

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Т.П. Пакшина

БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Курс лекций

для студентов специальности
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Издание второе, переработанное

Витебск
2020

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.2
П 13

Рецензенты:

заместитель главного бухгалтера ОАО «Витебский ликероводочный завод
«Придвинье» Лапацуева О.А.;

главный бухгалтер ООО «ПанакумсГрупп» Киреева Е.Ф.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом
УО «ВГТУ», протокол № 3 от 26.03.2020.

Пакшина, Т. П.

П 13 Бухгалтерское дело : курс лекций / Т. П. Пакшина. – 2-е изд., перераб. –
Витебск : УО «ВГТУ», 2020. – 102 с.
ISBN 978-985-481-647-0

Курс лекций содержит теоретические основы курса «Бухгалтерское дело» и раскрывает основные темы дисциплины: концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета, основные положения учетной политики и последовательность ее применения, понятие хозяйственной ситуации и операции, порядок хранения и уничтожения бухгалтерской документации, особенности бухгалтерского дела на разных стадиях функционирования организации. Рекомендуется для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм обучения.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.2

ISBN 978-985-481-647-0

© УО «ВГТУ», 2020

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Понятие и особенности организации бухгалтерского дела	5
1.1 Сущность бухгалтерского учета, его содержание и развитие	5
1.2 Формирование профессии современного бухгалтера	8
1.3 Правовой статус бухгалтерской службы, ее место в структуре управления организацией	11
1.4 Положение о бухгалтерии: структура и порядок утверждения	17
1.5 Этика профессионального бухгалтера	19
Тема 2. Главный бухгалтер и его роль в организации бухгалтерского учета в организации	21
2.1 Руководство бухгалтерским учетом организации	21
2.2 Права и обязанности главного бухгалтера	23
2.3 Ответственность главного бухгалтера	26
Тема 3. Национальные концепции и принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Беларусь	31
3.1 Характер, принципы и обязательность бухгалтерского учета, финансовой и смежной отчетности организаций	31
3.2 Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в РБ	32
3.3 Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета: имущественная обособленность непрерывность деятельности организаций	35
3.4 Учетная политика организации и последовательность ее применения	37
Тема 4. Хозяйственные ситуации и операции как объект бухгалтерской деятельности	44
4.1 Понятие хозяйственной ситуации и операции, их виды и классификация	44
4.2 Специфика хозяйственных ситуаций в рыночной экономике и возможностей их оптимального решения	47
Тема 5. Организация делопроизводства в бухгалтерии. Порядок хранения и уничтожения документации	53
5.1 Обеспечение сохранности документации	53
5.2 Хранение документов в архиве бухгалтерии. Сроки хранения бухгалтерской документации	56
5.3 Порядок уничтожения бухгалтерской документации временного хранения. Особенности учета, хранения и списания бланков строгой отчетности	57
5.4 Особенности учета, хранения и списания бланков строгой отчетности	58
Тема 6. Система внутреннего контроля деятельности организации	61
6.1 Изучение и оценка системы внутреннего контроля	61
6.2 Организация внутреннего аудита в компании	65
6.3 Задачи внутреннего аудита	69
6.4 Использование результатов работы внутренних аудиторов	73

Тема 7. Профессиональная деятельность бухгалтеров на различных этапах жизненного цикла	76
7.1 Особенности бухгалтерского дела в начальной стадии функционирования организации, при реорганизации и прекращении ее деятельности в Республике Беларусь	76
7.2 Организация забалансового учета	86
7.3 Особенности взаимодействия бухгалтерской службы с работодателями, собственниками, персоналом организации, третьими лицами	89
Литература	94
Приложение А	96
Приложение Б	98
Приложение В	100
Приложение Г	101

ТЕМА 1. ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА

- 1.1 Сущность бухгалтерского дела, его содержание и развитие
- 1.2 Формирование профессии современного бухгалтера
- 1.3 Правовой статус бухгалтерской службы, ее место в структуре управления организацией
- 1.4 Положение о бухгалтерии: структура и порядок утверждения
- 1.5 Руководство бухгалтерским учетом
- 1.6 Этика профессионального бухгалтера

1.1 Сущность бухгалтерского дела, его содержание и развитие

Бухгалтерское дело представляет собой профессиональную деятельность бухгалтера во всех ее проявлениях – ведение учета, составление отчетности, формирование учетной политики организации, контроль, анализ отчетных данных, участие в профессиональных организациях.

Сущность бухгалтерского дела заключается в изучении профессиональной деятельности в области бухгалтерского учета по сбору, регистрации, обобщении информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации путем сплошного непрерывного документального учета всех фактов хозяйственной деятельности организации, документооборота и хранения документов. То есть сущность бухгалтерского дела состоит в организации движения, оформления и обработки, хранения бухгалтерских документов. Отсутствие документов означает, что данный факт хозяйственной деятельности не имел места.

Основу бухгалтерского дела составляют: теория бухгалтерского учета (наука), прикладная бухгалтерская деятельность (практика) и сам бухгалтер с необходимым профессиональным, этическим уровнем.

В бухгалтерском деле современная профессиональная деятельность бухгалтера рассматривается по всем направлениям – изучение теоретических и методологических основ бухгалтерского учета, его ведение, составление отчетности, формирование учетной политики организации, контроль, анализ отчетных данных, участие в профессиональных организациях и т. д.

Объектом бухгалтерского дела является организация процесса его ведения, результатом которого будет обобщенная информация о фактах хозяйственной деятельности, сгруппированная по экономическому признаку на счетах бухгалтерского учета. К объектам бухгалтерского дела также можно отнести учетную информацию, бухгалтерскую отчетность, документацию, инвентаризационные данные об экономических действиях и событиях, циклы деятельности организации, различные показатели деловой активности.

Цель учетной деятельности – анализ сложившейся хозяйственной

ситуации, выработка конкретного решения, организация и контроль его выполнения.

Особенности предмета бухгалтерского дела обусловлены его целями, связанными с организацией учетного процесса и учетной деятельности при совершении хозяйственных операций, подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности, анализом деятельности организации.

Содержание объекта и предмета бухгалтерского дела определяют его метод.

Метод бухгалтерского дела представляет собой способ комплексного изучения законности, достоверности и целесообразности осуществления фактов хозяйственной деятельности на основе использования учетной и различной внеучетной информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов (аудит, внутренний контроль), юридического и экономического анализа их содержания.

Элементами метода бухгалтерского дела являются многочисленные виды документов (финансовых, расчетно-денежных, первичных учетных, отчетно-статистических организационно-распорядительных).

Задачи бухгалтерского дела:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении для внутренних и внешних пользователей – руководителей, акционеров, кредиторов, инвесторов и т.п. Учетный процесс, направленный на получение осведомляющей информации о состоянии активов и источниках их образования, реализует информационную функцию учета, конечным продуктом которой являются регистры аналитического и синтетического учета, баланс и отчетность;

2) обеспечение необходимой информации внутренних и внешних пользователей для контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь при осуществлении хозяйственных операций и за их целесообразностью и эффективностью, наличием и движением имущества и обязательств, а также за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечивающих финансовую устойчивость организации.

В развитии бухгалтерского дела можно выделить пять основных периодов.

Первый период – с момента зарождения товарно-денежных отношений до конца XVII века. Характеризуется:

- мануфактурное производство;
- сосуществование натурального обмена и товарно-денежных отношений;
- появление различных способов регистрации фактов хозяйственной жизни в специальных журналах, книгах, ведомостях и т. д.

Венцом данного периода стало широкое использование метода двойной записи. Бухгалтерский учет еще не рассматривался как отдельная наука, а курс

«Счетоводство» был включен отдельным разделом в математику. Развитию бухгалтерии во многом способствовало изобретение книгопечатания.

Второй период (конец XVII – конец XVIII веков) развития бухгалтерского дела приходится на время:

– революционных преобразований в области производства – переход на машинный технологический процесс;

– развитие разнообразных форм хозяйственных сделок и увеличения объемов как торговых, так и финансовых и других операций.

Для этого периода характерны единообразные подходы к основам систематизации бухгалтерских записей. Так до середины XVIII века доминировала итальянская школа счетоводства. Счетоводство по-прежнему рассматривается как форма практической деятельности.

Третий период (конец XVIII – конец XIX веков) отмечен развитием промышленности и торговли, появлением новых форм финансирования предпринимательства. Появление финансовых рынков ценных бумаг, многочисленные скандалы, связанные с финансовыми аферами, вынудили отдельные страны поставить под государственный контроль и ввести регулирование системы бухгалтерского учета, учредить институт аудита.

Историческое значение данного периода состоит в том, что в нем сформировались основные направления в счетоводстве, по которым и пошло дальнейшее развитие бухгалтерского учета.

Четвертый период (конец XIX – начало XX веков) стал периодом становления бухгалтерского учета как области научных знаний. Специалисты того времени стремились сформулировать теоретические основы бухгалтерского учета, определить объект новой науки.

Одними из первых сделали попытку дать научное определение счетоводства ученые итальянской школы. Дискуссии вели также специалисты Германии, Швейцарии, России.

Пятый период (начало XX столетия – до наших дней) целесообразно разделить на две основные стадии:

– первая стадия (начало – середина XX столетия) характеризуется разработкой базовых принципов оценки имущественного положения самостоятельно хозяйствующего субъекта, отраслевой направленностью в построении системы бухгалтерского учета, расширением государственной регламентации национальных систем бухгалтерского учета и отчетности;

– вторая стадия (с середины XX столетия – до настоящего времени) характеризуется разработкой принципов оценки имущественного положения хозяйствующих субъектов в условиях внешней рыночной среды, а также разработкой и внедрением Международных стандартов учета и отчетности.

1.2 Формирование профессии современного бухгалтера

В настоящее время престижность бухгалтерской профессии резко повысилась, о чем свидетельствует устойчивый спрос на высококвалифицированных бухгалтеров на рынке труда и в связи с этим увеличение числа учебных заведений, специальных курсов, где осуществляется подготовка учетных кадров. С регистрацией новых коммерческих и некоммерческих структур постоянно растет также число вакантных должностей главного бухгалтера. Сегодня главный бухгалтер – самая востребованная экономическая специальность. Им может стать любой бухгалтер, знающий все участки бухгалтерского учета и имеющий смелость взять на себя определенную ответственность.

По областям профессиональной деятельности различаются специализации бухгалтерской работы:

- финансовый учет;
- управленческий учет;
- налоговый учет;
- бюджетный учет;
- банковский учет;
- аудиторская деятельность;
- независимая бухгалтерская деятельность;
- финансовый менеджмент;
- финансовая экспертиза;
- педагогическая и научно-исследовательская учетная деятельность.

Финансовый учет. В соответствии с профессиональными требованиями специалист по финансовому учету должен иметь высшее бухгалтерское или финансовое образование. Основная задача бухгалтера по финансовому учету заключается в сборе, подготовке, систематизации и обобщении информации, обеспечивающей бухгалтерское оформление и регистрацию фактов хозяйственной деятельности, их стоимостное измерение, текущую группировку и составление финансовой отчетности. Финансовый учет осуществляется в целях получения информации как внешними, так и внутренними пользователями. Поскольку финансовый учет строго регламентирован и подчиняется установленным правилам по бухгалтерскому учету, бухгалтер обязан соблюдать нормы финансового и налогового законодательства.

Управленческий учет. Бухгалтер по управленческому учету также должен иметь высшее экономическое образование. Задачей бухгалтера по управленческому учету является обеспечение руководства организации информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Для эффективной деятельности организации и предотвращения хищений бухгалтер принимает участие в планировании доходов и расходов, составлении смет и контроле за расходами. В его обязанности входит наблюдение за

правильностью ведения документации и подготовкой внутренней отчетности.

Налоговый учет. Бухгалтер по налоговому учету в соответствии с требованиями Налогового Кодекса Республики Беларусь организует ведение учета доходов, расходов и объектов налогообложения в целях исчисления налоговых платежей и составления налоговой отчетности. Бухгалтер, ведущий налоговый учет, представляет налоговым органам документы, необходимые для расчета налогов, а также выполняет законные требования налоговых органов по вопросам налогообложения и организации налогового учета. Бухгалтер по налоговому учету также должен иметь высшее экономическое образование.

Главные бухгалтеры, бухгалтеры по финансовому, управленческому и налоговому учету должны подтверждать свою профессиональную компетентность и подготовку путем прохождения аттестации на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Бюджетный учет. Бухгалтеры, работающие в организациях, финансируемых из бюджета, а также в финансовых органах, специализируются на бюджетном учете, который, с одной стороны, представляет собой часть системы бухгалтерского учета, с другой – характеризуется наличием специальной нормативной базы. Современный этап развития бюджетного учета в Республике Беларусь предполагает объединение двух его традиционных секторов (учета исполнения бюджетов и учета в самих бюджетных учреждениях) и переход к единому плану счетов. На основе данных бюджетного учета, следовательно, и учета в каждом бюджетном учреждении, будет формироваться государственный баланс. Это даст возможность представлять информацию внутренним и внешним пользователям на качественно новой основе.

Банковский учет. Специфика деятельности банковских и иных финансово-кредитных организаций предопределила создание соответствующих правил ведения учета и формирования отчетности. Несмотря на принцип двойной записи хозяйственных операций, банки руководствуются собственной нормативной базой бухгалтерского учета, что и позволило выделить банковский учет в самостоятельную область профессиональной бухгалтерской деятельности.

Аудиторская деятельность. В ходе экономического развития из учетной профессиональной деятельности выделилась предпринимательская деятельность, направленная на независимую проверку бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций. Эта деятельность называется аудиторской. Чтобы заниматься аудиторской деятельностью, специалист должен иметь помимо высшего экономического и (или) юридического образования также квалификационный аттестат аудитора.

Независимая бухгалтерская деятельность. Означает, что бухгалтер не работает в организации, а предоставляет ей свои услуги. Независимая бухгалтерская деятельность состоит в предоставлении платных услуг по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности (особенно для предприятий малого бизнеса), составлению декларации о

доходах, консультированию по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, научному консультированию. Научное консультирование касается обычно организации бухгалтерского учета, составления смет и калькулирования себестоимости продукции, автоматизации учета, использования математических моделей для принятия управленческих решений и др.

Финансовый менеджмент. Управление финансами хозяйствующих субъектов, финансовый анализ и планирование, а также нахождение и распределение капитала. Он охватывает все основные сферы финансов и распространяется на все сегменты финансового рынка. Финансовый менеджмент – это также и вид управленческой деятельности. Он представляет собой систему воздействия субъекта финансового управления (финансового менеджера) на его объект с целью совершенствования последнего. Кроме того, финансовый менеджмент является формой предпринимательства.

Финансовая экспертиза. Включает в себя несколько направлений – это финансово-экономическая и судебно-бухгалтерская экспертиза. Это процесс, в рамках которого проходит исследование экономических аспектов спорных вопросов в финансовой и бухгалтерской сфере компаний. К финансово-экономической экспертизе относится исследование налоговой, финансовой и кредитной деятельности компании, во время которого выявляются факторы, способствующие сокрытию или совершению правонарушений. Целью финансово-экономической экспертизы является выявление реального состояния организации, определение экономических ошибок, ошибок в ведении бухгалтерского учета, а также обнаружение правонарушений.

Если финансово-экономическая экспертиза инициируется судебными органами, то она получает статус судебно-бухгалтерской. Предметы экономической экспертизы – это хозяйственные операции, их правильность и достоверность. В рамках этого процесса определяется достоверность первичных документов и данных отчетности, финансовая дисциплина, выявляется, были ли соблюдены методики при подготовке финансовой документации.

Объекты финансово-экономической экспертизы – финансовая и бухгалтерская отчетность, учетные и первичные документы, протоколы, показания. Для проведения экспертизы, касающейся бухгалтерской части, выделяют ряд необходимых факторов: правильность оформления соответствующих операций и их соответствие нормативным актам, обстоятельства, определяющие недостатки, причиненный материальный ущерб.

Педагогическая и научно-исследовательская деятельность. Необходимость подготовки учетных кадров определила выделение педагогической учетной деятельности в самостоятельную профессиональную область. В Республике Беларусь уже сложилась фундаментальная школа подготовки бухгалтеров в разнообразных учебных заведениях. Многие вузы готовят бухгалтеров, обеспечивая потребности конкретных отраслей и регионов. Для обучения будущих бухгалтеров преподаватель должен обладать

высокой квалификацией, иметь степень кандидата или доктора экономических наук и принимать участие в научно-исследовательской и практической деятельности. Бухгалтер-преподаватель должен научить студента работе с нормативными документами, специальной литературой и навыкам учетной работы, умению применять свои знания на практике. Бухгалтерский учет – это экономическая наука, что предопределяет выделение научно-исследовательской деятельности в данной области. Сегодня в нашей стране многие ученые-экономисты занимаются вопросами теории и методологии бухгалтерского учета как самостоятельной области экономической науки.

1.3 Правовой статус бухгалтерской службы, ее место в структуре управления организацией

Под *структурой* управления организацией понимается упорядоченная совокупность специализированных функциональных служб и производственных подразделений, взаимосвязанных в процессе обоснования, выработки, принятия и реализации управленческих решений. В рамках этой структуры протекает весь управленческий процесс: движение потоков информации, принятие управленческих решений, в котором участвует весь персонал. Структура необходима для того, чтобы все протекающие в организации процессы осуществлялись своевременно и качественно.

Ключевыми понятиями структуры управления являются элементы, связи (отношения), уровни и полномочия. *Элементами структуры* управления могут быть как отдельные работники, так и службы, в которых заняты специалисты, выполняющие свои функциональные обязанности. Отношения между элементами структуры управления поддерживаются благодаря *связям*, которые подразделяют на вертикальные и горизонтальные (линейные и функциональные).

Под *учетной службой* понимается структурная единица организации, выполняющая функции сбора, обработки и группировки информации в виде сводных бухгалтерских документов, внесения записей на счета бухгалтерского учета.

Структура бухгалтерской службы зависит от вида деятельности, размеров организации и т. д.

Бухгалтерская служба является наиболее организованной частью информационного обеспечения управленческих решений. Это единственный источник поставки документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании имущества и ресурсов организации, хозяйственных процессах и результатах деятельности, долговых обязательствах, расчетах и претензиях.

Учетная информация позволяет реализовать следующие функции управления.

