

ной ответственности, о лицах, создающих такую отчетность. Остается открытым вопрос проверки отчетности. Если это годовая финансовая отчетность, то для ее проверки привлекаются компетентные аудиторы. Что касается проверки той части отчетности, которая охватывает вопросы корпоративной стратегии, экологии, социального воздействия, непосредственно затрагивающих население (занятости, повышения квалификации и т.д.), то в связи с вербальным и субъективным ее характером аудиторами она не подтверждается. Она представляется на усмотрение заинтересованного пользователя информации, который должен иметь необходимую экономическую подготовку и осведомленность.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ, ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТНЫХ ОЦЕНКАХ, ОШИБКИ

Лемеш В.Н., к.э.н., доцент

Аннотация. С 20 февраля 2014 г. вступило в силу постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов РБ и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов РБ по вопросам бухгалтерского учета» (далее – постановление № 80). В статье рассматриваются ключевые аспекты данного документа.

ACCOUNTING POLICY, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES, ERRORS

Lemesh V PhD, Associate Professor

Abstract. On February 20, 2014 entered into force the decision of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus of 10.12.2013 № 80 «On approval of the National Standard of Accounting and Reporting» accounting policy, changes in accounting estimates, errors «and Repeal of certain regulations of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and individual structural elements decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus on accounting issues» (hereinafter - Regulation number 80). This article discusses the key aspects of this document.

Введение. Постановлением № 80 утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» (далее – НСБУ 80) и отменены Инструкция по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 апреля 2002 г. № 62» (далее - Инструкция № 62) и Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2005 г. № 83 (далее - Инструкция № 83).

Термин «национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности» впервые в нашей стране введен с первого января 2014 года Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З). Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности – нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности (ст. 1 Закона № 57-З).

Аналогом НСБУ 80 в международной учетной практике является МСФО 8 (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки».

НСБУ 80 состоит из четырех глав:

- общие положения;
- учетная политика организации;
- изменения в учетных оценках;
- исправление ошибок.

Рассмотрим более подробно некоторые из существенных новшеств, заложенных в НСБУ 80.

Терминология

Следует особо отметить, что в последние годы со стороны Министерства финансов Республики Беларусь наблюдается активная работа по унификации и стандартизации учетной терминологии. Тер-

мин «унификация» происходит от латинских слов «unus» - «один», «единственный» и «facio» - «делать», «изготавливать». В словарях можно найти следующие определения данной категории: «подведение чего-либо под единую систему, приведение к единообразию»; «приведение к единообразию, к единой норме, единой форме»; «приведение чего-либо к единой системе, форме, единообразию».

Проблемы совершенствования терминологии присущи в той или иной степени любой области науки и практики. Это связано, прежде всего, с увеличением информационных потоков в современном обществе, что неизбежно влечет возрастание количества терминов и необходимость формулирования и соблюдения определенных правил их использования. Среди недостатков современной нормативной правовой терминологии можно выделить следующие:

- обозначение одним термином нескольких различных понятий и несколькими терминами одного понятия; отсутствие у ряда терминов четких дефиниций;
- не всегда обоснованное использование иностранных терминов;
- применение лингвистически и стилистически неправильных, неблагозвучных терминов;
- использование устаревших терминов и разговорных выражений и т.д.

Конечной целью унификации терминологии является гармонизация законодательства, а стандартизация понимается как метод унификации.

В НСБУ 80 введены следующие термины (таблица 1).

Таблица 1

№ п/п	Термин	Определение термина	Примечание
1	Изменение в учетной оценке	Корректировка учетной оценки активов или обязательств, величины погашения стоимости активов, обусловленная появлением относящейся к этим активам или обязательствам новой информации или изменением обстоятельств, на которых основывалась их учетная оценка, и не являющаяся исправлением ошибки в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности	Подчеркнем, впервые термин «учетная оценка» был приведен в ст. 1 Закона № 57-З и раскрывался как стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности
2	Изменение учетной политики организации	Замена одного способа ведения бухгалтерского учета на другой	Изменения в учетную политику организации вносятся в порядке, установленном законодательством РБ о бухгалтерском учете и отчетности (п. 7 ст. 9 Закона № 57-З)
3	Ошибка	Неправильное отражение (неотражение) хозяйственной операции в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности	Ранее определение в Инструкции № 83 не приводилось. Не было его и в других нормативных правовых актах Республики Беларусь. Хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов (ст. 1 Закона № 57-З)
4	Способы ведения бухгалтерского учета	Применяемые при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности способы первичного наблюдения, виды учетной оценки, способы группировки и обобщения хозяйственных операций	К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы (п. 2 Инструкции № 62)

