

3. Грачева, М. Е. Формирование аналитического баланса в условиях перехода на МСФО / М. Е. Грачева // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 15. – С. 41–51.
4. Гуляев, Н. С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: учебное пособие / Н. С. Гуляев, Л. Н. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 144 с.
5. Ивашкевич, В. Б. Совершенствование модели финансовой отчетности по МСФО. // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 18 (183).
6. Панков, Д. Трансформация статей баланса в соответствии с принципами МСФО / Д. Панков, Л. Воскресенская // Финансы, учет, аудит. – 2008. – № 3. – С. 20–22.

ОШИБКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

*В. Н. Лемеш, к.э.н., доцент
А. В. Бунь, соискатель*

Проблема ошибок и злоупотреблений была актуальна на протяжении всего периода, в котором осуществлялся учет. Так, Правила для средиземноморских купцов, принятые в XIII веке в Барселоне, гласили, что хозяйственные операции записываются в хронологическом порядке, пропусков в бухгалтерских книгах между записями не должно быть, каждая операция подтверждается документально, и числа записываются в буквенной форме, чтобы избежать подделок. Ошибка – неправильность в какой-либо работе, вычислении, написании и т.п. [1] Следует подчеркнуть, что в нормативных правовых актах Республики Беларусь нет определения того, что считается ошибкой для целей бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Нет его и в Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок [2].

Данный факт актуален с точки зрения контролирующих органов, поскольку они, выявляя ошибки, должны их квалифицировать как недобросовестные действия должностных лиц организации (фальсификация и злоупотребления) либо не преднамеренные. Что же касается наших ближайших соседей – Российской Федерации, то там действует Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010). [3] Данным документом не только приводится определение ошибки, но и критерии, при которой ошибка признается существенной.

В отношении существенности ошибки аспект является весь важным, так как влияет на принятие экономического решения пользователем такой бухгалтерской отчетности. В отечественном законодательстве в отношении существенности показателей бухгалтерской отчетности отсутствует критерий. Однако п. 14 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [4] предусмотрено, что организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Каждое существенное изменение должно быть раскрыто в пояснительной записке вместе с указанием причин, вызвавших это изменение. Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествующим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Для различных целей применяются различные классификационные признаки ошибок, допускаемых в учете и отчетности (рис. 1).

С точки зрения бухгалтерского учета и отчетности важность имеет числовые ошибки разноска. Что же касается ошибок текстовых, то в законодательстве имеется уточнение о запрете внесения исправлений в определенные группы документов. Это первичные документы, содержащие описание хозяйственных операций, сопряженные с движением наличных или безналичных денежных средств, – а именно кассовые и банковские документы, которые исправлению не подлежат, что закреплено положениями Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [6] и рядом иных актов. Такие документы подлежат полному переоформлению. В прочие первичные учетные документы исправления могут вноситься при выполнении следующих условий:

- исправление должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с расшифровкой подписи;
- должна быть указана дата внесения исправлений.

Внесение исправлений в бухгалтерский учет оформляется бухгалтерской справкой-расчетом [2, п. 5]. При ее оформлении необходимо учитывать требования Инструкции по делопроизводству в государствен-