1. *Планирование.* Бухгалтерская служба участвует: в разработке перспективных планов организации при планировании выпуска новой продукции и освоении новых рынков сбыта; определении ценовой политики с целью получения прибыли при наименьших издержках производства; установлении инвестиционной, финансовой политики; составлении краткосрочных планов и обеспечении их взаимосвязи в работе отдельных центров ответственности (производственных участков); предоставлении управляющим достоверной информации о финансовом положении организации.

2. *Контроль.* Бухгалтерская служба предоставляет информацию о достигнутых результатах на основе сравнительного анализа фактических и запланированных показателей.

3. *Оценка.* Формируемая на основе бухгалтерских данных финансовая отчетность позволяет понять, были ли решены поставленные задачи и достигнуты намеченные цели. Помимо этого, бухгалтерский учет выступает важнейшим инструментом контроля за сохранностью собственности организации, не только свидетельствуя о недостатках в работе и неэффективном использовании его трудовых, материально-технических, финансовых ресурсов, но и способствуя пресечению этих негативных явлений благодаря рациональной организации учетной работы.

Переход на международные стандарты учета, осуществляемый Республикой Беларусь, предполагает расширение функций и полномочий бухгалтерской службы, ее выход на новый качественный уровень и переход от учетной регистрации фактов хозяйственной жизни к всестороннему управлению.

Бухгалтерская служба является частью единого механизма управления текущей производственной, финансовой, инвестиционной деятельностью, которая тесно связана с другими подразделениями предприятия. Правовой статус бухгалтерской службы регулируется нормативными документами, организационно-правовой формой и общей структурой управления организацией.

При формировании аппарата бухгалтерии рассматривается вопрос о централизации или децентрализации учета. Это зависит, прежде всего, от организационной структуры самой организации, поскольку в состав могут входить филиалы, представительства, обособленные подразделения. При наличии у организации обособленных подразделений, в зависимости от характера и территориального размещения подразделений и отделов предприятия, от места, а также от объема и способа обработки учетных данных должно быть принято решение относительно уровня централизации учетных работ. Это должно быть отражено как одна из составных частей организационного аспекта учетной политики.

Централизация учета предполагает, что учетный аппарат сосредоточен в центральной бухгалтерии. В ней организуется ведение синтетического и аналитического учета на основе первичных и сводных документов,

поступающих от подразделений, где ведут лишь первичную регистрацию хозяйственных операций, то есть подразделения не составляют не только внутренние балансы, но и бухгалтерские регистры, а в установленные графиком сроки документооборота сгруппированные первичные документы передаются в центральную бухгалтерию.



Рисунок 1.1 – Схема централизованной организации учета

Децентрализация учета предусматривает рассредоточение учетного аппарата по подразделениям, где организуется аналитический и частично синтетический учет. В центральной бухгалтерии ведется сводный учет по организации в целом. Возможен вариант и частичной децентрализации.



Рисунок 1.2 – Схема децентрализованной организации учета

При децентрализованной форме (рис. 1.2) в подразделениях создаются собственные учетные службы (отделы бухгалтерского учета), которые ведут бухгалтерские регистры и составляют обособленные балансы данных подразделений. Централизация учета имеет существенные преимущества перед децентрализацией. При централизованном учете возможно широкое разделение труда между работниками учетного аппарата, возможно эффективное использование компьютерных техник, применение которых при децентрализации учета во многих случаях нецелесообразно.

Децентрализация учета, как правило, приводит к увеличению расходов на содержание учетного аппарата, загромождает, усложняет учетную работу в главной бухгалтерии, снижая возможность использования учета для оперативного руководства организацией. Однако при наличии некоторых условий децентрализация не только не снижает качества учета и не затрудняет осуществление контроля и руководства всей деятельностью предприятия, а наоборот, дает возможность значительно упорядочить ее и сократить расходы на ведение учета.

Численность бухгалтерского аппарата и организационная структура бухгалтерии зависят от условий организации и технологии производства, объема учетной работы, форм учета.

Предполагаются *три* типа организации работы бухгалтерского аппарата:

- линейная (иерархическая);
- по вертикали (линейно-штабная);
- комбинированная (функциональная).

При линейной организации бухгалтерского аппарата все работники бухгалтерии подчиняются главному бухгалтеру. При децентрализованном учете организационная схема совпадает со схемой, представленной на рисунке 1.2. При централизованном учете линейная организация бухгалтерской службы подразумевает создание структурных подразделений для обработки данных в этих подразделениях (рис. 1.3).

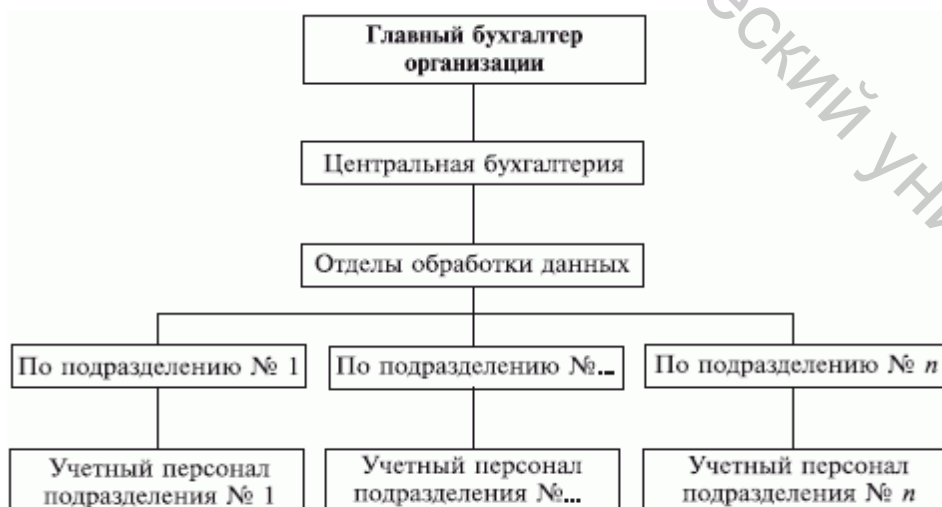


Рисунок 1.3 – Схема линейной организации бухгалтерского аппарата

При организации работы по вертикали (рис. 1.4) учет ведется в разрезе промежуточных звеньев (отделов, групп, бюро), которые возглавляют старшие бухгалтеры, подотчетные главному бухгалтеру.

В самих бухгалтерских службах могут выделяться следующие группы по участкам учетной работы:

- материальная, ведущая учет по производственным запасам, их поступлению и выбытию, хранению и использованию;
- расчетов по оплате труда, осуществляющая учет расчетов с работниками, бюджетом, с государственными внебюджетными фондами и т. п.;
- производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат, осуществляет калькулирование себестоимости продукции и готовит производственный отчет;
- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализацию;
- общая, ведущая учет по остальным операциям.

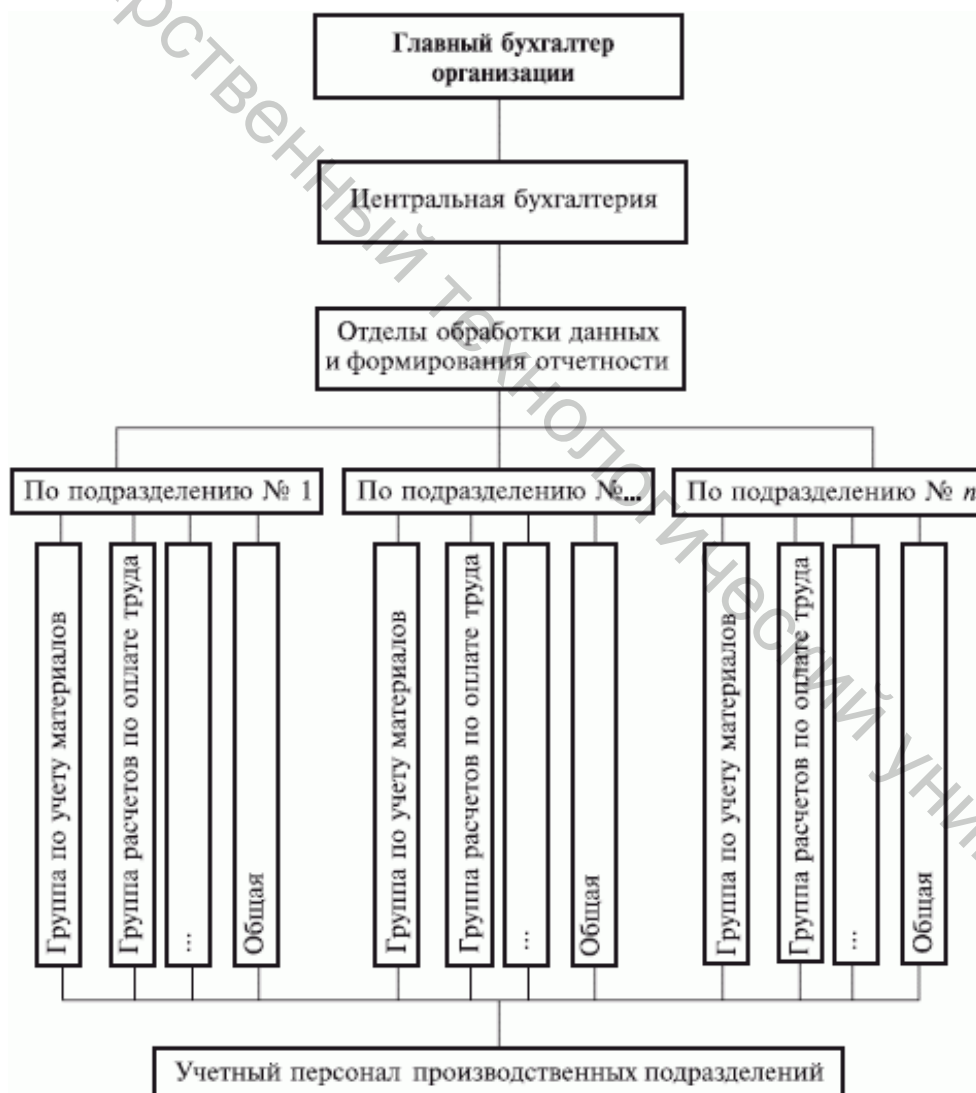


Рисунок 1.4 – Схема организации бухгалтерского учета по вертикали

Вертикальная организация работ бухгалтерии применяется на средних и крупных предприятиях. На крупных предприятиях также могут выделяться группы учета по основным средствам, денежным средствам, расчетам с поставщиками и подрядчиками.

При комбинированной организации структурные подразделения бухгалтерии создаются по участкам учетной работы, кроме того, в ее структуру могут быть включены секторы внутреннего аудита, управленческого и налогового учета (рис. 1.5) или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности (рис. 1.6).

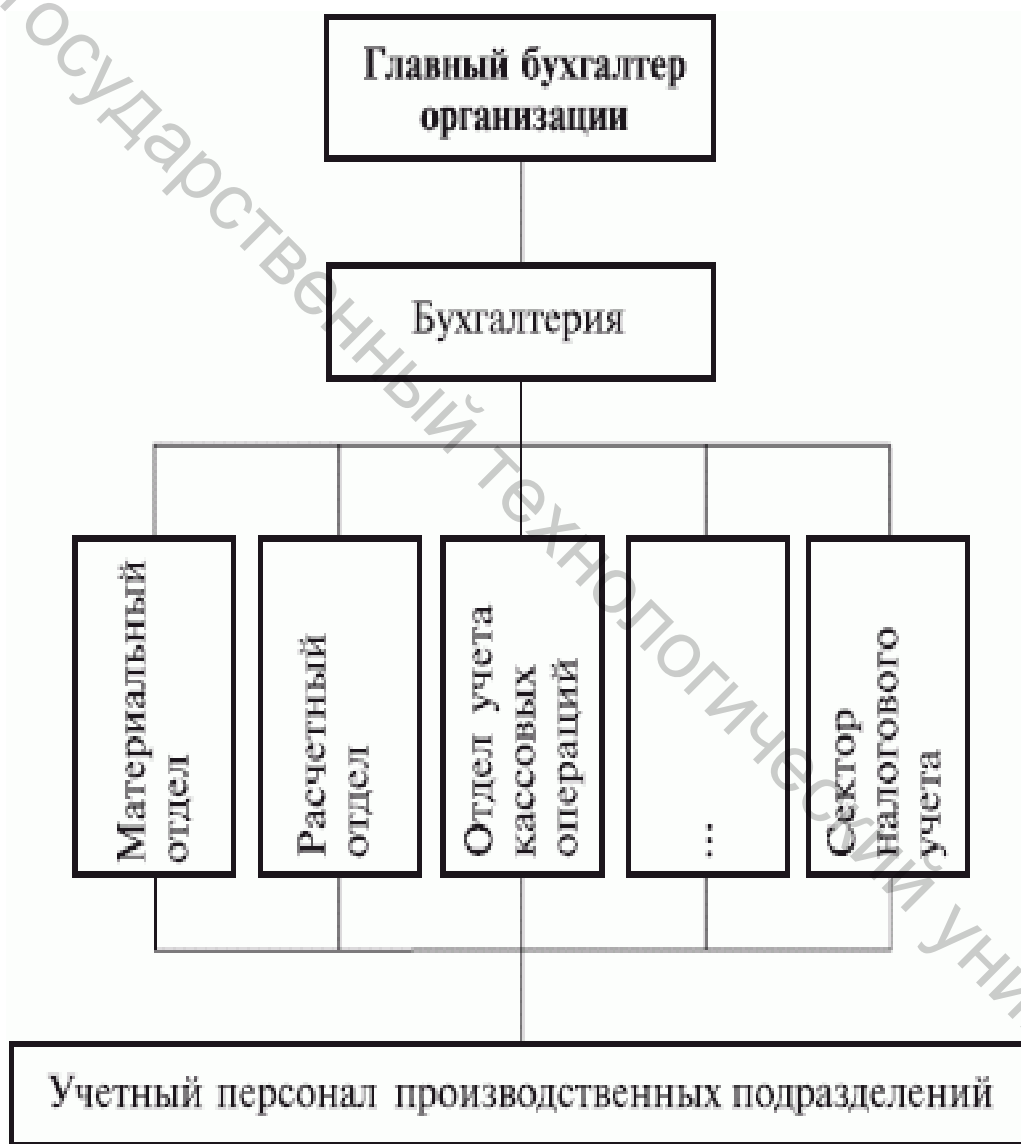


Рисунок 1.5 – Схема комбинированной организации бухгалтерского учета по участкам учетной работы

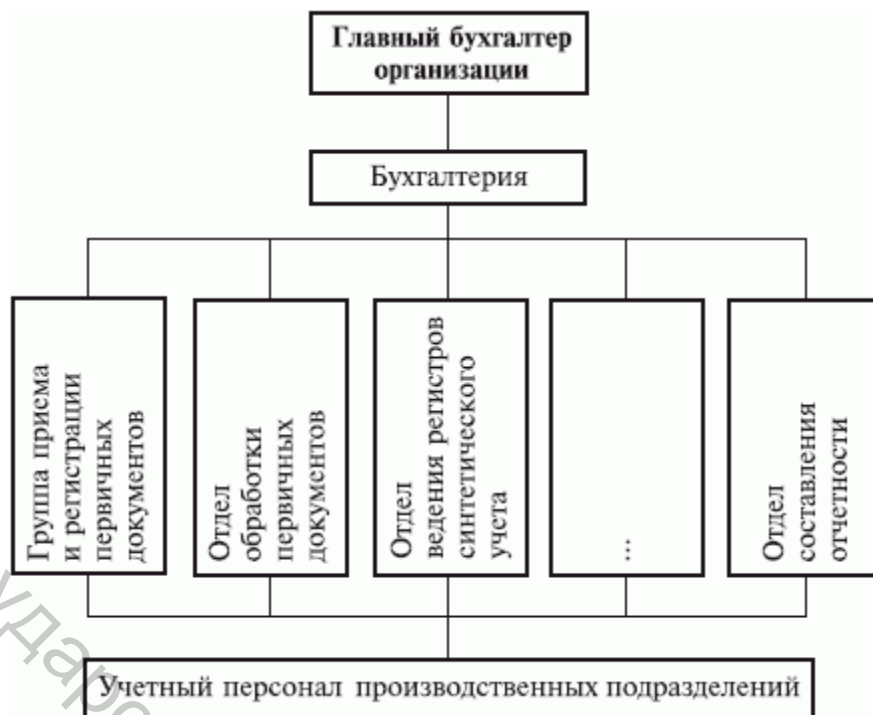


Рисунок 1.6 – Схема комбинированной организации бухгалтерского учета по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности

Выбранная схема организации бухгалтерской службы должна быть закреплена в организационно-распорядительных документах. Для этого разрабатывается Положение о бухгалтерии.

1.4 Положение о бухгалтерии: структура и порядок утверждения

Положение о бухгалтерии представляет собой локальный нормативный акт, определяющий порядок образования, права, обязанности и организацию бухгалтерской службы, права и обязанности счетных работников.

Положение о бухгалтерии составляется главным бухгалтером, согласовывается с заинтересованными должностными лицами (например, с юридическим отделом) и утверждается руководителем организации.

Поскольку Положение является локальным нормативным актом, при его составлении необходимо соблюдать требования, предъявляемые к составлению подобных документов. Утверждение Положения оформляется грифом утверждения, который располагается в правом верхнем углу документа. Только с момента утверждения Положение приобретает юридическую силу.

Положение имеет следующую примерную структуру:

Раздел «Общие положения».

Раздел «Основные задачи».

Раздел «Структура».

Раздел «Функции».

Раздел «Взаимоотношения бухгалтерии с другими подразделениями организации».

Раздел «Права».

Раздел «Ответственность».

Раздел «Организация работы».

Раздел «Заключение».

Срок действия утвержденного положения о бухгалтерии не ограничен.

Структура и профессиональный состав бухгалтерии зависят от объема обрабатываемой документации и характера хозяйственных операций. Для наиболее рациональной организации работы бухгалтерии необходимо сформировать штат работников бухгалтерии, закрепив за каждым из них четко определенные функциональные обязанности. Документ, регламентирующий обязанности и права сотрудника, называется должностной инструкцией.

Должностные инструкции – это локальные нормативные акты (внутренний документ организации), принимаются работодателем самостоятельно с учетом специфики конкретных специальностей и профессий в целях регламентации организационно-правового положения работника, его обязанностей, прав, ответственности и обеспечивающий условия его эффективной работы. Основу должностных инструкций сотрудников бухгалтерии должны составлять квалификационные характеристики, а также Положение о бухгалтерии данного предприятия.

При разработке должностных инструкций необходимо обеспечить единый подход к их построению, формулировке содержания разделов, последовательности изложения.