Учетная политика организации

Всякая коммерческая организация создается с целью получения прибыли (ч. 1 ст. 46 ГК). В связи с этим ею ставятся и, по возможности, решаются различные задачи. Для достижения этих цели и задач разрабатываются тактика и стратегия (политика). Такая политика может касаться бухгалтерского, на-

логового и управленческого учета, ценообразования, договорной работы и др.

В Республике Беларусь термин «учетная политика» впервые закрепился в Законе Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее - Закон № 3321), в который впоследствии вносились изменения от 26.06.1997 № 44-З (далее - Закон № 44-З), 31.12.1997 № 115-З (далее - Закон № 115-З), 25.06.2001 № 42-З (далее - Закон № 42-З), 17.05.2004 № 278-З (далее - Закон № 278-З), 29.12.2006 № 188-З (далее - Закон № 188-З), 26.12.2007 № 302-З (далее - Закон № 302-З).

С 1 января 2014 г. вступил в силу новый Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее - Закон № 57-З). Трансформация термина «учетная политика» приведена в таблице 2.

Таблица 2. Трансформация термина «учетная политика» в нормативных правовых актах Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности

Закон № 57-З	Закон № 188-З	Закон № 42-З	Инструкция № 62
Учетная политика — совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией	Учетная политика — совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией	Учетная политика — совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией	Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности

Со временем термин «учетная политика» достаточно часто стал употребляться в налоговом и другом законодательстве.

Потребность в принятии учетной политики связана с тем, что с переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к этому процессу заключается, в основном, в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организация самостоятельно разрабатывает учетную политику для решения поставленных перед учетом задач. С развитием рыночных отношений учетной политике придается все большее значение. Говоря проще, учетная политика — это, в конечном итоге, средство определить легальными способами желаемую величину прибыли в конкретной организации. Поэтому правильный выбор учетной политики во многом определяет эффективность всей хозяйственной деятельности этой организации.

Организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации (п. 1 ст. 9 Закона № 57-З). Учетная политика организации должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных Законом № 57-З (п. 2 ст. 9 Закона № 57-З).

В широком смысле слова принцип – это основное, исходное положение, какой-нибудь науки, теории и т.п. Применительно к бухгалтерскому учету общепринятые принципы бухгалтерского учета – система правил бухгалтерского учета, применяемая в установленном порядке в соответствующем государстве в соответствующий период времени. Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности (рис. 1).

Отметим, ранее при формировании учетной политики организации необходимо было исходить из (п. 8 Инструкции № 62):

- обособленности учета активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических и физических лиц;
- непрерывности деятельности организации;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна соответствовать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности (п. 9 Инструкции № 62).

Учетная политика организации включает (п. 4 ст. 9 Закона № 57-3):

1) применяемые организацией виды учетной оценки. Для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

- первоначальная стоимость - стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;
- приведенная (дисконтированная) стоимость - текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства;
- переоцененная стоимость - стоимость актива или обязательства после их переоценки;
- другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь (п. 2 ст. 12 Закона № 57-3).

В ряде случаев законодательство предоставляет право выбрать будет ли организация использовать или не использовать вид учетной оценки.

