколов (Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета.— М.: Финансы и статистика, 2000). По его мнению, ошибки можно разделить по следующим критериям: по умыслу – вольные и невольные; по причинам возникновения – утомление, небрежность, неисправность техники; по последствиям – локальные, транзитные; по значимости – значимые и незначимые; по месту возникновения – в тексте, в числах, в разноске; по содержанию – в полноте, достоверности, периодизации, корреспонденции, оценке и представлении.

Для того чтобы подчеркнуть “аудиторскую” составляющую классификации искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, предлагаем следующую схему.



Существенные искажения определяются правилом аудиторской деятельности “Существенность и аудиторский риск”, которое устанавливает, что “под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения”. Опасность существенных искажений еще и в том, что для отдельных их видов характерна высокая степень распространения неточности. Например, значимая ошибка в определении объемов реализации окажет соответствующее влияние не только на учет кредитовых оборотов по счетам реализации, но и на сальдо расчетов с покупателями, заказчиками, балансовую и чистую прибыль, расчеты с бюджетом, распределение прибыли. Несущественные искажения в случае их необнаружения не нарушают адекватность восприятия финансовой отчетности и не вводят сколько-нибудь значительно в заблуждение пользователей отчетности.

Непреднамеренные искажения – ошибки, совершенные без злого умысла. В настоящее время вероятность возникновения ошибок достаточно велика вследствие частых изменений инструктивно-методических материалов, касающихся бухгалтерского учета и налогообложения.

Технические ошибки характерны при расчете налоговых платежей, при переносе данных бухгалтерского учета в налоговые декларации (расчеты), неправильные переносы сальдо по счетам и т.п. Поскольку подобные ошибки чаще всего допускаются по невнимательности, значительная их часть должна быть выявлена системой внутреннего контроля предприятия.

Бухгалтерские ошибки – это результат неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций. В современных условиях при выполнении контрольных процедур основное внимание уделяется поиску ошибок, приводящих к занижению объектов налогообложения.

Преднамеренные искажения можно рассмотреть как инструмент деловой политики предприятия. Причем степень гарантии обнаружения преднамеренных ошибок является более низкой, чем при обнаружении непреднамеренных ошибок, поскольку преднамеренный обмен обычно сопровождается действиями, специально подготовленными для искажения определенной информации.

К непротиворечащим законодательству ошибкам можно отнести налоговую оптимизацию, налоговое планирование, т.е. действия по легальному уменьшению налогов. Стремление отдельных предприятий скрыть отрицательные моменты работы, отказ от разграничения затрат между цехами и видами продукции, списание затрат не по действительному их назначению, обезличенный учет издержек производства с целью скрыть отдельные негативные моменты при производстве отдельных видов продукции приводят к вуалированию данных баланса, т.е. лишению его конкретности и определенности, вследствие чего создается возможность получения выводов, противоречащих действительности.

К противоречащим законодательству искажениям следует отнести фальсификацию баланса и налоговые преступления. Фальсификацию баланса можно представить совокупностью способов, направленных в конечном итоге на искажение финансового состояния предприятия. В странах с рыночной экономикой фальсификация баланса чаще всего используется предприятием для привлечения инвестиций.

Налоговые преступления, представляющие сознательные искажения сведений об объектах налогообложения и их размерах, находящие отражение в документах, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность, направляемая в налоговые органы, является объектом повышенного внимания со стороны многочисленных государственных контролирурующих органов.

В перечне искажений отчетности по способу отражения в учете можно выделить следующие:

- неполнота учета хозяйственных фактов чаще всего является следствием слабого знания или плохой организации бухгалтерского учета на предприятии, что приводит к занижению отчетных данных;
- необоснованность учетных записей означает, что хозяйственная операция отражена в учете без достаточных на то оснований;
- ошибки в периодизации связаны с неверным отнесением операций к соответствующему учетному периоду;
- ошибки в оценке являются результатом того, что в учете и отчетности неправильно оценены активы и пассивы. Поскольку ошибки в оценке могут вести как к завышению, так и к занижению итога баланса, на наличие подобных ошибок следует проверить и активы, и пассивы баланса предприятия;
- неправильное или неполное отражение информации в отчетах имеет место в случаях неправильного переноса сальдо счета в отчетные формы, а также недостаточность информации в отчетности, т.е. отсутствие требуемых пояснений и расшифровок.

Понимание сущности искажений финансовой отчетности, их систематизация и оценка позволяет, по нашему убеждению, поднять контрольные процедуры на более высокий качественный уровень.

## **РАЗВИТИЕ УЧЕТА ПЕРМАНЕНТНОГО КАПИТАЛА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*О.И. Клименко, БТЭУ*

Ведение бухгалтерского учета не самоцель для каждого субъекта хозяйствования — напротив, польза есть только тогда, когда средствами бухгалтерского учета формируется достоверная картина имущественного положения и финансовых результатов деятельности предприятия.

Следовательно, в нынешних условиях хозяйствования совершенствование методики бухгалтерского учета, реформирование бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и международно-признанной бухгалтерской практикой предопределили необходимость принятия и введения в действие нового Плана счетов. Это еще один шаг в выполнении Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь.

Начиная обзор вопросов учета перманентного капитала, необходимо определить данный термин как экономическую категорию.

В экономической теории под капиталом принято понимать общую стоимость активов предприятия за вычетом обязательств [3, с. 157].

Богачева Г.Н. и Денисов Б.А. в статье «О многообразной трактовке категории “капитал”» обобщили различные подходы экономических школ к изучению категории “капитал” и считают, что “капитал изучают и с точки зрения его сути (капитал как деньги, богатство), и — формы (деньги — товар — деньги; капитал как излишек производства), и движения (капитал как производственное отношение). Капитал — это всеохватывающая, универсальная и многоаспектная категория” [2, с. 24].