Должностная инструкция включает следующие разделы:

«Общие положения».

«Функции».

«Должностные обязанности».

«Права».

«Ответственность».

«Взаимоотношения».

«Организация работы и оценка деятельности».

Должностные инструкции работников бухгалтерии составляются главным бухгалтером и утверждаются руководителем организации. После ознакомления с инструкцией работник ставит отметку «ознакомлен», дату и подпись. Не ознакомление работника с его должностной инструкцией является препятствием для привлечения его к дисциплинарной ответственности за неисполнение либо ненадлежащее исполнение своих должностных обязанностей.

В ряде случаев должностная инструкция может претерпевать изменения. Основанием для внесения изменений в должностную инструкцию является

Приказ руководителя субъекта хозяйствования. Такой приказ издается при необходимости перераспределения функций и должностных обязанностей, при реорганизациях, сокращении штатов и т. д.

Должностная инструкция должна храниться в течение трех лет после замены новой.

1.5 Этика профессионального бухгалтера

Профессиональные бухгалтеры во всем мире выполняют в обществе важную роль. Государство (правительство), инвесторы, кредиторы, работодатели и население в целом являются пользователями экономической информации, формируемой профессиональными бухгалтерами. Профессиональный подход и поведение профессиональных бухгалтеров при предоставлении ими таких услуг влияют на экономическое благосостояние всей страны. Следовательно, профессия бухгалтера общественно значима. Это налагает на профессиональных бухгалтеров ответственность за соблюдение общественных интересов. Обязанности профессионального бухгалтера заключаются в удовлетворении потребностей не только отдельного клиента или работодателя, но и всего общества.

Профессиональные бухгалтеры смогут оставаться в таком привилегированном положении только в том случае, если они будут предоставлять обществу свои услуги на высоком уровне, полностью оправдывая общественное доверие, так как пользователи финансовой информации полагаются на объективность данных и порядочность профессиональных бухгалтеров в коммерческой деятельности. Именно поэтому представители бухгалтерской профессии всего мира более всего заинтересованы в соблюдении не только высокого уровня качества работы, но и этических требований, призванных обеспечить такой уровень. Учитывая необходимость установления этих требований, Международная федерация бухгалтеров в 1998 г. приняла Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Действующий Кодекс представляет собой свод этических требований, правил, предъявляемых к бухгалтерам во всем мире. Он состоит из трех частей:

- часть А применяется ко всем профессиональным бухгалтерам;
- часть В применяется к публично практикующим профессиональным бухгалтерам;
- часть С применяется к наемным профессиональным бухгалтерам.

Кодекс признает, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, обеспечении наилучших результатов работы и в целом – в выполнении требования соблюдать общественные интересы. Для достижения этих целей необходимо соблюдать следующие четыре основных требования:

1. Достоверность. В обществе существует потребность в достоверной

информации и надежных информационных системах.

2. Профессионализм. Есть потребность в людях, которые могут быть без сомнения идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета.

3. Качество услуг. Нужна уверенность в том, что все услуги, оказанные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества.

4. Доверие. Потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

Кодекс разработан на базе следующих фундаментальных принципов:

1. Порядочность. Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен при предоставлении им профессиональных услуг.

2. Объективность. Профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и избегать предвзятости или небеспристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые мешали бы его объективности.

3. Профессиональная компетентность и должная тщательность. Профессиональный бухгалтер обязан оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старательностью. Ему необходимо постоянно поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, требуемом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы.

4. Конфиденциальность. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами либо обязанностями.

5. Профессиональное поведение. Профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и воздерживаться от поведения, которое могло бы нанести ущерб этой репутации.

6. Технические стандарты. Профессиональный бухгалтер должен оказывать профессиональные услуги в соответствии с применяемыми техническими и профессиональными стандартами.

Кодекс может служить образцом для национальных этических рекомендаций. Он определяет ряд принципов, которые должны соблюдать профессиональные бухгалтеры для достижения общих целей, независимо от культурных традиций и нормативных требований разных стран.

Данные принципы заложены и в Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов общественного объединения «Белорусская ассоциация бухгалтеров».

Этический механизм регулирования деятельности профессиональных

бухгалтеров в современных условиях дополняет административные и экономические механизмы. Его роль будет неуклонно возрастать по мере экономического развития страны и роста числа профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Кодекс этики состоит из трех разделов:

I. Введение.

II. Модель поведения профессионального бухгалтера:

- Основные принципы.
- Подход, основанный на модели.
- Угрозы и меры предосторожности.
- Этические конфликты и их разрешение.

III. Применение модели поведения в конкретных ситуациях:

A. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры:

- Общие положения.
- Финансовая заинтересованность.
- Кредиты и гарантии.
- Тесные деловые отношения с клиентом.
- Семейные и личные отношения.
- Длительные контакты старшего персонала с клиентом.
- Активы, доверенные клиентом.
- Оплата и расценки.
- Подарки и знаки внимания.
- Настоящее или будущее судебное разбирательство.

B. Профессиональные бухгалтеры, работающие по найму:

- Подготовка информации и представление ее в отчетности.
- Необходимый уровень квалификации.
- Финансовая заинтересованность.
- Провокации.

ТЕМА 2. ГЛАВНЫЙ БУХГАЛТЕР И ЕГО РОЛЬ В ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ

2.1 Руководство бухгалтерским учетом организации

2.2 Права и обязанности главного бухгалтера

2.3 Ответственность главного бухгалтера

2.1 Руководство бухгалтерским учетом организации

Руководство бухгалтерским учетом в организации осуществляют главный бухгалтер организации, руководитель организации в случае,

предусмотренном пунктом 2 статьи 7 настоящего Закона, организация или индивидуальный предприниматель, оказывающие услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

Прием и сдача дел оформляются актом в случае:

- назначения на должность и освобождения от должности главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном пунктом 2 статьи 7 настоящего Закона;
- передачи по договору ведения бухгалтерского учета и составления отчетности организации или индивидуальному предпринимателю, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

На должность главного бухгалтера организации (за исключением общественно значимой организации, Национального банка Республики Беларусь) назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

- наличие высшего или среднего специального образования, предоставляющего в соответствии с законодательством Республики Беларусь право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы по специальности бухгалтера не менее трех лет;
- отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

На должность главного бухгалтера *общественно значимой организации* (за исключением банков, страховых организаций) назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

- наличие сертификата профессионального бухгалтера;
- отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

На должность главного бухгалтера *страховой организации* назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

- наличие сертификата профессионального бухгалтера;
- отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;
- соответствие иным требованиям, установленным законодательством Республики Беларусь.

Организация, оказывающая услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, в зависимости от того, какой организации оказываются услуги, должна обеспечить оказание этих услуг не менее чем одним работником, с которым заключен трудовой договор.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации. Требования главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

Требования организации или индивидуального предпринимателя,

оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, в пределах их компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации, которой оказываются услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

2.2 Обязанности и права главного бухгалтера

Согласно должностным *обязанностям* главный бухгалтер:

1. Осуществляет организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью собственности предприятия.

2. Формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику, исходя из структуры и особенностей деятельности предприятия, необходимости обеспечения его финансовой устойчивости.

3. Возглавляет работу по:

– подготовке и принятию рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы документов внутренней бухгалтерской отчетности.

– обеспечению порядка проведения инвентаризаций;

– контролю за проведением хозяйственных операций, соблюдением технологии обработки бухгалтерской информации и порядка документооборота.

4. Обеспечивает:

– рациональную организацию бухгалтерского учета и отчетности на предприятии и в его подразделениях на основе максимальной централизации учетно-вычислительных работ и применения современных технических средств и информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля;

– формирование и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской информации о деятельности предприятия, его имущественном положении, доходах и расходах;

– разработку и осуществление мероприятий, направленных на укрепление финансовой дисциплины.

5. Организует:

– учет имущества обязательств и хозяйственных операций, поступающих основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств;

– своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением;

– учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов,

реализации продукции, выполнения работ (услуг), результатов хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;

– учет финансовых, расчетных и кредитных операций.

6. Обеспечивает:

– законность, своевременность и правильность оформления документов;

– составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ (услуг);

– расчеты по заработной плате;

– правильное начисление и перечисление налогов и сборов;

– погашение в установленные сроки задолженностей банкам по ссудам;

– отчисления средств на материальное стимулирование работников предприятия.

7. Осуществляет контроль за:

– соблюдением порядка оформления первичных и бухгалтерских документов, расчетов и платежных обязательств.

– расходованием фонда оплаты труда.

– установлением должностных окладов работникам предприятия.

– проведением инвентаризаций основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

8. Организует проведение проверок организации бухгалтерского учета и отчетности, а также документальных проверок в структурных подразделениях предприятия.

9. Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, устранения потерь и непроизводительных затрат.

10. Принимает меры по предупреждению недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства.

11. Участвует в оформлении материалов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей, контролирует (обеспечивает) передачу в необходимых случаях этих материалов в следственные и судебные органы.

12. Осуществляет:

– взаимодействие с банками по вопросам размещения свободных финансовых средств на банковских депозитных вкладах (сертификатах) и приобретения высоколиквидных государственных ценных бумаг;

– контроль за проведением учетных операций с депозитными и кредитными договорами, ценными бумагами.

13. Ведет работу по обеспечению строгого соблюдения штатной, финансовой и кассовой дисциплины, смет административно-хозяйственных и других расходов, законности списания с бухгалтерских балансов недостатков, дебиторской задолженности и других потерь, сохранности бухгалтерских документов, а также оформления и сдачи их в установленном порядке в архив.

14. Участвует в разработке и внедрении рациональной плановой и учетной документации, прогрессивных форм и методов ведения бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники.

15. Обеспечивает составление баланса и оперативных сводных отчетов о доходах и расходах средств, об использовании бюджета, другой статистической отчетности, представление их в установленном порядке в соответствующие органы.

16. Оказывает методическую помощь работникам подразделений предприятия по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа.

17. Сообщает директору предприятия о всех выявленных недостатках в работе бухгалтерии предприятия, структурных подразделений с обязательным объяснением причин их возникновения, а также предложением способов их устранения.

18. Руководит работниками бухгалтерии организации.

19. Устанавливает служебные обязанности для подчиненных ему работников и принимает меры по обеспечению их исполнения.

20. Согласовывает назначение, увольнение и перемещение материально-ответственных лиц.

21. Проводит инструктаж материально-ответственных лиц по вопросам учета и сохранности ценностей, находящихся на их ответственном хранении.

В случаях возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером, организацией или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций, их оформления первичными учетными документами и отражения в бухгалтерском учете документы по этим хозяйственным операциям должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером, организацией или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, по письменному распоряжению руководителя организации. В таких случаях руководитель организации единолично несет ответственность за совершение этих хозяйственных операций, их оформление первичными учетными документами и отражение в бухгалтерском учете.

Главный бухгалтер имеет *право*:

1. Действовать от имени бухгалтерии предприятия, представлять его интересы во взаимоотношениях с иными структурными подразделениями предприятия и другими организациями по хозяйственно-финансовым, иным вопросам.

2. Вносить на рассмотрение руководства предприятия предложения по улучшению его деятельности.

3. Запрашивать от структурных подразделений предприятия и

самостоятельных специалистов необходимую информацию.

4. Вносить на рассмотрение директора предприятия:

– представления о назначении, перемещении и освобождении от занимаемых должностей работников бухгалтерии.

4.1. Предложения:

– о поощрении отличившихся работников;

– о привлечении к материальной и дисциплинарной ответственности нарушителей производственной и трудовой дисциплины.

5. Самостоятельно вести переписку со структурными подразделениями предприятия, а также иными организациями по вопросам, входящим в компетенцию бухгалтерии и не требующим решения директора предприятия.

6. Требовать от директора предприятия (иных руководителей) оказания содействия в исполнении главным бухгалтером обязанностей и прав, предусмотренных настоящей должностной инструкцией.

7. Взаимодействовать:

– с руководителями всех структурных подразделений по вопросам финансово-хозяйственной деятельности организации;

– с отделом кадров – по вопросам подбора, приема, увольнения, перемещения материально-ответственных лиц и работников возглавляемого им структурного подразделения.

2.3 Ответственность главного бухгалтера

Главный бухгалтер, согласно нормативно-правовым актам Республики Беларусь, может быть привлечен к *административной, уголовной, дисциплинарной и материальной ответственности.*

В силу исполнения организационно-распорядительных обязанностей главный бухгалтер является должностным лицом организации.

Административная ответственность выражается в применении административного взыскания к физическому лицу, совершившему административное правонарушение, а также к юридическому лицу, признанному виновным и подлежащему административной ответственности в соответствии с КоАП (ст.4.1 КоАП).

Поэтому главный бухгалтер может привлекаться к административной ответственности как должностное лицо.

Административная ответственность за основные административные правонарушения в области бухгалтерского, налогового учета и отчетности, статистической отчетности, ценообразования, порядка проведения расчетов и другие наступает в следующих случаях:

Административное правонарушение	Статья КоАП
Нарушение законодательства о труде	9.19
Нарушение требований заключения гражданско-правовых договоров	9.25
Нарушение установленного порядка осуществления валютных операций	11.2
Нарушение порядка открытия счетов за пределами Республики Беларусь	11.5
Нарушение порядка ведения кассовых операций	11.7
Нарушение установленного порядка обращения ценных бумаг и осуществления профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг	11.10
Нарушение порядка предоставления, привлечения и использования заемных средств	11.17
Уклонение от погашения кредиторской задолженности	11.18
Превышение сроков проведения внешнеторговых операций	11.37
Нарушение порядка ведения бухгалтерского учета и правил хранения бухгалтерских документов и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов	12.1
Нарушение установленного порядка формирования и применения цен (тарифов)	12.4
Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе	13.1
Нарушение срока представления налоговой декларации (расчета)	13.4
Отсутствие учета начисленных или выплаченных (выданных в натуральной форме) плательщику доходов либо неотражение (неполное отражение) доходов в учете	13.5
Неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), таможенного платежа	13.6
Невыполнение или выполнение не в полном объеме обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора (пошлины)	13.7
Непредставление документов и иных сведений для осуществления налогового контроля либо представление недостоверных сведений	13.8
Нарушение порядка открытия счета плательщику	13.9
Нарушение порядка и (или) сроков исполнения поручений, решений органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о перечислении, взыскании налога, сбора (пошлины), таможенного платежа, пени, а равно неисполнение указанных документов	13.10
Неисполнение решения органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам плательщика, налогового агента, иного обязанного лица	13.11
Необеспечение зачисления выручки, внереализационных доходов на счета в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях и неосуществление платежей с них	13.14
Нарушение порядка ведения учета товаров либо порядка представления отчетности	14.9
Неисполнение письменного требования (предписания)	23.1
Воспрепятствование проведению проверки, экспертизы	23.2
Непредставление документов, отчетов и иных материалов	23.16
Нарушение порядка представления данных государственной статистической отчетности	23.18

Нарушение установленного порядка регистрации финансовых операций, подлежащих особому контролю	23.20
Нарушение законодательства об иностранной безвозмездной помощи	23.24
Утрата или незаконное уничтожение документов постоянного или временного хранения	23.37
Нарушение законодательства об иностранной безвозмездной помощи	23.70
Нарушение порядка предоставления и использования безвозмездной (спонсорской) помощи	23.84

Уголовная ответственность выражается в осуждении от имени Республики Беларусь по приговору суда лица, совершившего преступление, и применении на основе осуждения наказания либо иных мер уголовной ответственности в соответствии с УК.

В Уголовном кодексе понятие «должностное лицо» определено несколько иначе, чем в КоАП. Так, под **должностными лицами** понимаются лица, постоянно или временно либо по специальному полномочию занимающие в учреждениях, организациях или на предприятиях (независимо от форм собственности), в Вооруженных Силах Республики Беларусь, других войсках и воинских формированиях Республики Беларусь должности, связанные с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных обязанностей, либо лица, уполномоченные в установленном порядке на совершение юридически значимых действий (п.3 части 4 ст.4 УК).

Перечень отдельных преступлений, при совершении которых главный бухгалтер может привлекаться к уголовной ответственности:

Преступление	Статья УК
Хищение путем злоупотребления служебными полномочиями	210
Присвоение либо растрата	211
Невозвращение из-за границы валюты	225
Уклонение от уплаты таможенных платежей	231
Легализация («отмывание») средств, полученных преступным путем	235
Незаконное получение кредита или субсидии	237
Ложная экономическая несостоятельность (банкротство)	238
Соккрытие экономической несостоятельности (банкротства)	239
Преднамеренная экономическая несостоятельность (банкротство)	240
Препятствование возмещению убытков кредиторам (кредиторам)	241
Уклонение от погашения кредиторской задолженности	242
Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов	243

Руководство бухгалтерским учетом в организации осуществляет главный бухгалтер организации (п.1 ст.8 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Основанием привлечения работника к **дисциплинарной ответственности** является дисциплинарный проступок.

Под ним понимается противоправное, виновное неисполнение или

ненадлежащее исполнение работником своих трудовых обязанностей, за которое наступает дисциплинарная ответственность (ст.197 Трудового кодекса Республики Беларусь, далее – ТК).

Действие (бездействие) работника (главного бухгалтера) является дисциплинарным проступком, если оно одновременно отвечает следующим условиям:

1) действие (бездействие) работника представляет собой неисполнение или ненадлежащее исполнение им своих трудовых обязанностей. Оно может выражаться в нарушении:

- требований законодательства;
- правил внутреннего трудового распорядка;
- обязанностей по трудовому договору (контракту);
- должностных инструкций;
- положений, приказов (распоряжений) нанимателя и т. п.;

2) действие (бездействие) работника является противоправным, то есть таким, при котором он не исполняет или не должным образом исполняет возложенные на него трудовые обязанности;

3) действие (бездействие) работника является виновным. Вина работника в совершении противоправного деяния может выражаться в форме как умысла, так и неосторожности.

Не является дисциплинарным проступком:

- отказ от выполнения работы, не входящей в круг трудовых обязанностей работника, либо выполнение которой противопоказано по состоянию здоровья;
- отказ от выполнения общественного поручения;
- неисполнение работником трудовых обязанностей по не зависящим от него причинам.

К мерам дисциплинарного взыскания относятся:

- замечание;
- выговор;
- увольнение (часть первая ст.198 ТК);
- лишение полностью или частично дополнительных выплат стимулирующего характера на срок до 12 месяцев.

За каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно дисциплинарное взыскание.