2) план счетов бухгалтерского учета организации. Типовой план счетов и Инструкция по его применению утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50). На основе Типового плана разрабатывается Рабочий план счетов организации, который утверждается руководителем организации. Рабочий план счетов включает полный перечень счетов, включая субсчета, аналитических счетов, забалансовых счетов, необходимых для ведения учета организацией. Организация при разработке Рабочего плана счетов может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в Типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета (п. 3 Инструкции № 50);

3) разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов. Перечень первичных учетных документов, обязательных для применения субъектами хозяйствования, утвержден Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360 (далее - Перечень № 360). Пунктом 2 Закона № 57-3 закреплены обязательные для указания реквизиты, которые должны содержаться в первичных учетных документах, разрабатываемых организациями самостоятельно, а именно:

- наименование документа, дата его составления;
- наименование организаций;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценка в натуральных и стоимостных показателях (или в стоимостных показателях);
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

Кроме того первичный учетный документ, разрабатываемый организациями, может содержать и иные сведения, не являющиеся обязательными (п. 2 ст. 10 Закона № 57-3). Разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов указываются в учетной политике и утверждаются руководителем организации

4) применяемую организацией форму бухгалтерского учета. Форма бухгалтерского учета - порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи (ст. 1 Закона № 57-3).

В настоящее время наиболее часто используются следующие формы бухгалтерского учета:

- журнально-ордерная форма учета;
- мемориально-ордерная форма учета;
- комбинированная форма учета;
- упрощенная.

5) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации. Случаи, когда проведение инвентаризации проводится обязательно, перечислены в ст. 13 Закона № 57-3:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;

- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

В учетной политике важно закрепить порядок проведения инвентаризации для ситуаций, когда она проводится по решению руководства организации. Для таких случаев определяется количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.

С 2014 года не установлена обязанность проведения инвентаризации при смене руководителя организации. Если смена руководителя организации произойдет после 1 января 2014 г., организация может не проводить инвентаризацию своих активов и обязательств.

б) иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Следует отметить, что п. 7 Инструкции № 62 устанавливалось, что учетная политика организации включает в себя:

- описание принятых способов ведения бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- применяемые организацией формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;
- регламентацию движения первичных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота).

Более того, главой 5 Инструкции № 62 раскрывался термин «график документооборота»: движение первичных учетных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком (схемой) документооборота (далее – график).

Работу по составлению графика организует главный бухгалтер. График является обязательным элементом приказа (иного документа) по учетной политике организации (п. 24 Инструкции № 62).

График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения их каждым первичным учетным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении (п. 25 Инструкции № 62).

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и другие) обязаны представлять документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику (п. 26 Инструкции № 62).

Ответственность за соблюдение графика несут лица, составившие и подписавшие документы, указанные в графике (п. 27 Инструкции № 62).

Более того, главой 5 Инструкции № 62 раскрывался термин «график документооборота»: движение первичных учетных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком (схемой) документооборота (далее – график).

Работу по составлению графика организует главный бухгалтер. График является обязательным элементом приказа (иного документа) по учетной политике организации

(п. 24 Инструкции № 62). График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения их каждым первичным учетным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении (п. 25 Инструкции № 62).

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и другие) обязаны представлять документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику (п. 26 Инструкции № 62).

Ответственность за соблюдение графика несут лица, составившие и подписавшие документы, указанные в графике (п. 27 Инструкции № 62).

Контроль за соблюдением исполнителями графика по организации осуществляет главный бухгалтер (п. 28 Инструкции № 62).

Подчеркнем, то, что исключено из НСБУ 80 и Закона № 57-З упоминания о графике документооборота, вовсе не означает. Что его не должно быть.

Постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 28 ноября 2013 г. № 115 «О внесении изменений в некоторые постановления Министерства труда Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь» внесены изменения в квалификационную характеристику должности «Главный бухгалтер», которая наряду с другими обязанностями



Рис. 1. Принципы бухгалтерского учета и отчетности

ми устанавливает, что главный бухгалтер осуществляет постановку и ведение бухгалтерского учета в организации исходя из структуры и особенностей деятельности организации. Обеспечивает формирование учетной политики организации, подготовку и утверждение плана счетов бухгалтерского учета организации, форм первичных учетных документов в случаях, предусмотренных законодательством, формирование и своевременное представление бухгалтерской отчетности. Обеспечивает рациональную организацию бухгалтерского учета в организации на основе применения современных информационных технологий. Осуществляет контроль за соблюдением порядка обработки бухгалтерской информации и графика документооборота; оформления первичных учетных документов; проведения расчетов; проведения инвентаризаций активов и обязательств и др.