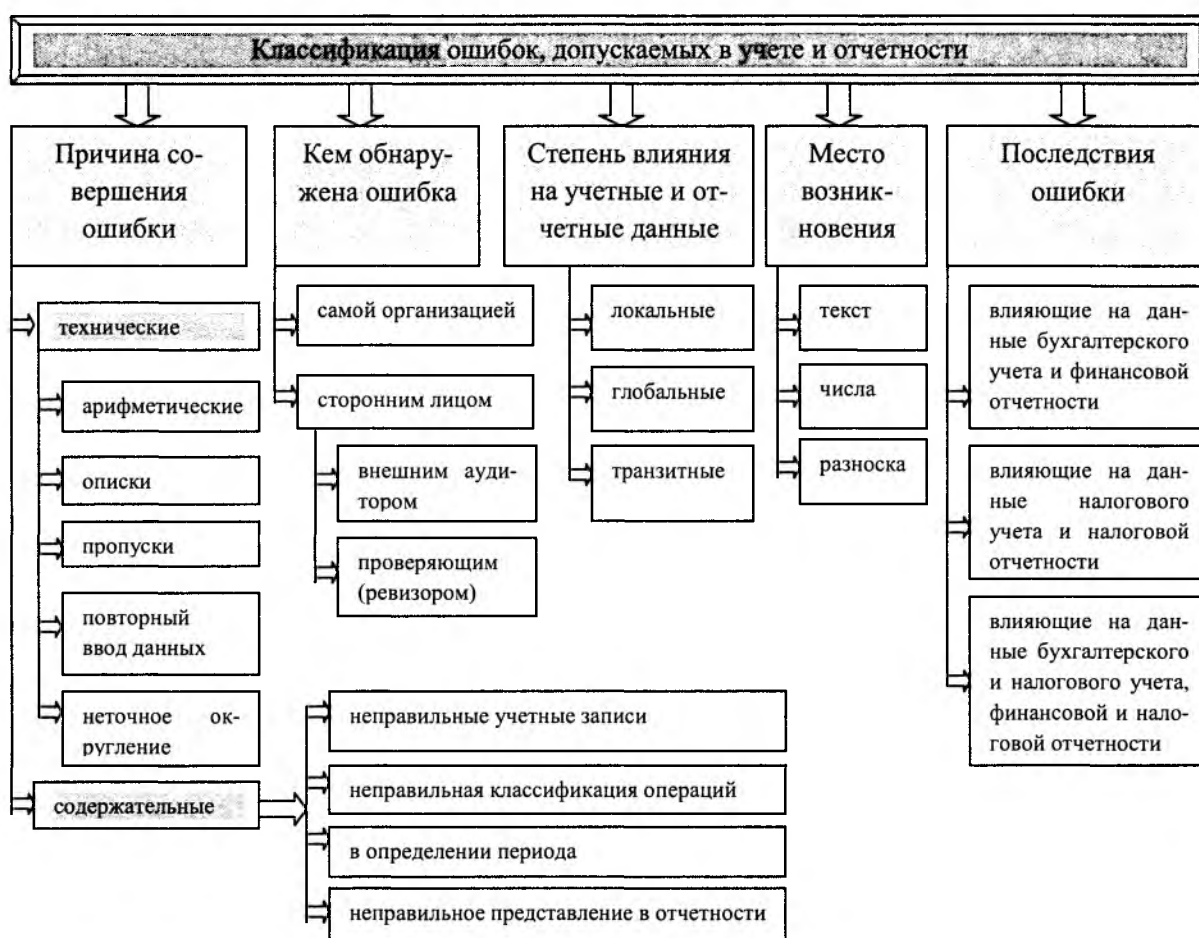


Рис. 1. Классификация ошибок, допускаемых в учете и отчетности

ных органах и организациях Республики Беларусь [5] (далее – Инструкция № 4). Справка – информационный документ, содержащий описание и (или) подтверждение тех или иных фактов служебного или биографического характера. Справка содержит констатацию каких-либо фактов без мнения автора о существовании излагаемых вопросов (п. 124 Инструкции № 4). В зависимости от содержания и целевого назначения справки делятся на служебные и личные. Служебная справка – официальный документ, содержащий сведения об основной деятельности организации (п. 125 Инструкции № 4). Датой справки является дата ее подписания (п. 131 Инструкции № 4).

Наряду с приведенными реквизитами первичного учета документа следует включить, приведенные в ст. 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-XII (с изменениями и дополнениями):

- 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.

Практика аудиторских проверок показывает, что будет уместным приложить к составленной бухгалтерской справке ксерокопии первичных учетных документов, связанных с совершением и исправлением ошибки. Если исправление ошибки сопровождается большим расчетом (перерасчетом), то он также может прилагаться (при этом в тексте бухгалтерской справки дается только ссылка на него).

Итоговая часть содержит указания на порядок исправления ошибки. В этой части приводятся исправительные записи.

В международной учетной практике, в том числе в Российской Федерации, требования по внесению исправлений в бухгалтерском учете и, соответственно, в бухгалтерской отчетности несколько иные. Они связаны с различными подходами к датам:

- подписания бухгалтерской отчетности;
- представления бухгалтерской отчетности.

В Российской Федерации ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., исправляется в порядке, установленном пунктом 6 настоящего Положения. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность) [3, п. 8].

Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, исправляется в порядке, установленном пунктом 6 настоящего Положения. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности. Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность [3, п. 9].