Дисциплинарное взыскание применяется не позднее одного месяца со дня обнаружения дисциплинарного проступка, не считая времени болезни работника и (или) пребывания его в отпуске.

Дисциплинарное взыскание не может быть применено позднее 6 месяцев, а по результатам ревизии, проверки, проведенной компетентными государственными органами или организациями, – позднее 2 лет со дня совершения дисциплинарного проступка.

Привлечение к **материальной** ответственности главного бухгалтера в виде возмещения ущерба, причиненного противоправным поведением работника, не зависит от привлечения этого работника к дисциплинарной, административной, уголовной ответственности за действие или бездействие, которым причинен ущерб (часть восьмая ст.408 ТК).

Как работники, так и руководитель, главный бухгалтер, начальник отдела кадров организации могут нести материальную ответственность за ущерб, причиненный нанимателю при исполнении трудовых обязанностей (глава 37 ТК).

В связи с этим главный бухгалтер может быть привлечен к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

– ущерба, причиненного нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;

– противоправности поведения (действия или бездействия), при котором главный бухгалтер не исполняет (или не должным образом исполняет) трудовые обязанности, возложенные на него ТК, коллективным, трудовым договорами;

– прямой причинной связи между противоправным поведением главного бухгалтера организации и возникшим у нанимателя ущербом;

– вины главного бухгалтера организации в причинении ущерба.

При определении размера ущерба учитывается только реальный ущерб, упущенная выгода не учитывается, за исключением случая причинения ущерба не при исполнении трудовых обязанностей.

Работники, в том числе главный бухгалтер организации, несут материальную ответственность в полном размере ущерба, причиненного по их вине нанимателю, в случаях, когда:

1) между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей в соответствии со ст.405 ТК;

2) имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;

3) ущерб причинен преступлением. Освобождение работника от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям не освобождает его от материальной ответственности;

4) ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

5) ущерб причинен недостаточей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

6) ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей (ст.404 ТК).

ТЕМА 3. НАЦИОНАЛЬНЫЕ КОНЦЕПЦИИ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

3.1 Характер, принципы и обязательность бухгалтерского учета, финансовой и смежной отчетности организаций

3.2 Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь

3.3 Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета: имущественная обособленность, непрерывность деятельности организаций

3.4 Учетная политика организации и последовательность ее применения

3.1 Характер, принципы и обязательность бухгалтерского учета, финансовой и смежной отчетности организаций

Согласно статье 3 «Закона о бухгалтерском учете и отчетности» 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.*

1. Принцип *непрерывности деятельности* заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем.

2. Принцип *обособленности* означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации.

3. Принцип *начисления* означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

4. Принцип *соответствия доходов и расходов* означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии).

5. Принцип *правдивости* означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

6. Принцип *преобладания экономического содержания* означает, что

хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.

7. Принцип *осмотрительности* означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.

8. Принцип *нейтральности* означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата.

9. Принцип *полноты* означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации.

10. Принцип *понятности* заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации.

11. Принцип *сопоставимости* означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций.

12. Принцип *уместности* означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации.

Действие «Закона о бухгалтерском учете и отчетности» распространяется на все организации (ст.1).

В соответствии с законодательными актами Республики Беларусь отдельные категории организаций могут быть освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения и соответствующие критериям, установленным в п.1 ст.291 Налогового кодекса Республики Беларусь, вправе вести учет в книге учета доходов и расходов.

3.2 Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь

Изменения системы общественных отношений и гражданско-правовой среды предопределили необходимость в трансформации концепции бухгалтерского учета. Она должна обеспечить благоприятный климат для частного инвестирования, и в том числе иностранных инвестиций. Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь осуществляется в рамках государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. В рамках этой программы планируется переориентировать нормативное регулирование с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность, сочетать нормативные предписания государственных органов профессиональных рекомендаций, регулировать финансовый, а не управленческий учет,

взвешенно использовать международные стандарты регулирования бухгалтерского учета.

Программой предусмотрено:

– создание правовой базы для разработки национального стандарта учета;

– подготовка специалистов, которые смогут использовать эту нормативную базу в работе;

– координация действий с международной организационной областью реформирования бухгалтерского учета.

Одним из направлений бухгалтерского учета является его упрощение. Однако необходимо учитывать, что каждое государство обеспечивает ведение бухгалтерского учета исходя из особенностей национальной экономики, действующей системы налогообложения, социальных и политических интересов. Ни одна страна Европы не перешла и не предусматривает переход на ведение бухгалтерского учета и составление отчетности по МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности).

На методологическом совете по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Республики Беларусь, в состав которого входят главные бухгалтеры министерств и других органов государственного управления, главные бухгалтеры ведущих предприятий, ученые, были рассмотрены предложенные Министерством финансов Республики Беларусь принципы развития бухгалтерского учета, основанные на МСФО. Все постановления Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности учитывают рекомендации, заложенные в МСФО. Первым нормативным правовым актом, в котором нашли отражение основные принципы ведения бухгалтерского учета, и стал Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Так как Республике Беларусь необходимо реформировать систему бухгалтерского учета и отчетности с учетом современных требований, за основу можно принять опыт, накопленный экономически развитыми странами, как Европы (МСФО), так и США, Канады (GAAP) и других стран.

В силу принятых в Беларуси принципов и методов ведения учета, бухгалтерская отчетность значительно отличается от той, которая составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) в других странах. Поэтому многим белорусским организациям, стремящимся к сотрудничеству с зарубежными партнерами, приходится делать дополнительную работу по переводу своей отчетности с учетом требований МСФО.

Ключевой проблемой развития бухгалтерского учета и отчетности в Беларуси является подготовка законодательной базы, позволяющей применять международные стандарты в полном объеме, при этом она должна быть согласована с остальным законодательством, являться полной, ясной и непротиворечивой.

Необходимо подготовить внесение поправок в действующие

нормативные акты, которые позволят банкам и предприятиям составлять финансовую отчетность по международным стандартам для иностранных и отечественных пользователей. Цель этой работы – облегчить доступ иностранного капитала в экономику страны, сделав отчетность предприятий прозрачной, и сами предприятия – более привлекательными для зарубежных инвесторов, повысив их доверие как к отчетности банков, так и к национальной экономике в целом.

Основным документом, определяющим направление реформы финансовой отчетности в Республике Беларусь, является в настоящее время план мероприятий, принятый постановлением Совета министров Республики Беларусь от 17.01.2014 № 33, согласно которому в Республике Беларусь планируется не переход на МСФО, а совершенствование национального законодательства в направлении сближения с МСФО.

В целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики реформа будет проводиться по следующим основным направлениям:

- официальный перевод МСФО;
- законодательное обеспечение и нормативное регулирование;
- формирование нормативной базы (стандартов);
- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
- кадровое обеспечение (подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (работа в международных организациях, взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета);
- подготовка специалистов по МСФО.

Цель регулирования бухгалтерского учета будет состоять в обеспечении доступа всех заинтересованных пользователей к сопоставимой и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности субъектов хозяйствования. В этой связи будут решаться следующие задачи:

- переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;
- регулирование главным образом финансового, а не управленческого учета;
- органичное сочетание нормативных предписаний государственных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;
- взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании бухгалтерского учета.

Важной составляющей частью нормативного обеспечения бухгалтерского учета является сохранение стабильности развития системы этого учета. Главная задача состоит в создании системы общественно-государственного контроля за соблюдением правил бухгалтерского учета, в

осуществлении экспертизы принимаемых решений по финансовым и хозяйственным вопросам с позиции стабильности системы бухгалтерского учета.

Перевод национальной системы бухгалтерского учета на международные стандарты включает в себя соответствующие изменения в работе по подготовке и повышению квалификации специалистов бухгалтерского учета. Будет обеспечено расширение и улучшение качества подготовки кадров в вузах, средних специальных учебных заведениях, учебных центрах, где реализуются долгосрочные программы, а также создание особой системы профессионального ускоренного образования.

3.3 Основные допущения и требования к ведению бухгалтерского учета: имущественная обособленность, непрерывность деятельности организаций

Понятие «допущения» примерно соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы» в бухгалтерском учете западных стран. В отечественном бухгалтерском учете это понятие относится, по существу, к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом указанные в Положении «Учетная политика организации» допущения не обязательно должны объявляться организацией – их принятие и следование им подразумеваются. Если же организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана раскрыть причины этих отступлений. В положении установлены следующие допущения: *имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности*. Допущение *имущественной обособленности* означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Для нашей страны в период становления рыночной экономики это допущение представляется особенно важным, так как во многих организациях (особенно в хозяйственных товариществах и обществах) их имущество находится в личном пользовании учредителей, участников или работников. Кроме того, в соответствии с данным допущением имущество организации, принадлежащее ей на правах собственности, отражается на балансовых синтетических счетах. Стоимость имущества, находящегося во владении организации, но не принадлежащего ей на правах собственности, учитывается на забалансовых счетах. Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной

политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Допущение *последовательности применения учетной политики* означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Республики Беларусь или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Допущение *временной определенности фактов хозяйственной деятельности* означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на затраты производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления». В *международной* учетной практике наряду с основополагающими используются и другие бухгалтерские принципы (осторожности, существенности, стоимостной оценки объектов учета и др.). Требование своевременности означает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности. Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, то есть прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам. В отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации не погашенной в установленный срок, дебиторской задолженности. В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без этого требования многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и соответственно налога на прибыль. С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут

заинтересованы иметь в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т. п.), требование осторожности будет действовать в полной мере. Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной. Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотом и остатком по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода. Требование *рациональности* означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

3.4 Учетная политика организации и последовательность ее применения

Понятие учетной политики организации установлено ст.1 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности». Согласно законодательному акту под *учетной политикой* организации понимается совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией.

Способы ведения учета – применяемые при ведении бухгалтерского учета и (или) составления отчетности способы первичного наблюдения, виды учетной оценки, способы группировки и обобщения хозяйственных операций.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением). При формировании учетной политики организация осуществляет выбор одного из нескольких способов ведения бухгалтерского учета, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерским учетом в Республике Беларусь. Если указанная система не устанавливает способы ведения учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ исходя из действующего законодательства по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Так, законодатели в ряде случаев предусматривают несколько вариантов отражения в учете одной и той же операции, или наоборот, нормативные акты не содержат приемлемых механизмов. И здесь основное назначение учетной политики:

1. Выбрать методы ведения учета, предусмотренные нормативными актами.

2. Описать методы, не предусмотренные нормативными актами.

В обоих случаях должно быть выдержано главное условие: единство учетной политики в организации. Это означает, что применение выбранных способов ведения учета является обязательным для всех структурных подразделений, включая выделенных на самостоятельный баланс, независимо от их месторасположения.

Изменения в учетной политике – замена одного способа ведения бухгалтерского учета на другой.

В учетную политику согласно ст.9 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» изменения могут быть внесены в случае:

- 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 вносятся с начала отчетного года в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

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.

Результат изменения в учетной политике в случае изменения способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приведет к повышению правдивости и уместности информации бухгалтерской отчетности предыдущих периодов, определяется в стоимостном выражении на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Если невозможно достоверно определить в стоимостном выражении результат изменений учетной политики, измененный способ применяется в отношении операций, совершаемых после введения нового способа.

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 изменяемые способы ведения бухгалтерского учета применяются в отношении хозяйственных операций, совершаемых после принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Вновь создаваемая организация обязана сформировать учетную

политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 30 дней с даты государственной регистрации. Действие принятой учетной политики начинается с даты государственной регистрации.

При формировании учетной политики необходимо исходить из следующих принципов:

1. Имущественной обособленности организации.

Имущественная обособленность означает, что на балансе организации не должно быть имущества, принадлежащего ей. Имущество, находящееся под контролем, но не принадлежащее организации на праве собственности, учитывается на забалансовых счетах. Таким образом, имущество и обязательство организации существуют обособленно от имущества и обязательств других юридических и физических лиц.

2. Принцип непрерывной деятельности означает, что организация продолжит свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же такие намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, а также в пояснительной записке к отчету за истекший год.

3. Последовательность применения Учетной политики означает, что принятая организацией учетная политика должна применяться последовательно от одного учетного года к другому. Осуществление данного принципа обеспечивает создание определенной стабильности ведения бухучета.

4. Временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности предполагает, что они относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этим фактом. Например, начисленная заработная плата относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты работникам.

Поскольку учетная политика раскрывает основополагающие способы и методы ведения учета, то при ее формировании необходимо учитывать требования законодательных и нормативных актов.

Требования, предъявляемые к учетной политике:

Полнота – это отражение в учете всех фактов хозяйственной деятельности, ее имущественного положения.

Осмотрительность – обеспечение большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

Приоритет содержания перед формой – данное требование означает, что при отражении в учете хозяйственных операций необходимо ориентироваться не только на правовую основу этих операций, но и на их экономическое содержание, условия хозяйствования.

Непротиворечивость – это обеспечение тождественности данных аналитического и синтетического учета на первое число каждого месяца.

Рациональность – рациональное и экономичное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. Исполнение данного требования предполагает сопоставление затрат на организацию бухучета с реальным полезным эффектом от ее действия.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованными и оформляются в таком порядке, как и учетная политика. Изменения в учетной политике должны вводиться с начала отчетного года. Все изменения объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Принципиальным требованием является законность принятого нестандартного порядка учета. Если «нетрадиционный» способ не «вписывается» в действующую методологию бухгалтерского учета, то он обязательно должен быть оговорен в приказе об учетной политике с приложением к нему обоснования, а в необходимых случаях – согласован с органами, определяющими методологию учета и отчетности на республиканском уровне. Организация должна быть уверена, что ее не обвинят в попытке преднамеренного искажения данных учета и отчетности, ухода от уплаты налогов и неналоговых платежей.

Учетная политика организации согласно п.4 ст.9 Закона должна включать:

1. Применяемые организацией виды учетной оценки.

Учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности (ст.1 Закона).

Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации производится в официальной денежной единице Республики Беларусь.

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 (пп.1 и 2 ст.12 Закона).

2. План счетов бухгалтерского учета организации.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (ст.1 Закона).

На основании Типового плана счетов руководителем организации утверждается рабочий план счетов бухгалтерского учета организации, содержащий полный перечень счетов, включая субсчета, и аналитических счетов, забалансовых счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Для бухгалтерского учета хозяйственных операций организация по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь может при необходимости вводить в рабочий план счетов дополнительные счета, используя свободные номера счетов.

Организация может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в Типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Ведение аналитического учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов в организации должно обеспечить получение данных об их наличии и движении, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (п.3 Инструкции № 50).

3. Разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов.

Оформление первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составление отчетности осуществляются организацией на белорусском или русском языке.

Первичный учетный документ составляется при совершении хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее совершения.

Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом.

Первичные учетные документы, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь, должны содержать следующие сведения:

- наименование документа, дату его составления;
- наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку 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.

Первичные учетные документы могут содержать иные сведения, не являющиеся обязательными.

Формы первичных учетных документов, включенных в перечень, утвержденный постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360, утверждаются уполномоченными государственными органами, указанными в этом перечне. Иные формы первичных учетных документов могут утверждаться республиканскими органами

государственного управления по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь либо руководителем организации.

Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления (ст.10 Закона).

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).

Форма бухгалтерского учета может быть автоматизированной, журнально-ордерной с ручной обработкой данных и др.

Учетная информация, содержащаяся в первичных учетных документах, подлежит своевременной регистрации в регистрах бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета составляются в соответствии с применяемой организацией формой бухгалтерского учета с соблюдением требований, установленных ст.11 Закона.

Регистры бухгалтерского учета должны содержать следующие сведения:

- наименование регистра;
- наименование организации;
- даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическую и (или) систематическую группировку хозяйственных операций;
- оценку хозяйственных операций в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за ведение регистра, их фамилии, инициалы и подписи (ст.11 Закона).

5. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации.

Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. При проведении инвентаризации фактическое наличие активов и обязательств организации сопоставляется с данными бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно:

- 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.

Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности выявленных при инвентаризации расхождений между фактическим наличием активов и

обязательств организации и данными бухгалтерского учета устанавливается Министерством финансов Республики Беларусь (ст.13 Закона).

Инструкция по инвентаризации активов и обязательств утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180).

В данном разделе учетной политики необходимо закрепить вопросы проведения инвентаризации, по которым в законодательстве отсутствует четкий порядок проведения и присутствует вариантность: количество инвентаризаций в отчетном году, сроки проведения инвентаризации, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и другие вопросы.

б. Иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Иные способы организации и ведения бухгалтерского учета устанавливаются законодательством Республики Беларусь.

При этом, 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).

Профессиональное суждение – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном п.2 ст.7 Закона, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.

В Законе нет требования об обязательном наличии в учетной политике графика документооборота. В то же время график документооборота (регламентация движения первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета) целесообразно предусмотреть в «иных способах организации и ведения бухгалтерского учета». Такой подход будет соответствовать определению учетной политики – совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета.

Учетной политикой могут быть утверждены применяемые организацией самостоятельно разработанные *формы бухгалтерской отчетности*, если в формы бухгалтерской отчетности, установленные Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, введены дополнительные показатели по указанию пользователей этой отчетности.

Прописывать в учетной политике нормативные правовые акты, на основании которых организация будет вести бухгалтерский учет, можно, но не обязательно. Целесообразность этого организация определяет самостоятельно.

ТЕМА 4. ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ СИТУАЦИИ И ОПЕРАЦИИ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4.1 Понятие хозяйственной ситуации и операции, их виды и классификация

4.2 Специфика хозяйственных ситуаций в рыночной экономике и возможностей их оптимального решения.