НСБУ 80 определяет, что положение об учетной политике вновь созданной организации утверждается руководителем организации не позднее тридцатого календарного дня с даты государственной регистрации этой организации. Положение об учетной политике вновь созданной организации применяется этой организацией с даты ее государственной регистрации (п. 3 НСБУ 80).

Ранее Инструкция № 62 определяла, что вновь создаваемая организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня создания (государственной регистрации). Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь (п. 5 ст. 9 Закона № 57-3). Изменены подходы для случаев внесения изменений в учетную политику (таблица 3).

Таблица 3. Случаи изменения учетной политики

п. 73 ст. 9 Закона № 57-3	п. 18 Инструкции № 62
Учетная политика организации <i>не изменяется, за исключением</i> следующих случаев: изменения законодательства Республики Беларусь; изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации; принятия решения о реорганизации или ликвидации организации. Изменения в учетную политику организации в случае, указанном в абзаце третьем части первой настоящего пункта, <i>вносятся с начала отчетного года</i>	изменения в учетной политике организации <i>могут иметь место</i> в случаях: реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования) организации; изменения законодательства РБ; изменения <i>условий деятельности</i>

Изменения в учетную политику организации вносятся в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

Такой порядок определен п. 4 НСБУ 80: результат изменения учетной политики организации в случае изменения способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в бухгалтерской отчетности организации информации, относящегося к периодам, предшествующим отчетному периоду (далее – предыдущие периоды), и оказавшего или способного оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения организации, определяется в стоимостном выражении на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета, и отражается в:

бухгалтерском учете по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов в том отчетном периоде, с которого применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета;

бухгалтерской отчетности посредством корректировки вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из

представленных в бухгалтерской отчетности периодов, а также других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась организацией во всех предыдущих периодах.

При невозможности достоверно определить в стоимостном выражении результат относящегося ко всем предыдущим периодам изменения учетной политики организации в случае, указанном в части первой настоящего пункта, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих хозяйственных операций, совершаемых после введения этого способа взамен ранее применявшегося.

Изменения в учетную политику организации в случае принятия решения о реорганизации или ликвидации организации вносятся с даты принятия решения о ее реорганизации или ликвидации. При этом измененные способы ведения бухгалтерского учета применяются в отношении хозяйственных операций, совершаемых после принятия решения о реорганизации или ликвидации организации (п. 5 НСБУ 80).

Изменения в учетной политике организации должны быть обоснованы, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации (п. 8 ст. 9 Закона № 57-3).

Согласно п. 109 Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 111 (с изменениями, далее – Инструкция № 111) в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация об изменении учетной политики:

содержание и причины изменения учетной политики;

суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;

суммы корректировок других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

Ранее предусматривалось, что существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год (п. 17 Инструкции № 62).

Изменения в учетных оценках

Роль оценки в бухгалтерском учете и при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности определена ее задачами. Основной задачей бухгалтерского учета является непрерывное формирование информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности (Закон № 57-3).

Статьей 12 Закона 57-3 определено: учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности. Таким образом, законодатель уточнил, что многообразие используемых на практике оценок для целей бухгалтерского учета несколько уже и ограничено рамками цели и задач бухгалтерского учета.

Пунктом 2 ст. 12 Закона № 57-3 определено, что для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

первоначальная стоимость - стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;

приведенная (дисконтированная) стоимость - текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства;

переоцененная стоимость - стоимость актива или обязательства после их переоценки;

другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь. В целом можно привести следующие подходы оценки объектов учета (таблица 4):

Корректировка учетной оценки активов или обязательств, величины погашения стоимости активов, обусловленная появлением относящейся к этим активам или обязательствам новой информации или изменением обстоятельств, на которых основывалась их учетная оценка, и не являющаяся исправлением ошибки в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности.