Однако отразить на счетах бухгалтерского учета – это только часть необходимых процедур. Если речь идет об ошибках прошлых лет, выявленных в отчетном году, то изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных [4, п. 14].

Изменение принятого содержания форм бухгалтерской отчетности допускается в исключительных случаях. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Каждое существенное изменение должно быть раскрыто в пояснительной записке вместе с указанием причин, вызвавших это изменение. Отметим, что методики раскрытия информации по ошибкам в отечественном законодательстве нет. Что же касается Российской Федерации, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде [3, п. 15].

- 1) характер ошибки;
- 2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
- 3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
- 4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

Таким образом, в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности Республики Беларусь необходимо внести следующие уточнения и дополнения:

- 1) определение ошибки в бухгалтерском учете;
- 2) объем раскрываемой информации об ошибках в бухгалтерском учете, выявленных в отчетном периоде и относящимся к отчетному либо предшествующим годам, их влиянии на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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 (стр. 735)
2. Инструкция о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2005 № 83 (с изменениями и дополнениями)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.06.2010 № 63н
4. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.12.2008 № 19 (с изменениями и дополнениями от 11.12.2008 № 187)
5. Инструкция по делопроизводству в государственных органах и организациях Республики Беларусь, утвержденная постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 19.01.2009 № 4.
6. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 № 3321-XII (с изменениями и дополнениями)

ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ КАК ОСНОВНОЙ ФИНАНСОВЫЙ ПОКАЗАТЕЛЬ БИЗНЕСА И ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО АНАЛИЗА

Ю. Ю. Кухто
аспирант, БГЭУ

Любая организация существует внутри разнородных групп экономических интересов, связанных с различными субъектами (рисунок 1). Дисгармония этих интересов приводит к тому, что понятия «эффект», «эффективность», «результативность», «максимизация финансового результата» и т. п. становятся в целом абстрактными категориями, так как отражают, как правило, удовлетворение интересов ограниченного круга субъектов. То есть когда мы говорим об эффекте, финансовом результате, эффективности и т. д., должен вставать объективный вопрос: «Эффект, (результат) для кого?». Обратимся к рисунку 1.

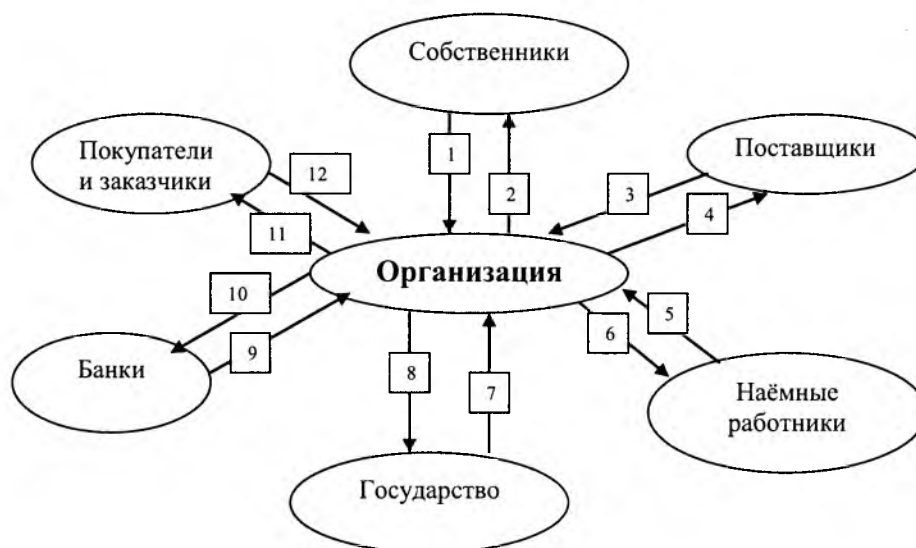


Рис. 1. Основные финансовые отношения организации и интересы, определяющие эти отношения

Отношения между организацией и её учредителями (собственниками) возникают по поводу размещения последними своего капитала в хозяйственный оборот организации (стрелка 1) с целью получения доходов по результатам её деятельности (стрелка 2).

Отношения между организацией и поставщиками подразумевают закупку товарно-материальных ценностей (стрелка 3) и расчёт за них (стрелка 4).