4.1 Понятие хозяйственной ситуации и операции, их виды и классификация

Хозяйственная операция – это отдельное хозяйственное действие (факт), вызывающее изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих средств. *Хозяйственная ситуация* – это определенное направление деятельности, которое имеет к системе бухгалтерского учета прямое отношение, но не всегда влечет за собой хозяйственную операцию. Хозяйственная операция выступает объектом измерения, учетной единицей в бухгалтерском учете. Она является элементом хозяйственного процесса и важнейшей категорией бухгалтерского учета. При осуществлении хозяйственных операций применяются правила бухгалтерского учета. Хозяйственные операции фиксируются, отражаются в первичных документах и регистрируются в текущем учете. Каждая хозяйственная операция обязательно должна быть определена во времени, оценена и классифицирована в номенклатуре плана счетов и по видам. Определение во времени необходимо для того, чтобы установить момент регистрации хозяйственной операции. Это важно, так как, например, момент перехода права собственности на товары (работы, услуги) определяется датой. Согласно принципам бухгалтерского учета, все активы и пассивы должны быть отражены в соответствующей оценке. Каждая хозяйственная операция имеет свою стоимость при определении ее во времени. Стоимостная оценка проводится по первичным документам, подтверждающим факт осуществления хозяйственной операции. Оценка может производиться по следующим принципам: по первоначальной стоимости, по минимальной стоимости, по стоимости выбытия, реальность платежей, постоянство методов оценки, исходя из разграничения доходов и расходов между отчетными периодами, на определенную дату. Классификация хозяйственных операций в номенклатуре плана счетов представляет собой запись хозяйственных операций в системе счетов. Каждая хозяйственная операция имеет двусторонний характер экономических связей между объектами бухгалтерского учета. Хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета по правилу двойной записи, суть которой заключается в том, что любая хозяйственная операция регистрируется на счетах учета дважды: по дебету одного счета и по кредиту другого. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов за отчетный период должна

совпадать, в противном случае это говорит об ошибке, допущенной при отражении хозяйственной операции. Таким образом, двойная запись выполняет контрольную функцию. Связь между счетами, которая возникает при регистрации хозяйственной операции, называется корреспонденцией счетов. Указание корреспондирующих счетов на первичных документах называется контрировкой документа. Классифицировать хозяйственные операции можно следующим образом:

по отношению к контрагенту:

- двусторонние;
- односторонние.

Двусторонние – осуществляются под наблюдением контрагента между независимыми партнерами (например, исполнение договорных обязательств с применением различных форм расчетов). *Односторонние* возникают в результате чрезвычайных обстоятельств и случайных явлений (например, убытки от стихийных бедствий);

по отношению к хозяйствующему субъекту:

- внутренние;
- внешние.

Внутренние отражают деловую активность внутри организации (например, начисление заработной платы персоналу, расчет амортизации, формирование себестоимости продукции).

Внешние отражают связи, установленные организацией с другими контрагентами (например, расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками, расчеты с бюджетом);

по уровню обобщенности:

- индивидуальные;
- группировочные.

Индивидуальные операции могут быть описаны показателем, характеризующим только один объект бухгалтерского учета (например, начисление амортизации по единице какого-либо оборудования). *Группировочная* хозяйственная операция позволяет представить информацию в обобщенном виде (например, начисление амортизации в разрезе структурных подразделений);

по времени совершения:

- моментальные;
- длительные;
- абсолютные.

Моментальная хозяйственная операция осуществляется в течение одного учетного периода или производственного цикла (например, выдача заработной платы из кассы в определенные дни месяца).

Длительная хозяйственная операция осуществляется в течение нескольких учетных периодов (например, текущая аренда, финансовые вложения).

Абсолютная хозяйственная операция наступает вследствие истечения

сроков исковой давности и списания дебиторской или кредиторской задолженности;

по записи отражения на счетах:

- простые;
- сложные;
- сборные;
- обратные;
- сторнированные;
- смешанные.

При *простой* записи один счет дебетуется, а другой – кредитруется на одинаковую сумму.

При *сложной* записи один счет дебетуется и несколько счетов кредитруется, или наоборот.

При *сборной* записи несколько счетов дебетуется и несколько счетов кредитруется.

Обратная запись используется для устранения ошибочной, при этом неправильно указанные счета меняются местами.

При *сторнировочной* записи проводится вычитание регистрируемых сумм, записываемых красным цветом.

При *смешанной* записи один счет дебетуется положительной, а другой – отрицательной суммой, или наоборот – один счет кредитруется положительной суммой, а другой – отрицательной;

по степени влияния на финансовое положение:

- фактически проведенные и признанные в отчетном периоде;
- условные.

Условный факт хозяйственной деятельности представляет собой хозяйственную ситуацию, сложившуюся на отчетную дату, последствия которой могут возникнуть или не возникнуть только в будущем, то есть возникновение последствий зависит от того, произойдет или нет в будущем одно или несколько каких-либо событий (например, не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет);

по законности и правомерности отражения:

- правомерные;
- неправомерные.

Правомерные хозяйственные операции – совершенные с соблюдением правил бухучета и норм соответствующего законодательства. *Неправомерные* – соответственно без соблюдения;

по принадлежности к отчетному периоду:

- текущего отчетного периода;
- отложенные.

Отложенные расходы возникают в том случае, когда признаются позже оплаченных счетов (например, арендная плата, расходы на НИОКР);

по отношению к валюте баланса:

- изменения в активе баланса (1 тип);
- изменения в пассиве баланса (2 тип);
- изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону увеличения (3 тип);
- изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения (4 тип).

Операции *1 типа* изменяют состав имущества, то есть затрагивают только актив баланса, при этом валюта баланса не меняется (+А –А). Операции *2 типа* изменяют источники формирования имущества, то есть затрагивают только пассив баланса, валюта баланса не меняется (+П –П). Операции *3 типа* изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения (+А +П). Операции *4 типа* изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону уменьшения (–А –П).

Хозяйственные ситуации связаны с установлением, изменением или прекращением гражданских прав и обязанностей и возникают:

- из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и иных сделок, хотя и не предусмотренных законом, но не противоречащих ему;
- из актов государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей;
- из судебного решения, установившего гражданские права и обязанности;
- в результате приобретения имущества по основаниям, допускаемым законом; в результате создания произведений науки, литературы, искусства, изобретений и другой интеллектуальной деятельности;
- вследствие причинения вреда другому лицу;
- вследствие неосновательного обогащения; вследствие иных действий граждан и юридических лиц;
- вследствие событий, с которыми закон или иной правовой акт связывает наступление гражданско-правовых последствий.

Юридической основой хозяйственной ситуации является документ, который может быть составлен в одно-, двух- или многостороннем порядке. Документ является основанием для отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете.

4.2 Специфика хозяйственных ситуаций в рыночной экономике и возможностей их оптимального решения

В условиях рыночной социально-ориентированной экономики важное значение имеет соблюдение требований непрерывной деятельности

организаций. Отсутствие в системном учете и финансовой отчетности данных об убытках и потерях, вызванных вынужденными перерывами в работе организаций, приводит на практике к искусственному вуалированию таких убытков и потерь. Калькуляционная основа для определения данных о величине указанных убытков и потерь должна базироваться на аналитических рубрикаторах расходов, осуществлявшихся за время перерывов в работе организаций, и обеспечивать возможность получения фактических учетных данных по принципу прямой принадлежности по отношению ко времени совершения этих расходов.

В составе рыночной экономики большое значение имеют хозяйственные операции по предупреждению возникновения убытков и потерь в связи с различного рода рисками. Рисковые хозяйственные операции могут иметь как *положительные*, так и *отрицательные* последствия. Операция считается рискованной, если вследствие её осуществления могут возникнуть непредвиденные прибыли или убытки. В случае положительных либо отрицательных последствий рискованных хозяйственных операций непредвиденные прибыли либо убытки должны быть обособленным объектом аналитического учета во времени. Вследствие этого в аналитическом учете рискованных операций важно иметь их заранее составленный рубрикатор, который позволяет обеспечить обособленный учет таких операций и их последствий во времени. Решение о степени риска тех или иных хозяйственных операций на предмет получения от них запланированного экономического эффекта принимает финансовая служба организации, которая обязана сообщить бухгалтерии перечень тех операций, которые подвержены значительному риску во времени. При этом риск неполучения запланированного эффекта в полном объеме или риск получения убытков должны быть квалифицированы в предоставляемом бухгалтерии перечне рискованных операций отдельно. Важно также иметь перечень возможных рисков в организации при осуществлении им нормальной, то есть безрисковой деятельности. Среди наиболее распространенных рисков хозяйственной деятельности коммерческих организаций экономически развитых стран мира, наиболее широко распространены следующие:

- риски арифметических и логических ошибок в системном учете;
- риски производственных сверхнормативных потерь;
- риски формирования сверхнормативных производственных запасов или нерационального их образования (неликвиды);
- риски неплатежа покупателям;
- риски неплатежа инвесторам и поставщикам;
- другие риски коммерческой деятельности (в том числе: непредвиденные изменения конъюнктуры рынков сбыта, конкуренции в аномальных масштабах, ускорения технического прогресса, непредвиденной прерывности хозяйственной деятельности и другие).

Для устранения *арифметических* ошибок в системном учете следует максимально возможно обеспечить автоматизированный ввод первичных учетных данных в компьютерную технику с использованием специальных

программ последующего контроля правильности восприятия памятью компьютера введенных автоматизированным путем вышеназванных данных. Устранение *логических* ошибок в системном учете обеспечивается посредством проведения подготовительной работы по формированию рабочего плана счетов бухгалтерского учета применительно к специфике хозяйственной деятельности организации. Рабочий план счетов в аналитическом разрезе должен быть достаточным для осуществления системного учета по принципу двойной или тройной системной записи на аналитических счетах необходимой первичной учетной информации с заранее задаваемой степенью детализации аналитических учетных позиций.

Риски возникновения производственных *сверхнормативных потерь* вследствие допущения сверхнормативного потребления ресурсов на производственные нужды обычно устраняют посредством организации ежедневного оперативного системного учета сверхнормативного потребления материальных, трудовых и денежных ресурсов с помощью так называемой сигнальной документации, в которой указываются причины и виновники допущенных в производственных процессах сверхнормативного потребления ресурсов при выполнении нормальных хозяйственных операций.

Для организации оперативного системного учета и контроля рисков возникновения непроизводительных расходов и потерь в организации следует организовать порядок принятия бухгалтерией первичной учетной документации только с визой распорядителя кредитов в случаях, когда в линейных подразделениях предприятия отсутствуют финансовые источники возмещения предприятию допущенных сверхнормативных потерь.

Риски формирования материально-технических запасов состоят в том, что в организации могут небрежно относиться к организации контроля за номенклатурой, количеством и качеством поставляемых материально-технических ресурсов. В таких случаях могут возникать излишние, ненужные и неиспользуемые запасы, которые в совокупности образуют так называемые «неликвиды». В этих случаях в организации допускаются неоправданные финансовые вложения в указанные запасы. В свете чего возникает необходимость контроля за результатами количественно-качественной приемки материально-технических ресурсов от поставщиков, осуществляемой постоянно действующей комиссией, назначаемой руководителем организации, а также со стороны бухгалтерии за полнотой и своевременностью оприходования на склады товарно-материальных ценностей и инвентарных объектов основных средств, а также нематериальных активов.

При выявлении неликвидов бухгалтерия должна обратить внимание руководителей службы материально-технического обеспечения на выявленные случаи возникновения «неликвидов».

В условиях рыночной экономики важное значение имеет и целый ряд хозяйственных операций, которые вызваны положительными либо отрицательными последствиями ряда других рисков, среди которых наиболее существенными являются риски изменения конъюнктуры рынков сбыта

продукции предприятия, риски изменения степени конкуренции между производителями продукции, риски ускорения или замедления внедрения достижений научно-технического прогресса, риски возрастания или снижения степени прерывности хозяйственной деятельности предприятия или компании и т. п. Указанные риски связаны с целым рядом хозяйственных операций по сбыту продукции организаций.

Решение задач рационального отражения в системном учете и финансовой отчетности хозяйственных ситуаций имеет большое значение для постановки этих функций управления организациями. Ситуации, которые представляют собой главное содержание хозяйственной деятельности предприятий, должны быть в целях правильного отражения в учете и финансовой отчетности подвергнуты классификации с позиций обеспечения нормального функционирования организации как юридического лица в экономическом аспекте.

Хозяйственные ситуации, классифицируемые с позиций оптимального экономического управления, обычно делят на две большие группы: *нормальные* и *анормальные*. В свою очередь *нормальные* ситуации делятся на регулируемые законодательно и не регулируемые законодательно, но не противоречащие нормам законодательства. *Анормальные* ситуации, как правило, не регулируются законодательно и могут противоречить законодательным нормам. Анормальные ситуации включают следующие их группы:

- 1) планируемые и нормируемые ситуации;
- 2) не планируемые и ненормируемые ситуации (нештатные ситуации);
- 3) чрезвычайные ситуации.

Нормальные законодательно регулируемые ситуации в нормально работающей организации составляют подавляющее большинство среди ситуаций всех видов.

Другие виды законодательно регулируемых ситуаций связаны, как правило, с выбором типа законодательно регулируемой сделки в пределах какого-либо вида деятельности (например, коммерческого или некоммерческого). Такой выбор должен исходить из получения наиболее высокой для организации экономической выгоды, в том числе достижения высокой нормы рентабельности, включая меры по повышению последней в низкорентабельных отраслях экономики. Выбор наиболее экономически эффективного типа сделки зависит от ряда внешних факторов, обуславливающих достижение наивысшего экономического эффекта, в том числе, прежде всего, наиболее благоприятной среды в сфере сбыта продукции, товаров, работ и услуг, а также наличия собственных ресурсов для реализации того или иного типа сделки.

Особую категорию хозяйственных ситуаций представляют собой *анормальные*, то есть такие, которые не предусмотрены действующим отечественным либо международным законодательством, поскольку представляют собой отступления от нормальных условий функционирования отечественных организаций. Часть работ в рамках анормальных ситуаций

может предусматриваться в системе экономического планирования и бюджетирования, поскольку вызвана неизбежными отступлениями от норм технологического процесса, вызывающие производственные потери и брак продукции как исправимый впоследствии, так и не подлежащий исправлению, то есть окончательный брак в производстве.

Кроме планируемых и нормируемых потерь от исправимого технологически обусловленного брака в производстве, могут иметь место аналогичные потери сырья и основных материалов в производстве, которые также планируются и нормируются как дополнительные технологически обусловленные издержки производства. Так, например, потери при фильтрации исходного сырья, включаемые в нормы потребления ресурсов в производстве, обычно включают как нормальные, так и дополнительные потери указанного сырья и полуфабрикатов на химических предприятиях. Дополнительные потери в этом случае возникают вследствие снижения исходной чистоты сырья в пределах допусков, предусмотренных ГОСТ, ТУ, ВТУ на фильтруемое сырье и полуфабрикаты. При постановке системного учета планируемых и нормируемых аномальных ситуаций важно обособленно документировать указанные дополнительные издержки с тем, чтобы оперативно их оформлять обособленными сигнальными первичными документами, которые желательно фиксировать в виде машинных носителей или машинных источников учетной информации.

В составе аномальных ситуаций существенное значение имеют *непланируемые* и *нормируемые* ситуации, связанные с отступлениями от нормальных условий функционирования организации. Такие ситуации также называются *внештатными*, то есть не предусмотренными условиями нормальной работы. Не планируемые и нормируемые хозяйственные ситуации, вызванные отступлениями от нормальных условий работы, являются особыми объектами системного учета, данные о которых в виде первичных учетных документов должны приниматься бухгалтерией организации только по результатам принятия решений хотя бы одного из распорядителей кредитов. Такой порядок принятия к учету первичных учетных данных по *внештатным* ситуациям обусловлен тем, что, во-первых, такие ситуации не являются объектами нормальной деятельности, а связаны исключительно с отступлениями от нормальных условий функционирования организации; во-вторых, на момент возникновения этих ситуаций существует неопределенность в части оправданности возникновения указанных ситуаций вообще; в-третьих, подобные ситуации требуют оформления специальной первичной учетной документации, называемой «сигнальной».

Изложенное позволяет характеризовать *непланируемые* и *нормируемые*, то есть *внештатные*, ситуации хозяйственной деятельности как объекты первичного наблюдения, требуют определенного санкционирования со стороны распорядителей для включения в состав данных бухгалтерского учета, поскольку в функции бухгалтерии не входит оценка степени оправданности возникновения каждой из таких ситуаций. Оформление первичной учетной

документации в виде сигнальных документов обусловлено процессом отступления от нормальных условий работы предприятия или его наёмного персонала, поскольку все сотрудники последнего должны обратить внимание на неординарность каждой из возникших ситуаций подобного вида. Учет отступлений от нормальных условий работы организации должен быть поставлен таким образом, чтобы руководство могло своевременно принять меры к восстановлению нормальных условий его деятельности и недопущению непроизводительных расходов и потерь, вызванных нарушением этих условий, в том числе имеющих так называемый «скрытый» характер, впредь. Принципиальное значение при учете внештатных ситуаций имеет обеспечение оперативного, то есть ежедневного, учета данных о непланируемых и ненормируемых расходах и потерях, возникших вследствие таких ситуаций. При этом представляется очень важным включение сигнальной первичной учетной документации в общий график первичного документооборота.

Проведение организациями определенной технической политики и возникновение форс-мажорных обстоятельств в виде фактов влияния непреодолимой силы вследствие природных и иных катаклизмов, нарушающих нормальные условия деятельности предприятия, вызывают возникновение так называемых «чрезвычайных» ситуаций. Такие ситуации в системном учете должны отражаться обособленно с обобщением учетных данных о каждой из них с выявлением положительных и отрицательных последствий этой ситуации. Чрезвычайные ситуации, возникающие в деятельности организаций, могут быть, как и другие, непланируемые и ненормируемые ситуации положительными либо отрицательными по своим последствиям. Поэтому отражение в системном учете как позитивных, так и негативных последствий чрезвычайных ситуаций имеет первостепенное значение для обеспечения качественного учета этих ситуаций.

Обязательным условием рациональной постановки учета последствий чрезвычайных ситуаций является оценка причин и виновников (инициаторов) их возникновения. С позиций оптимального управления любой деятельностью, как и внештатные, так и чрезвычайные ситуации являются факторами, возмущающими нормальную деятельность предприятия. Особое значение имеет постановка бухгалтерского учета и контроля последствий негативных чрезвычайных ситуаций, поскольку такие ситуации связаны с возникновением аварий, пожаров, взрывов, наводнений, ураганов и других подобных отрицательных явлений, как правило, связанных с фактами влияния непреодолимых сил. Однако в ряде случаев отрицательные последствия чрезвычайных ситуаций, как и сами такие ситуации могут быть вызваны недостаточной подготовкой и плохой организацией производства, использованием недостаточно квалифицированного наемного персонала, ошибками при проведении технической и инвестиционной политики предприятия и рядом других обстоятельств, вызванных отрицательным влиянием так называемого «человеческого» фактора, что приводит к возникновению колоссальных по своим размерам убыткам и потерям в

деятельности организации.