Суммы изменений в учетных оценках определяются исходя из текущего состояния активов или обя-

Таблица 4. Подходы при оценке объектов учета¹

Методы оценки	Количество вариантных форм в нормативных правовых актах Республики Беларусь	Количество вариантных форм в П(с)БО Украины	Количество вариантных форм по МСФО
Методы амортизации основных средств	5	6	3
Методы амортизации иных долгосрочных материальных активов	5	2	–
Методы амортизации предметов в составе средств в обороте	Вариантность не ограничена	2	–
Методы амортизации нематериальных активов	5	6	3
Методы амортизации долгосрочных биологических активов	–	6	3
Методы амортизации инвестиционной недвижимости (при ее отражении по первоначальной стоимости)	5	6	3
Методы оценки инвестиционной недвижимости на отчетную дату	2	2	2
Методы определения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости при отсутствии активного рынка	1	4	3
Методы оценки долгосрочных биологических активов на отчетную дату	–	2	2
Методы определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции при отсутствии активного рынка	–	4	4
Методы оценки запасов на отчетную дату	2	2	1
Методы оценки запасов при их выбытии	3	5	3
Методы оценки финансовых инвестиций на отчетную дату	3	3	3
Методы определения резерва по сомнительным долгам	3	2	–
Методы оценки степени завершенности операций по оказанным услугам	1	3	3
Методы оценки степени завершенности работ по договору строительного подряда	2	3	3
Методы оценки активов и обязательств по операциям со связанными сторонами	–	4	–

зательств и предполагаемого увеличения или уменьшения экономических выгод, связанных с этими активами или обязательствами (п. 6 НСБУ 80).

Сумма изменения в учетной оценке, за исключением изменения, указанного в части второй настоящего пункта, отражается в составе (п. 7 НСБУ 80):

доходов или расходов того отчетного периода, в котором произошло это изменение, если это изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период;

доходов или расходов в будущих периодах, если это изменение повлияет на показатели бухгалтерской отчетности за будущие периоды.

Сумма изменения в учетной оценке, непосредственно влияющего на величину собственного капитала, отражается в:

бухгалтерском учете по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов в том отчетном периоде, в котором произошло это изменение;

бухгалтерской отчетности за отчетный период посредством корректировки соответствующих статей собственного капитала и других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности.

Согласно п. 109 Инструкции № 111 в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию содержание и суммы изменений в учетных оценках, которые повлияли на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период.

¹ Источник: дополнено на основе исследований проф. М.М. Ширун <http://dissertation.com.ua/node/861688>.

Исправление ошибок

Пунктом 8 НСБУ 80 приводятся ситуации, при которых может быть допущена ошибка:

- неправильным применением законодательства Республики Беларусь;
 - неправильным применением учетной политики организации;
 - неточностями в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности;
 - неправильной учетной оценкой активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации;
 - неиспользованием или неправильным использованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции;
 - неиспользованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием до даты утверждения бухгалтерской отчетности первичного учетного документа, подтверждающего ее совершение.
- Неточность в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой и признается изменением в учетной оценке.

Выявленные ошибки подлежат исправлению.

Исправление ошибок оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, содержащей сведения, установленные законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов.

Методика исправления ошибок

То, что в учетной практике возможны различные ошибки признавалось и ранее. Методики их исправления были различными так же как и терминология, используемая в нормативных правовых актах и специальной литературе. Однако настораживает тот факт, что законодатель не описывает методику исправления ошибок в той или иной ситуации, а лишь указывает на возможные варианты:

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная до его окончания, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года (п. 10 НСБУ 80).

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная после его окончания, но до даты утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется в декабре отчетного года дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года (п. 11 НСБУ 80).

Ошибка, допущенная в году (годах), предшествующем (предшествующих) отчетному году, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов и кредиту (дебету) соответствующих счетов. При этом в бухгалтерской отчетности корректируется вступительное сальдо каждой связанной с этой ошибкой статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов, а также других связанных с этой ошибкой статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период (п. 120 НСБУ 80).

В научной литературе применение дополнительной записи применяется при выполнении двух условий:

- 1) ошибка допущена только в сумме хозяйственной операции;
- 2) сумма хозяйственной операции занижена.

Пример 1.

Бухгалтер при обработке накладной на поступившие материалы произвел следующие записи:

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	10	60	1 000 000	Отражается сумма поступивших материалов
2	18	60	2 000 000	Отражается сумма «входного» НДС по поступившим материалам

В первой проводке ошибочно занижена стоимость поступивших материалов. Для исправления используем дополнительную запись исправление производится следующим образом:

Таблица 2

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	10	60	9 000 000	Отражается сумма поступивших материалов

Что же касается сторнировочной записи, то в научной литературе рассматриваются несколько подходов:

1) Классическое («черное») сторно. Профессор Помазков Н.С. (1889— 1968) отмечал, что термин этот заимствован из итальянского языка, в котором глагол «Stornare» означает поворачивать, отходить назад, а бухгалтерское выражение «Stornare partite» - переводить, перечислять сумму с одного счета в другой [2].