Поэтому при выявлении реальной величины этих потерь очень важно в условиях значительной неопределенности как методического, так и первичного документального обоснования фактической величины финансовых убытков и потерь привлекать для выявления последствий указанных чрезвычайных ситуаций отечественные либо транснациональные аудиторские организации.

ТЕМА 5. ОРГАНИЗАЦИЯ ДЕЛОПРОИЗВОДСТВА В БУХГАЛТЕРИИ. ПОРЯДОК ХРАНЕНИЯ И УНИЧТОЖЕНИЯ ДОКУМЕНТАЦИИ

5.1 Порядок формирования документов в дела и оформление дел для сдачи в архив

5.2 Сроки хранения бухгалтерской документации

5.3 Порядок уничтожения бухгалтерской документации временного хранения

5.4 Особенности учета, хранения и списания бланков строгой отчетности

5.1 Порядок формирования документов в дела и оформление дел для сдачи в архив

Формированию дел посвящена глава II Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 19.01.2009 № 4 (далее – Инструкция).

Согласно пункту 168 Инструкции *формирование дел* – это группировка исполненных документов в дела в соответствии с номенклатурой дел и систематизация документов внутри дел. Установлено, что документы группируются в дела работниками, ответственными за делопроизводство в структурных подразделениях. Контроль за правильным формированием дел в организации осуществляется службой по делопроизводству. Документы группируются в дела согласно отметкам об исполнении документов «В дело №». При этом проверяются правильность оформления документов, наличие подписей, дат, отметок об исполнении и других необходимых реквизитов документов.

Согласно пункту 170 Инструкции *в дела группируются документы одного делопроизводственного года*, за исключением переходящих, личных и судебных дел. При этом важно помнить, что *документы постоянного, временного (свыше 10 лет) и временного (до 10 лет включительно) хранения группируются в отдельные дела*. Допускается временная группировка в одном деле документов с различными сроками хранения, связанных решением одного

вопроса. Однако по окончании делопроизводственного года такие дела расформировываются, а документы группируются в самостоятельные дела в зависимости от сроков их хранения.

В дело включается только один экземпляр каждого документа. Не допускается включать в дела документы, подлежащие возврату, черновые и дублетные экземпляры. Приложения формируются в дела вместе с документами, к которым они относятся. При значительном объеме приложений они группируются в отдельные дела.

Согласно Инструкции *объем дела не должен превышать 300 листов* при толщине не более 40 мм. При большом объеме документов дело делят на самостоятельные тома; документы каждого тома являются продолжением предыдущего. При незначительном количестве документов брошюровку можно производить за два-три месяца и более в одну папку. На обложке надписываются: наименование организации; название и порядковый номер папки (дела); отчетный период – год и месяц; начальный и последний номера журналов-ордеров; количество листов в деле.

Согласно пункту 172 Инструкции документы в деле систематизируются по следующим принципам или их совокупности: вопросно-логический, хронологический, алфавитный, нумерационный и др. Распорядительные документы группируются в дела по видам и систематизируются в порядке возрастания номеров.

Приказы и распоряжения по личному составу группируются в отдельные дела в зависимости от сроков их хранения:

- о приеме (назначении на должность), переводе, перемещении, увольнении (освобождении от должности), награждении, поощрении, премировании, продлении трудовых договоров (контрактов), заключении новых трудовых договоров (контрактов), переводе на контрактную форму найма, установлении надбавок, доплат, временном замещительстве, присвоении квалификационных категорий, разрядов, классов, повышении тарифных окладов, длительных (более месяца) служебных командировках в пределах Республики Беларусь и за границу, предоставлении социальных отпусков, изменении фамилии, собственного имени, отчества (если таковое имеется) работников – 75 лет;

- о предоставлении трудовых отпусков, отъезде из трудового отпуска, наложении дисциплинарных взысканий, назначении дежурных, служебных командировках в пределах Республики Беларусь и за границу, оказании материальной помощи, направлении на повышение квалификации (переподготовку, стажировку) – 3 года.

Распорядительные документы определенной разновидности, регистрируемые отдельно в соответствии с требованиями подпунктов 142.3 и 142.4 Инструкции, группируются в отдельные дела.

Протоколы в делах систематизируются по хронологии в порядке возрастания номеров. Планы, отчеты, сметы, титульные списки группируются отдельно от расчетов к ним. Планы и отчеты группируются в дела того года, к

которому они относятся по своему содержанию, независимо от времени их составления. Например, годовой отчет за 2016 год, составленный в 2017 году, должен быть отнесен к 2016 году. Планы, рассчитанные на несколько лет, формируются в дела по *начальному* году их действия; отчеты о выполнении таких планов формируются в дела по *последнему* году действия плана.

Дела с перепиской, поручениями и документами об их выполнении формируются по вопросно-логическому принципу, предусматривающему расположение документов в логической последовательности решения вопроса: первым помещается инициативный документ (запрос или поручение), за ним – документ-ответ.

Документы личного дела систематизируются в порядке, установленном актами законодательства Республики Беларусь.

Инструкцией также установлено, что личные счета группируются в самостоятельные дела в пределах года и систематизируются по алфавиту фамилий.

Первичные учетные документы брошюруются в бухгалтерии по участкам учета в хронологическом порядке по номерам пачек за месяц. Выходные формы документов (машинограммы) хранятся отдельно по каждому разделу учета и соответствующему к нему субсчету (субсчетам).

С момента заведения и до передачи в архив организации дела хранятся по месту их формирования.

Таким образом, при формировании дел нужно соблюдать следующие правила:

- исполненные документы постоянного и временного сроков хранения необходимо группировать в дела отдельно;

- подлинники должны быть отделены от копий;

- годовые планы и отчеты должны быть отделены от квартальных и месячных;

- в дело должно быть включено по одному экземпляру каждого документа. Помещать приложения вместе с основными документами. Приложения к документам при их значительном объеме группируются в отдельные тома, небольшие приложения – вместе с документами, к которым они относятся;

- группировать в дело документы одного года, за исключением переходящих дел (личные и судебные дела; дела с жалобами и документами об их рассмотрении; дела выборных органов, формирующиеся за период осуществления ими своих полномочий; дела учебных заведений, формирующиеся в течение учебного года; истории болезней, рукописи и т. д.);

- не подшивать в дело черновики или документы, подлежащие возврату;

- дело должно содержать не более 300 листов (400 мм).

Каждая папка сброшюрованных первичных документов сопровождается ярлыком, в котором указывается месяц и год, номера документов по порядку, их количество, код синтетического счета и номер журнала ордера или ведомости. Вместе с первичными документами хранятся и листки-

расшифровки.

Дела временного хранения (до 10 лет включительно) подлежат частичному оформлению, при котором документы дел хранятся в скоросшивателях, листы не нумеруются, не составляются внутренние описи дел и заверительные надписи.

5.2 Хранение документов в архиве бухгалтерии. Сроки хранения бухгалтерской документации

Различают оперативное и архивное хранение документов, включая бухгалтерские документы.

В зависимости от сроков хранения документы подразделяются на документы:

- постоянного хранения;
- временного (до 10 лет) хранения, подлежащие уничтожению по истечении срока хранения;
- временного (свыше 10 лет) хранения, подлежащие уничтожению только с разрешения архивных организаций.

Сроки хранения документов регламентирует постановление Министерства юстиции Республики Беларусь «О некоторых мерах по реализации Закона Республики Беларусь от 25 ноября 2011 года «Об архивном деле и делопроизводстве в Республике Беларусь» от 24 мая 2012 г. № 140.

Перечнем к этому постановлению должны руководствоваться члены экспертной комиссии при подготовке номенклатуры дел, их отборе на хранение либо выделении к уничтожению. *Главой 12* Перечня установлены сроки хранения документов бухгалтерского учета и отчетности. В настоящее время для бухгалтерских документов и отчетности предусмотрены следующие сроки хранения: 1, 3, 5, 10, 25, 75 лет и постоянно.

План счетов бухгалтерского учета организации и другие документы учетной политики должны храниться не менее 5 лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

При ведении первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составления отчетности на машинных носителях информации их хранение должно осуществляться в течение сроков, установленных для бумажных носителей информации.

Сроки хранения документов исчисляются с 1 января, следующего за годом окончания материала в делопроизводстве. Так, исчисление сроков хранения материалов, законченных делопроизводством в 2016 году, начинается с 1 января 2017 г. Если в деле находятся документы с различными сроками хранения, срок хранения для данного дела устанавливается по документам, имеющим наибольший срок хранения.

Не все документы, подлежащие постоянному хранению, передаются на

хранение в государственные архивы. Документы временного (свыше 10 лет) хранения остаются на хранение в архивах предприятий. Списки организаций, обязанных сдавать материалы в государственные архивы, составляются учреждениями государственной архивной службы Республики Беларусь.

Дела временного (до 10 лет включительно) хранения в архив не передаются и могут храниться в структурных подразделениях, а по истечении срока хранения уничтожаются в установленном порядке.

5.3 Порядок уничтожения бухгалтерской документации временного хранения. Особенности учета, хранения и списания бланков строгой отчетности

Практически все документы, приведенные в 12 главе Перечня, могут быть выделены к уничтожению при условии завершения ревизии и/или после проведения налоговой проверки.

Для отбора документов временного хранения к уничтожению приказом по предприятию создается постоянно действующая экспертная комиссия в составе 3–5 человек. В состав этой комиссии обязательно входит работник, ответственный за архив предприятия. Председателем экспертной комиссии должен быть один из заместителей директора (начальника) или главный бухгалтер.

Экспертная комиссия является совещательным органом, ее заседания протоколируются. Решения комиссии принимаются большинством голосов и вступают в силу после утверждения их руководителем организации.

Задачами комиссии являются:

- 1) рассмотрение и согласование номенклатуры дел организации и ее структурных подразделений;
- 2) рассмотрение и утверждение описей дел постоянного хранения;
- 3) рассмотрение и утверждение описей дел по личному составу;
- 4) рассмотрение актов о выделении к уничтожению документов и дел.

Отбор документов временного хранения к уничтожению осуществляется путем проведения экспертизы ценности документов – полистного просмотра дел.

После экспертизы на дела с истекшим сроком хранения составляется Акт о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению, который рассматривается экспертной комиссией. Он составляется в одном экземпляре и утверждается руководителем организации. Только после этого документы могут быть уничтожены.

Форма акта о выделении документов к уничтожению предусмотрена Основными правилами работы архивов центральных и местных органов государственной власти и управления, учреждений, организаций и предприятий Республики Беларусь (утверждены постановлением Министерства юстиции

«Об утверждении Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях» 19.01.2009 № 4 (в ред. 01.01.2017 г.) (приложение А, Б).

Уничтожение документов осуществляется методами, приемлемыми для организации. Необходимо помнить, что многие документы могут нести в себе информацию, составляющую коммерческую тайну. Использование таких документов для хозяйственных нужд не рекомендуется.

Документы, отражающие движение наличных денег, определяющие размер прибыли, подлежащей налогообложению, документы, необходимые для разрешения споров, разногласий, следственных и судебных дел, могут быть уничтожены только при условии завершения ревизии и окончательного решения спорных вопросов независимо от установленных законодательством сроков хранения.

5.4 Особенности учета, хранения и списания бланков строгой отчетности

К бланкам строгой отчетности относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, бланки иных документов, имеющих идентификационный номер, нанесенный при изготовлении, элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определяемым Министерством финансов Республики Беларусь и согласованным с Министерством внутренних дел Республики Беларусь и Министерством юстиции Республики Беларусь. К таким документам относятся, в частности, бланки товарных, товарно-транспортных накладных, квитанции на прием и выдачу денег, приходные кассовые ордера, зарегистрированные в налоговой инспекции, и др. Передача бланков строгой отчетности от одних юридических лиц или индивидуальных предпринимателей другим не допускается.

Бухгалтерский учет бланков строгой отчетности ведется бухгалтерией организации (индивидуальным предпринимателем) в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2008 г. № 196 «Об утверждении Инструкции о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности, признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь в стоимостном и количественном выражении коммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями, ведущими бухгалтерский учет, – на счете 10 «Материалы».

Аналитический учет бланков строгой отчетности ведется на забалансовых счетах по каждому виду бланков и местам их хранения (материально ответственным лицам) коммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями, ведущими бухгалтерский учет, – на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Поступление бланков строгой отчетности отражается у получателя следующими бухгалтерскими записями:

- по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в оценке по фактически произведенным затратам на их приобретение;

- одновременно поступление бланков конкретных серий и номеров отражается по приходу на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» по номинальной стоимости или условной оценке.

Списание бланков строгой отчетности с подотчета материально ответственных лиц (списание конкретных серий и номеров бланков) отражается по расходу забалансового счета 006 «Бланки строгой отчетности».

Выдача бланков строгой отчетности отражается следующими бухгалтерскими записями:

- по дебету счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и других и кредиту счета 10 «Материалы».

Списание с учета испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности по причине сбоя в работе программных продуктов и оргтехники, отказа клиентов от покупки товара, неправильно представленных данных для заполнения бланка, а также различных чрезвычайных обстоятельств (пожара, наводнения, аварии коммунальных сетей и других), произошедших при хранении бланков до передачи их материально ответственным лицом ответственным исполнителям, отражается следующими бухгалтерскими записями:

- по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 10 «Материалы» в оценке по фактически произведенным затратам;

- одновременно списание конкретных серий и номеров бланков по расходу забалансового счета 006 «Бланки строгой отчетности».

В случае наличия виновных лиц, не обеспечивших сохранность бланков строгой отчетности в местах хранения, стоимость испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности отражается следующими бухгалтерскими записями:

- по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счетов 10 «Материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и других;

- одновременно списание бланков конкретных серий и номеров отражается по расходу забалансового счета 006 «Бланки строгой отчетности». Стоимость испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

На сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную при наличии

виновных лиц от стоимости испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности, составляются следующие бухгалтерские записи:

– по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Испорченные и (или) аннулированные бланки строгой отчетности сохраняются организацией (индивидуальным предпринимателем) вместе с составленным реестром бланков строгой отчетности, подлежащих уничтожению в течение месяца после проведения налоговыми органами проверки соблюдения налогового законодательства.

Подготовка к уничтожению испорченных и (или) аннулированных бланков строгой отчетности начинается по истечении срока, указанного в пункте 15 настоящей Инструкции, по письменному разрешению руководителя организации (индивидуального предпринимателя) или лиц, им уполномоченных. Для этой цели приказом назначается комиссия в составе должностных лиц организации (индивидуального предпринимателя), которая обязана проверить наличие подлежащих уничтожению бланков строгой отчетности и дать заключение, подтверждающее необходимость их уничтожения.

В присутствии комиссии проверенные бланки строгой отчетности упаковываются, опечатываются (опломбируются). Затем составляется Акт на списание испорченных, аннулированных бланков строгой отчетности с указанием серий и номеров бланков строгой отчетности, подлежащих уничтожению.

Списанные бланки строгой отчетности оставляются на хранение в той же организации (у того же индивидуального предпринимателя). В трехдневный срок акт на списание бланков строгой отчетности представляется на утверждение руководителю организации (утверждается индивидуальным предпринимателем). Руководителем организации акт утверждается в течение пяти дней после его получения.

После утверждения акта на списание испорченных, аннулированных бланков строгой отчетности комиссией производится их фактическое уничтожение, о чем составляется Акт об уничтожении бланков строгой отчетности по форме, утвержденной руководителем организации (индивидуальным предпринимателем).

Уничтожение бланков строгой отчетности может осуществляться следующими способами:

1. Уничтожение силами членов комиссии по списанию.
2. Уничтожение при помощи специального оборудования (шредера).
3. Уничтожение при помощи сторонней организации.

Первый способ подойдет тем, у кого объемы уничтожаемых экземпляров незначительные. В этом случае лучше всего вырезать номер и серию и вклеить их в соответствующий акт или вовсе спалить списанные бумаги. Второй способ наиболее оптимален для ликвидации умеренного количества документов, подлежащих уничтожению. Третий способ используют для уничтожения

больших объемов бланков.

Испорченные, аннулированные бланки строгой отчетности вместе с составленным реестром бланков строгой отчетности, подлежащих к уничтожению, сохраняются в организациях в течение месяца после проведения налоговыми органами проверки соблюдения налогового законодательства, по истечению которого по письменному разрешению руководителя организации или лиц, им уполномоченных, начинается подготовка к уничтожению.

Уничтожение документов, содержащих сведения, отнесенные в установленном порядке к государственным секретам, коммерческой и (или) иной охраняемой законом тайне, осуществляется в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

ТЕМА 6. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

- 6.1 Изучение и оценка системы внутреннего контроля
- 6.2 Организация внутреннего аудита в компании
- 6.3 Задачи внутреннего аудита
- 6.4 Использование результатов работы внутренних аудиторов

6.1 Изучение и оценка системы внутреннего контроля

Система внутреннего контроля – совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения:

- эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций;
- сохранности активов;
- выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;
- достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Внутренний контроль является одной из основных функций менеджмента, при отсутствии которой невозможно эффективное управление экономическим субъектом. Именно внутренний контроль позволяет

разрабатывать и вводить в действие решения по эффективному использованию ресурсов. Процесс управления финансово-хозяйственной деятельностью можно охарактеризовать и как взаимосвязанное, единовременное или периодическое целенаправленное воздействие совокупности его функций на объект, и как процесс, осуществляемый во временном аспекте и в пространственной иерархии.

Внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности и должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Реализация контрольных действий невозможна без рассмотрения его составляющих.

Данные этих составляющих утверждены национальным правилом аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденным постановлением Минфина Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203.

Система внутреннего контроля состоит из следующих элементов:

- контрольной среды;
- процесса оценки аудируемым лицом рисков хозяйственной деятельности;
- информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- контрольных действий;
- процесса оценки и анализа руководством аудируемого лица функционирования системы внутреннего контроля (далее – мониторинг средств контроля).

Понятие системы внутреннего контроля подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов, в то время как понятие средств контроля одинаково применимо к одному или нескольким элементам или любому аспекту внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля за использованием ресурсов не может быть эффективной без четко разграниченных полномочий органов контроля экономического субъекта. Разграничение контрольных полномочий подразделений является внутренним делом каждой организации и всецело зависит от взаимодействия корпоративного управления, системы риск-менеджмента и собственно внутреннего контроля. Организация результативного взаимодействия подразделений, занятых в управлении, является еще одной проблемой при оценке эффективности внутреннего контроля. Схема взаимодействия подразделений экономического субъекта при осуществлении контрольных мероприятий представлена на рисунке 6.1.