Пример 2:

Бухгалтер при обработке накладной на поступившие материалы произвел следующие записи

Таблица 3

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	20	60	10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов
2	18	60	2 000 000	Отражается сумма «входного» НДС по поступившим материалам

Как видим, в первой проводке вместо счета 10 «Материалы» ошибочно применен счет 20 «Основное производство». При классическом («черном») сторно исправление осуществляется следующим образом:

Таблица 4

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	10	20	10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов

Как видим, такое исправление не вносит большой ясности в учетных записях, завышает обороты по счетам бухгалтерского учета.

2) Красное сторно предложил русский ученый Беретти А.А. в конце девятнадцатого века [4]. Суть метода сводилась к тому, что исправление (уничтожение) учетной записи осуществлялось по той же стороне, по которой была сделана ошибочная запись, и при этом ошибочная запись обозначалась цветными (красными) чернилами, а правильная отражалась в общеустановленном порядке.

Исходные данные Таблица 5

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	20	60	10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов методом красного сторно
2	18	60	2 000 000	Отражается сумма «входного» НДС по поступившим материалам

В первой проводке ошибочно занижена стоимость поступивших материалов. Для исправления методом красное сторно производятся следующие записи:

Таблица 6

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	20	60	(10 000 000)	Отражается сумма поступивших материалов. Методом красное сторно
2	10	60	10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов

Однако применение информационных технологий привело к тому, что вместо красного цвета стали использовать круглые скобки.

Такая норма предусмотрена, например, п. 12 Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 111: вычитаемые и отрицательные числовые значения показателей показываются в круглых скобках.

3) Пестрое сторно было предложено известным советским ученым Я.В. Соколовым в 1969 году. Суть его сводилась к тому, что исправлялась не вся запись с приведением правильной, а лишь запись по ошибочному счету. При этом использовались два вида чернил, что и дало название методу «пестрое сторно».

Таблица 7.

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	20		10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов. Методом красное сторно

2	10		10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов
---	----	--	------------	---

Подчеркнем, в НСБУ 80 ни один из описанных выше вариантов не приведен, т.е. предполагается, что бухгалтер, исправляя ошибку, сам определит правильность применения и отражения метода сторно.

Что же касается международного опыта исправления ошибок, то ими наиболее часто применяется метод «обратной записи», предложенный в 1570 году немецким бухгалтером С. Гаммерсфельдером. Суть данного метода заключается в том, что сначала уничтожается ошибочная запись, а затем приводится правильная.

Исходные данные

Таблица 8

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание операции
1	60	20	10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов.
2	10	60	10 000 000	Отражается сумма поступивших материалов

При невозможности достоверно определить сумму исправления ошибки, относящейся ко всем предыдущим периодам, представленным в бухгалтерской отчетности, корректируется вступительное сальдо соответствующих статей активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из периодов, сумму исправления ошибки за который возможно достоверно определить.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация в отношении ошибок, совершенных в предыдущем году (предыдущих годах) и исправленных в отчетном периоде (п. 109 Инструкции № 111):

- характер ошибок;
- суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этими ошибками статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;
- суммы корректировок других связанных с этими ошибками статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

Заключение. В последние годы со стороны Министерства финансов Республики Беларусь наблюдается активная работа по унификации и стандартизации учетной терминологии, а также по максимальному сближению отечественного учетного законодательства с МСФО. Принятый НСБУ 80 во многих аспектах приближен к МСФО 8 (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки», однако есть некоторые моменты, которые следует уточнить.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Беретти А.А. Способ цветного провода // Счетоводство. 1889. №11, с. 145.
2. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.
4. Помазков А.С. Сторнировочные записи и их роль в счетном оформлении хозяйственных процессов// Труды Ленинградского института советской торговли им.Энгельса.Л.1947г. с. 143.