Рисунок 6.1 – Взаимодействие компетенций (полномочий) контрольных подразделений организации

При формировании методики оценки эффективности внутреннего контроля необходимо четко сформулировать методы его проведения в зависимости от целей, поставленных корпоративным управлением. Ввиду этого контрольные мероприятия могут различаться. Вместе с тем перечни применяемых в рамках каждого мероприятия процедур оценки эффективности внутреннего контроля будут аналогичны:

- контроль и утверждение документов;
- проверка арифметических записей;
- ведение и проверка аналитических ведомостей;
- подготовка и утверждение отчетов, а также доведение отчетов до сведения руководства.

При оценке эффективности внутреннего контроля может быть использована иерархическая «лестница» приемов и способов оценки, приведенная на рисунке 6.2.



Рисунок 6.2 – Иерархия приемов и способов оценки эффективности внутреннего контроля

Процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, которые оказывают влияние на возможность достижения целей экономического субъекта.

Опрос персонала экономического субъекта проводится для того, чтобы оценить его знания и квалификацию, а также получить информацию о порядке совершения фактов хозяйственной жизни и функционирования внутреннего контроля. Наблюдение за совершением фактов хозяйственной жизни и осуществлением внутреннего контроля позволяет подтвердить факт его существования и действенность. Аналитические приемы применяются при необходимости выделения формализованных показателей оценки внутреннего контроля.

Проверка доказательств осуществления внутреннего контроля и его результатов применяется в случае, если его результаты были задокументированы.

Повторное проведение процедуры внутреннего контроля применяется, если все остальные способы не смогли обеспечить достаточного доказательства эффективности внутреннего контроля и его документальное оформление отсутствует.

Мнение проверяющего, которое формируется в ходе оценки эффективности внутреннего контроля, служит основанием для принятия на его основе каких-либо решений.

Результаты оценки эффективности внутреннего контроля должны быть задокументированы. Особых требований к оформлению итогового документа по результатам оценки внутреннего контроля нет. Вместе с тем необходимо отметить, что формируемый документ должен быть достаточным и уместным и отвечать таким критериям, как простота, наглядность, понятность, нейтральность информации и др.

Целесообразно проводить оценку внутреннего контроля исходя из следующих требований к проведению контрольных мероприятий: доли выборки документов или объектов контроля; обоснованности выявленных отклонений; рассмотрения возможных причин возникновения ошибок; разработки рекомендаций по исправлению ошибок; оценки влияния ошибок на принятие управленческих решений (риски неэффективности управленческих решений, причиной которых являются не выявленные ошибки).

На основании данных критериев контрольные показатели следует обобщить на специальном контрольном листе. Оценка внутреннего контроля осуществляется в процентном соотношении. 100 % присваивается в случае, если проверены все документы и отсутствуют какие-либо замечания по результатам контроля. Соответственно, ноль процентов присваивается, если контрольные мероприятия по какому-либо направлению не проводились.

Из-за отсутствия четко сформулированного стандарта в части оценки эффективности внутреннего контроля экономическим субъектам приходится самостоятельно формировать мнение о соответствии внутреннего контроля целям и задачам своей деятельности, а также проводить проверку эффективности контрольных мероприятий по своему профессиональному суждению.

6.2 Организация внутреннего аудита в компании

Структура службы внутреннего аудита во многом зависит от специфики организации, её величины и конкретных целей её администрации и включает в себя совокупность подразделений, укомплектованных персоналом соответствующей квалификации и полномочий, осуществляющих информационное взаимодействие в виде прямых и обратных связей, имеющих соответствующее материально-техническое и информационное обеспечение и подчиняющихся соответствующему исполнительному органу.

Для изложения организационных аспектов управления экономическим субъектом по созданию подразделений внутреннего аудита может быть использовано понятие «служба» («бригада»). Под службой следует понимать организационно-штатную единицу, включающую в себя работника, группу, бюро, отдел, управление, департамент или другой элемент организационной структуры управления (структурное подразделение) и специализирующуюся на выполнении комплекса однородных функций управления.

Основным объектом деятельности службы внутреннего аудита является финансово-хозяйственная деятельность организации. Целесообразно сохранить в отдельных случаях прежний порядок, сформировавшийся при функционировании контрольно-ревизионной службы, и при необходимости привлекать опытного специалиста как представителя службы внутреннего аудита.

Однако служба внутреннего аудита решает более широкий спектр задач, чем контрольно-ревизионная служба. Поэтому в её составе должны быть не только специалисты по проверке финансово-хозяйственной деятельности организаций, но и другие специалисты (по налогообложению, правовым вопросам, финансовому анализу и т. д.), осуществляющих информационное взаимодействие в виде прямых и обратных связей, имеющих соответствующее материально-техническое и информационное обеспечение и подчиняющихся соответствующему исполнительному органу.

Несомненно, сотрудники службы внутреннего контроля должны иметь образование, соответствующее характеру их деятельности. Целесообразно в составе службы внутреннего аудита предусмотреть наличие аудитора, имеющего соответственный квалификационный аттестат, поскольку он должен владеть специфическими приемами проверки, которые базируются на оценке существенности и аудиторского риска.

Организация эффективно функционирующей системы внутреннего аудита в организации – это сложный многоступенчатый процесс, включающий следующие этапы:

1. Критический анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования организации, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, оргструктурой, а также с ее возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой (соответствующей изменившимся условиям хозяйствования) деловой концепции организации (что собой представляет организация, каковы ее цели, что она может, в какой области имеет конкурентные преимущества, каково желаемое место на рынке), а также комплекса мероприятий, способного привести эту деловую концепцию к развитию и совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами должны быть положения о финансовой, производственно-технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и кадровой политике. Данные положения должны разрабатываться на основе глубокого анализа (с

проведением необходимых расчетов) каждого элемента политики и выбора из имеющихся альтернатив наиболее приемлемых для данной организации. Документальное закрепление политики организации в различных сферах ее финансово-хозяйственной деятельности позволит осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль всех аспектов ее функционирования, отраженных в соответствующих пунктах (элементах) политики.

3. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка. Необходимо разработать положение об организационной структуре, в котором должны быть описаны все организационные звенья с указанием административной, функциональной, методической подчиненности, направления их деятельности, функции, которые они выполняют, установлен регламент их взаимоотношений, права и ответственность, показано распределение видов продуктов, ресурсов, функций управления по этим звеньям. То же самое относится и к положениям о различных структурных подразделениях (отделах, бюро, группах и т. д.), к планам организации труда их работников. Необходимо разработать (уточнить) план документации и документооборота, штатное расписание, должностные инструкции с указанием прав, обязанностей и ответственности каждой структурной единицы. Без такого строгого подхода невозможно осуществлять четкую координацию функционирования всех звеньев внутреннего контроля.

4. Разработка формальных типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций. Это позволит упорядочить взаимоотношения работников по поводу контроля финансово-хозяйственной деятельности, эффективно управлять ресурсами, оценивать уровень достоверности (качества) информации для принятия управленческих решений.

5. Организация отдела внутреннего аудита (аудиторского комитета).

Практическая польза от создания отдела внутреннего аудита для каждой отдельно взятой организации различна. Наиболее общие аспекты целесообразности создания отдела внутреннего аудита в организациях заключаются в следующем:

- *во-первых*, это позволит совету директоров или исполнительному органу организовать эффективный контроль за автономными подразделениями организации;

- *во-вторых*, проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ выявляют резервы производства и наиболее перспективные направления развития;

- *в-третьих*, внутренние аудиторы наряду с контролем часто выполняют и консультативные функции в отношении должностных лиц финансово-экономических, бухгалтерских и иных служб в головной организации, ее филиалах и дочерних компаниях.

В общих чертах организацию отдела внутреннего аудита можно рекомендовать проводить по следующим основным этапам:

- 1) выявление и четкое определение круга вопросов, для решения которых

формируется отдел внутреннего аудита, построение системы целей создания отдела в соответствии с политикой предприятия;

2) определение основных функций, необходимых для достижения поставленных целей;

3) объединение однотипных функций в группы и формирование на их основе структурных единиц (звеньев) отдела, специализированных на выполнении этих функций;

4) разработка схем взаимоотношений, определение обязанностей, прав и ответственности для каждой структурной единицы, документальное закрепление всего этого в должностных инструкциях и положениях о бюро (группе, секторе) отдела внутреннего аудита;

5) соединение вышеуказанных структурных единиц в единое целое – отдел внутреннего аудита, определение его оргстатуса и, в соответствии с установленным набором целей, задач и функций структурных единиц, разработка и документальное закрепление Положения об отделе внутреннего аудита;

6) интеграция отдела внутреннего аудита с другими звеньями структуры управления организациям;

7) разработка внутрифирменных стандартов внутреннего аудита и Кодекса этики.

Место отдела (сектора, бюро, группы и т. п.) внутреннего аудита в оргструктуре организации, его функциональная направленность, численность и квалификационные характеристики кадрового состава, материально-техническое, финансовое и информационное обеспечение отдела, особенности структуры взаимоотношений и порядка функциональной и административной подчиненности внутри отдела, в том числе при наличии у него децентрализованных отделений; структура взаимоотношений этого отдела с другими подразделениями организации зависит от многих факторов.

Основными из них являются:

- цели создания отдела;
- организационно-правовая форма, размеры, ресурсы, оргструктура, масштабы и виды деятельности организации;
- количество и региональная неоднородность месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний.

Структура и иерархический ранг отдела внутреннего аудита во многом зависят от позиции руководства организации по отношению к внутреннему контролю (т. е. от того, насколько правильно понимает руководство роль внутреннего контроля в управлении организацией). Структура и ранг отдела также формируются по мере организационного развития управления, накопления финансового, кадрового, интеллектуального потенциала. Отдел внутреннего аудита может вначале формироваться как штатное звено с чисто консультативными функциями. По мере возрастания его влияния на деятельность организации в его функции станут передаваться непосредственно реализация контрольных задач и разработка рекомендаций по

совершенствованию всех уровней управления в организации. Прототипом отдела внутреннего аудита могут служить службы целевого контроля, функционирующие на некоторых крупных производственных объединениях и предприятиях еще со времен плановой экономики.

При создании службы внутреннего аудита руководство организации, прежде всего, должно определить тип структуры (табл. 6.1) и форму ее организации.

Таблица 6.1 – Типы структур аппарата внутреннего аудита

Тип структуры	Характеристика структуры
Линейное административное подчинение	Работники внутреннего аудита прямо подчиняются руководителю предприятия. Такой подход имеет место на малых и средних предприятиях
Линейно-штабное подчинение	Служба внутреннего аудита разделяется на секторы, а руководитель этого органа дает распоряжения руководителям секторов. Такой подход оправдан лишь на больших предприятиях со сложной организационной структурой
Комбинированная структура	Предусматривает передачу отдельным службам управления части прав и функциональных обязанностей внутренних аудиторов

Орган внутреннего аудита не должен быть подотчетен исполнительным органам управления. В обратном случае нарушается объективность внутреннего аудитора при проверке деятельности лиц, если он находится в их подчинении. Организационный статус должен быть достаточным для гарантии широкого поля действия внутренних аудиторов, адекватного обсуждения и эффективных действий по результатам и рекомендациям аудита.

6.3 Внутренний аудит: цель, задачи, принципы, функции

Необходимость существования внутреннего аудита продиктована тем, что собственники и руководители организации хотят знать о реальном состоянии дел.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяется самим экономическим субъектом.

К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками и руководством экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов.

Внутренний аудит на предприятии представляет собой деятельность, которая направлена на предоставление объективных и независимых консультаций и гарантий для улучшения деятельности предприятия.

Цель внутреннего аудита – оценивать риски, находить способы их уменьшения, а также увеличивать рентабельность бизнес-процессов.

Задачи конкретной службы могут быть разными в зависимости от специфики работы предприятия, от особенностей его организационной структуры и от задач, которые ставит перед собой администрация в данный момент.

По объему работы внутренний аудит подразделяется на общий и локальный (по отдельным направлениям).

Согласно международным нормативам «Использование результатов работы внутреннего аудитора» внутренний аудит осуществляется по следующим направлениям:

- анализ системы учета и внутреннего контроля;
- изучение бухгалтерской (финансовой) и операционной информации (по отдельным статьям затрат, остатков на бухгалтерских счетах и др.);
- изучение экономичности и эффективности управленческих решений на разных уровнях хозяйствования;
- анализ адекватности политики в сфере менеджмента;
- оценка качества информации;
- разработка проектов управленческих решений;
- проведение стратегического анализа;
- разработка финансовых прогнозов.

Принципы проведения аудита делают его результативным и надежным инструментом при реализации политики в области качества, предоставляя информацию, на основе которой организация может улучшить деятельность.

Принципами, относящимися к процессу аудита, являются:

- независимость – аудиторы являются независимыми от проверяемой деятельности и свободными от пристрастий и конфликтов интересов;
- единообразие – каждый аудит проводится по единой официальной установленной процедуре, что обеспечивает его упорядоченность, однозначность и сопоставимость;
- системность – планирование и проведение аудита по различным процессам системы осуществляются с учетом установленной их структурной взаимосвязи;
- документированность – проведение каждого аудита документируется с тем, чтобы обеспечить сохранность и сравнимость информации о фактическом состоянии объекта;
- предупредительность – каждый аудит планируется, и персонал проверяемого подразделения заранее уведомляется о цели, области и методов проведения проверки с тем, чтобы обеспечить аудиторам необходимый уровень доверия и исключить возможность уклонения персонала от предоставления всех требуемых данных;
- регулярность – аудит проводится с определенной периодичностью с тем, чтобы все процессы системы и все подразделения организации были объектом постоянного анализа и оценивания со стороны руководства;

– открытость – результаты каждого аудита носят открытый характер, т. е. являются доступными для ознакомления любым сотрудником проверяемого подразделения.

Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и собственников. Как правило, *функции* внутреннего аудита включают:

– проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендации по улучшению этих систем;

– проверки бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по счетам бухгалтерского учета;

– проверки соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и собственников;

– проверка деятельности различных звеньев управления;

– оценку эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;

– проверки наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;

– работу над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

– оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения;

– специальные расследования отдельных случаев, в том числе подозрений в злоупотреблениях;

– разработку и предоставление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Таким образом, с помощью отдела внутреннего аудита осуществляется контроль во всех сферах работы, таких как финансы, производство, маркетинг, реализация, закупки, логистика, управление персоналом и других.

Внутренний аудит способен и выполняет разнообразные и масштабные задачи:

– во-первых, оценивает систему внутреннего контроля в части достоверности информации, соблюдения законодательства, сохранности активов, эффективности и результативности деятельности отдельных операционных и структурных подразделений;

– во-вторых, проводит анализ и оценку эффективности системы управления рисками и предлагает методы снижения рисков;

– в-третьих, оценивает соответствие системы корпоративного управления компании принципам корпоративного управления.

Одним из важнейших направлений деятельности внутреннего аудита

становится аудит информационных систем (информационных технологий). Внутренний аудит может многое, но не является универсальным решением всех проблем компании. Например, внутренний аудит:

- не может ликвидировать или идентифицировать все случаи человеческих ошибок или злоупотреблений, но может минимизировать их вероятность и увеличить возможность их скорого обнаружения посредством аудита систем/процедур;

- не может аудировать каждый бизнес-процесс каждый год, но может оптимизировать выбор проверяемых областей/подразделений на основе проведения предварительного риск-анализа;

- не должен разрабатывать процедуры для подразделений (отделов) компании, поскольку это отрицательно влияет на независимость внутреннего аудита, но может анализировать процедуры, разработанные другими подразделениями/отделами, на предмет их эффективности в рамках системы внутреннего контроля компании.

Во многих случаях исполнительное руководство склонно рассматривать внутренний аудит как ресурс, решающий управленческие задачи по построению системы контроля. Это не может не вызывать опасений по поводу объективности внутреннего аудита, поскольку в этом случае внутренним аудиторам предстоит фактически оценивать то, что они сами разрабатывают и внедряют. Подчеркнем еще раз, что построение системы внутреннего контроля не входит в задачу внутреннего аудита, являясь непосредственной задачей менеджмента. Внутренний аудит может оказывать консультационную поддержку на этапе разработки систем/процедур и этим приносить неоценимую пользу компании, но не должен нести ответственность за создание и поддержание системы контроля.

Сегодня происходит трансформация внутреннего аудита в инструмент оценки рисков, наблюдается смещение акцентов от оценки отдельных операций к оценке рисков в деятельности организации в целом. Внутренний аудит в области управления рисками решает следующие задачи:

- внутренние аудиторы в ходе различных видов аудитов предоставляют аудиторские рекомендации, позволяющие предотвратить риск или снизить его до приемлемого уровня;

- внутренние аудиторы проводят оценку надежности и эффективности системы управления рисками;

- внутренние аудиторы при соблюдении определенных условий могут помогать менеджменту в разработке и внедрении системы управления рисками компании. Однако здесь, как и в случае с системой внутреннего контроля, следует иметь в виду, что анализ и управление рисками – это задача менеджмента компании, в решении которой внутренний аудит оказывает содействие менеджменту.

Итак, цель внутреннего аудита – помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями (элементами) системы внутреннего контроля. Под главной задачей

внутренних аудиторов следует понимать обеспечение удовлетворения потребностей органов управления в части предоставления контрольной информации по различным интересующим их вопросам. Под общей же функцией внутренних аудиторов следует понимать:

а) оценку адекватности систем контроля – осуществление проверок звеньев управления (контроля), предоставление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления;

б) оценку эффективности деятельности – осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и предоставление обоснованных предложений по их совершенствованию. Деятельность внутренних аудиторов для органов управления организацией имеет информационное и консультационное значение.

6.4 Использование результатов работы внутренних аудиторов

Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля и тем самым существенно сократить объем процедур, которые предстоит выполнить аудиторской организации, хотя исключить необходимость проведения таких процедур полностью не может. Именно поэтому аудиторская организация должна сформировать свое мнение о деятельности внутреннего аудита еще до планирования предстоящей проверки.

Аудитор должен составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудита, которая была протестирована, изучена и оценена.

При формировании оценки внутреннего аудита на стадии планирования следует учитывать его:

– организационный статус – положение службы внутреннего аудита в системе управления экономического субъекта, ее возможности и способность соблюдать объективность и независимость, наличие или отсутствие иных обязанностей, действие сдерживающих факторов и ограничений, накладываемых руководством и (или) собственниками экономического субъекта на внутренний аудит. Ситуация идеальна, когда служба внутреннего аудита подчиняется только высшему руководству или собственникам экономического субъекта;

– компетентность – профессиональное образование и навыки (опыт работы) аудиторов, политика найма, обучения и повышения квалификации сотрудников службы внутреннего аудита, степень понимания ими стоящих задач и проблем;

– профессиональный уровень – состояние планирования, контроля и документирования работы внутреннего аудита, наличие и содержание

соответствующих положений по внутреннему аудиту, рабочих программ и рабочей документации;

– функциональные рамки – содержание и объем работы, которую выполняет служба внутреннего аудита;

– уровень значимости – рассматриваются ли и принимаются к исполнению руководством и (или) собственниками экономического субъекта рекомендации внутреннего аудита.

После оценки деятельности внутреннего аудита на стадии планирования аудиторская организация должна решить: может ли работа внутреннего аудита быть использована для целей внешнего аудита.

Если аудиторская организация решит использовать работу внутреннего аудита, она должна продолжить ее изучение, ознакомиться с рабочими документами внутреннего аудита и убедиться в том, что:

а) соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудита;

б) работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;

в) выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов, подготовленных внутренними аудиторами, соответствует результатам выполненной ими работы;

г) зоны повышенных рисков, известные специалистам экономического субъекта, учитываются при планировании работ и проверяются внутренним аудитом;

д) отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами, конструктивное.

Содержание, сроки и объем проверок конкретной работы внутреннего аудита зависят от:

– оценки внешним аудитором аудиторского риска;

– существенности объекта проверки;

– предварительной оценки службы внутреннего аудита. Указанная работа может включать: тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом; проверку других интересующих объектов; наблюдение за процедурами внутреннего аудита; иные приемы проверки по усмотрению аудитора.

Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами.

Поскольку задачи внутреннего аудита определяются руководством и (или) собственниками экономического субъекта, они отличаются от задач внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем средства решения специфических задач, стоящих перед внешним и внутренним аудитом, могут в ряде случаев совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема

внешних аудиторских процедур.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита сторонами достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы, применяя описанные выше процедуры.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

- рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и обсудить его на возможно более ранней стадии аудита;
- определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;
- заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

При использовании работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки может повлиять выполнение следующих действий:

- а) взаимная координация планов аудиторской проверки;
- б) обмен отчетами;
- в) регулярные рабочие встречи;
- г) свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
- д) совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;
- е) общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация должна иметь доступ к интересующим ее отчетам внутреннего аудита и быть информирована по любому важному вопросу, который, по мнению внутреннего аудитора, может повлиять на работу аудиторской организации.

Аудиторская организация информирует руководство и (или) собственников экономического субъекта и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных фактах, способных повысить эффективность и результативность работы внутреннего аудита в будущем.

Аудиторская организация в ходе своей проверки не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если эти проверки дают сходные (сопоставимые) результаты, корректировок в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры, например, изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудиторская организация несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, а также за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Не

уменьшается эта ответственность и тогда, когда используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

ТЕМА 7. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ БУХГАЛТЕРОВ НА РАЗЛИЧНЫХ ЭТАПАХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА

7.1 Особенности бухгалтерского дела в начальной стадии функционирования организации, при реорганизации и прекращении ее деятельности в Республике Беларусь

7.2 Организация забалансового учета

7.3 Особенности взаимодействия бухгалтерской службы с работодателями, собственниками, персоналом организации, третьим лицами

7.1 Особенности бухгалтерского дела в начальной стадии функционирования организации, при реорганизации и прекращении ее деятельности в Республике Беларусь

Деятельность организации начинается с государственной регистрации. Государственной регистрации в соответствии с законодательством подлежат:

создаваемые (реорганизуемые) юридические лица:

– хозяйственные товарищества и общества, унитарные предприятия, производственные кооперативы, в том числе сельскохозяйственные производственные кооперативы, государственные объединения, являющиеся коммерческими организациями, и крестьянские (фермерские) хозяйства (далее – коммерческие организации);

– ассоциации (союзы) – объединения коммерческих и (или) некоммерческих организаций, объединения коммерческих организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, государственные объединения, являющиеся некоммерческими организациями, потребительские кооперативы, садоводческие товарищества, торгово-промышленные палаты, учреждения, товарищества собственников (далее – некоммерческие организации);

Государственная регистрация осуществляется *следующими регистрирующими органами:*

Национальным банком – банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, в том числе расположенных в свободных экономических зонах и Китайско-Белорусском индустриальном парке «Великий камень»;

Министерством финансов – страховых организаций, страховых брокеров, объединений страховщиков, в том числе расположенных в свободных экономических зонах и Китайско-Белорусском индустриальном парке «Великий камень»;

Министерством юстиции – торгово-промышленных палат;

– администрациями свободных экономических зон – коммерческих и некоммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей в свободных экономических зонах, за исключением организаций, предусмотренных в абзацах втором и третьем настоящего пункта;

– администрацией Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень» – коммерческих и некоммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей на территории Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень», за исключением организаций, предусмотренных в абзацах втором и третьем настоящего пункта;

– облисполкомами и Минским горисполкомом – коммерческих организаций с участием иностранных и международных организаций, за исключением организаций, предусмотренных в абзацах втором, третьем, пятом и шестом настоящего пункта;

– облисполкомами, Брестским, Витебским, Гомельским, Гродненским, Минским, Могилевским горисполкомами – субъектов хозяйствования, не указанных в абзацах втором-седьмом настоящего пункта. Облисполкомы вправе делегировать часть своих полномочий по государственной регистрации субъектов хозяйствования другим местным исполнительным и распорядительным органам, а названные горисполкомы – соответствующим администрациям районов в городах.

Для *государственной регистрации* коммерческих и некоммерческих организаций, создаваемых в том числе в результате *реорганизации* в форме *выделения, разделения и слияния*, в регистрирующий орган представляются:

– заявление о государственной регистрации;

– устав (учредительный договор – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора) в двух экземплярах без нотариального засвидетельствования, его электронная копия (в формате .doc или .rtf);

– легализованная выписка из торгового регистра страны учреждения или иное эквивалентное доказательство юридического статуса организации в соответствии с законодательством страны ее учреждения либо нотариально заверенная копия указанных документов (выписка должна быть датирована не позднее одного года до дня подачи заявления о государственной регистрации) с переводом на белорусский или русский язык (подпись переводчика нотариально удостоверяется) – для собственника имущества, учредителей, являющихся иностранными организациями;

– копия документа, удостоверяющего личность, с переводом на белорусский или русский язык (подпись переводчика нотариально удостоверяется) – для собственника имущества, учредителей, являющихся иностранными физическими лицами;

– оригинал либо копия платежного документа, подтверждающего уплату государственной пошлины;

– оригинал свидетельства о государственной регистрации реорганизуемой организации в случае реорганизации в форме слияния либо разделения.

Истребование *иных* документов для государственной регистрации коммерческих и некоммерческих организаций *запрещается*.

Реорганизация юридического лица – это процесс существенного изменения его структуры или организационно-правовой формы.

Основной нормативный правовой акт, регламентирующий вопросы реорганизации юридических лиц, – Гражданский кодекс Республики Беларусь (далее – ГК), который предусматривает исчерпывающий перечень форм реорганизации юридических лиц: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование (п.1 ст.53).

Процесс реорганизации хозяйственных обществ детально урегулирован в Законе Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-ХІІ «О хозяйственных обществах» (ст.15–23).

Главный **признак реорганизации** – универсальное правопреемство, то есть переход прав и обязанностей в результате реорганизации от одних юридических лиц к другим (ст.129 ГК).

Реорганизация юридического лица может быть осуществлена по решению собственника его имущества (учредителей, участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, а в случаях, предусмотренных законодательными актами, – по решению уполномоченных государственных органов, в том числе суда (п.1 ст.53 ГК, ст.21 вышеназванного Закона).

В случаях, установленных законодательными актами, реорганизация юридических лиц может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов (п.3 ст.53 ГК).

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (п.4 ст.53 ГК).

Правопреемство при реорганизации юридических лиц регламентирует ст.54 ГК.

Форма реорганизации	Характеристика	Основание перехода прав и обязанностей
Слияние	При слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу	Передаточный акт
Присоединение	При присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица	Передаточный акт
Разделение	При разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам	Разделительный баланс
Выделение	При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица	Разделительный баланс
Преобразование	При преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица, за исключением прав и обязанностей, которые не могут принадлежать возникшему юридическому лицу	Передаточный акт

Передаточный акт и разделительный баланс:

1) должны содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами;

2) утверждаются собственником имущества (учредителями, участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о реорганизации юридического лица, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь (ст.55 ГК).

Реорганизуемое юридическое лицо или орган, принявший решение о реорганизации юридического лица, **обязаны письменно уведомить об этом кредиторов** реорганизуемого юридического лица.

При этом кредитор реорганизуемого юридического лица **вправе потребовать прекращения или досрочного исполнения обязательства**, должником по которому является это юридическое лицо, и возмещения убытков.

Для государственной регистрации организаций, создаваемых в результате реорганизации в форме **выделения, разделения и слияния**, в регистрирующий

орган представляются документы, указанные в п.14 Положения о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 1.

Для государственной регистрации изменений и (или) дополнений, вносимых в уставы организаций в связи с реорганизацией в форме **выделения, преобразования и присоединения**, в регистрирующий орган представляются документы:

1. Заявление о признании государственной регистрации юридического лица, созданного в результате реорганизации, недействительной.

2. Претензия о досрочном исполнении обязательств при реорганизации должника.

3. Сведения о балансовой стоимости активов организации.

4. Сведения об объеме выручки от реализации товаров (работ, услуг).

5. Заявление о выдаче согласия на реорганизацию в форме присоединения.

6. Заявление о согласовании наименования и государственной регистрации изменений и (или) дополнений, вносимых в устав коммерческой организации, в электронном виде.

7. Заявление о государственной регистрации изменений и (или) дополнений, вносимых в устав (учредительный договор – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора) коммерческой организации.

При разделении необходимы следующие документы:

1. Примерный разделительный баланс (при реорганизации в форме разделения).

2. Приказ об уведомлении работников о реорганизации юридического лица в форме разделения.

3. Приказ об увольнении работника в связи с реорганизацией юридического лица в форме разделения.

4. Уведомление инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь о реорганизации юридического лица в форме разделения.

5. Приказ о продолжении трудовых отношений с работниками в связи с реорганизацией юридического лица в форме разделения.

6. Решение учредителя унитарного предприятия о реорганизации в форме разделения.

7. Уведомление кредиторов о реорганизации юридического лица в форме разделения.

8. Протокол общего собрания участников реорганизуемого юридического лица (при реорганизации в форме разделения).

9. Протокол общего собрания участников юридического лица, созданного в результате реорганизации в форме разделения.

При выделении необходимы следующие документы:

1. Протокол общего собрания участников юридического лица, созданного в результате выделения.

2. Примерный разделительный баланс (при реорганизации в форме выделения).

3. Решение учредителя частного унитарного предприятия о его реорганизации в форме выделения.

4. Уведомление кредиторов о реорганизации юридического лица в форме выделения.

5. Уведомление инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь о реорганизации юридического лица в форме выделения.

6. Протокол общего собрания участников реорганизуемого юридического лица (при реорганизации в форме выделения).

7. Приказ об увольнении работника в связи с реорганизацией юридического лица в форме выделения.

8. Приказ о продолжении трудовых отношений с работниками юридического лица в связи с реорганизацией в форме выделения.

9. Приказ об уведомлении работников о реорганизации юридического лица в форме выделения.

При слиянии необходимы следующие документы:

1. Уведомление кредиторов о реорганизации юридического лица в форме слияния.

2. Приказ об уведомлении работников о реорганизации юридического лица в форме слияния.

3. Уведомление банка (при реорганизации юридического лица в форме слияния).

4. Приказ об увольнении работника в связи с реорганизацией юридического лица в форме слияния.

5. Протокол общего собрания участников юридического лица, реорганизуемого в форме слияния.

6. Протокол совместного общего собрания участников юридических лиц, реорганизуемых в форме слияния.

7. Уведомление инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь о реорганизации юридического лица в форме слияния.

8. Приказ о продолжении трудовых отношений с работниками юридического лица в связи с реорганизацией в форме слияния.

9. Решение собственника имущества частного унитарного предприятия о его реорганизации в форме слияния.

10. Договор о слиянии (при реорганизации в форме слияния).

При присоединении необходимы следующие документы:

1. Письмо-уведомление в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь о реорганизации юридического лица в форме присоединения.

2. Протокол общего собрания участников присоединяемого юридического лица.

3. Письмо-уведомление банку (при реорганизации юридического лица в форме присоединения).

4. Приказ о продолжении трудовых отношений с работниками юридического лица в связи с реорганизацией в форме присоединения.

5. Приказ об увольнении работника в связи с реорганизацией юридического лица в форме присоединения.

6. Письмо-уведомление кредиторам о реорганизации юридического лица в форме присоединения.

7. Решение учредителя частного унитарного предприятия о его реорганизации в форме присоединения.

8. Приказ об уведомлении работников о реорганизации юридического лица в форме присоединения.

9. Договор о присоединении (при реорганизации в форме присоединения).

10. Протокол совместного общего собрания участников реорганизуемых юридических лиц (при реорганизации в форме присоединения).

11. Анкета-опросник по согласованию условий договора о присоединении хозяйственного общества.

При преобразовании необходимы следующие документы:

1. Дополнительное соглашение о внесении изменений в договор в связи с реорганизацией.

2. Уведомление (предупреждение) работника о реорганизации организации и изменении существенных условий труда.

3. Протокол общего собрания участников юридического лица, реорганизуемого в форме преобразования.

4. Приказ об уничтожении гербовой печати в связи с реорганизацией организации (пример).

5. Приказ об уведомлении работников о реорганизации юридического лица в форме преобразования.

6. Протокол собрания учредителей юридического лица, создаваемого в процессе реорганизации в форме преобразования.

7. Письмо-уведомление в ИМНС о реорганизации юридического лица в форме преобразования.

8. Протокол общего собрания участников юридического лица, создаваемого в процессе реорганизации в форме преобразования.

9. Решение собственника имущества частного унитарного предприятия о его реорганизации в форме преобразования.

10. Письмо-уведомление в банк при реорганизации в форме преобразования.

11. Письмо-уведомление кредиторов о реорганизации юридического лица в форме преобразования.

12. Заявление о приеме в состав участников общества с ограниченной ответственностью, создаваемого в результате реорганизации в форме преобразования.

13. Заявление о выходе из состава участников общества с ограниченной ответственностью.

14. Передаточный акт.

15. Решение единственного участника общества с ограниченной ответственностью о реорганизации в форме преобразования в унитарное предприятие (пример).

16. Заявление об уничтожении печати.

Ликвидация юридического лица влечет прекращение его деятельности **без перехода прав и обязанностей** в порядке правопреемства к другим лицам (п.1 ст.57 ГК).

Юридическое лицо может быть ликвидировано по решению:

1) собственника имущества (учредителей, участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано это юридическое лицо, достижением цели, ради которой оно создано, нарушением коммерческой организацией порядка формирования уставного фонда, установленного законодательством, признанием судом государственной регистрации юридического лица недействительной;

2) суда в случае:

– не принятия решения о ликвидации в соответствии с подп.1 п.2 ст.57 ГК в связи с истечением срока, на который создано это юридическое лицо, достижением цели, ради которой оно создано, нарушением коммерческой организацией порядка формирования уставного фонда, установленного законодательством, признанием судом государственной регистрации юридического лица недействительной;

– осуществления деятельности без специального разрешения (лицензии), либо запрещенной законодательными актами, либо с иными неоднократными или грубыми нарушениями законодательных актов;

– экономической несостоятельности (банкротства) юридического лица;

– уменьшения стоимости чистых активов коммерческих организаций, для которых законодательством установлены минимальные размеры уставных фондов, по результатам второго и каждого последующего финансового года ниже минимального размера уставного фонда, определенного законодательством;

– нарушения установленных законодательством порядка и сроков ликвидации;

– в иных случаях, предусмотренных ГК и иными законодательными актами;

3) иных органов в случаях, предусмотренных законодательными актами (п.2 ст.57 ГК).

Если стоимость имущества юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, оно может быть признано экономически несостоятельным (банкротом) и ликвидировано только в порядке, установленном ст.61 ГК, а также Законом Республики Беларусь

от 13.07.2012 № 415-З «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) (п.4 ст.57 ГК).

В случаях, установленных законодательством, ликвидация юридических лиц может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов (п.5 ст.57 ГК).

Срок ликвидации, устанавливаемый собственником имущества (учредителями, участниками) либо органом юридического лица, уполномоченным уставом (учредительным договором – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), **не может превышать 9 месяцев** со дня принятия решения о ликвидации. Данный срок может быть продлен по решению указанных лиц, но **не более чем до 12 месяцев** (часть третья п.6 Положения о ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом № 1 (далее – Положение о ликвидации)).

При наличии у ликвидируемого юридического лица задолженности перед кредиторами председателем ликвидационной комиссии (ликвидатором) назначается лицо, соответствующее установленным законодательством требованиям и не являющееся собственником имущества (учредителем, участником), руководителем этого юридического лица.

При ликвидации юридического лица требования его кредиторов *удовлетворяются:*

1) в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью путем капитализации соответствующих повременных платежей;

2) во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий, вознаграждений по авторским договорам, оплате труда лиц, работающих по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам;

3) в третью очередь погашается задолженность по платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды, а также удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица, за счет и в пределах средств, полученных от реализации заложенного имущества;

4) в четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами ликвидируемого юридического лица.

Очередность удовлетворения требований кредиторов при ликвидации банков, небанковских кредитно-финансовых организаций и страховых организаций определяется с учетом особенностей, предусмотренных законодательством.

Удовлетворение требований кредиторов при ликвидации юридического лица вследствие экономической несостоятельности (банкротства) производится в порядке, установленном законодательством об экономической несостоятельности (банкротстве).

Требования каждой следующей очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди.

При недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица это имущество распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению, если иное не установлено законодательными актами.

Со дня назначения ликвидационной комиссии (ликвидатора) к ней переходят полномочия по управлению делами юридического лица. Ликвидационная комиссия (ликвидатор) от имени ликвидируемого юридического лица выступает в суде (ст.58 ГК).

Процедура ликвидации регулируется Положением о ликвидации.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – ликвидированным с даты принятия регистрирующим органом решения о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей об исключении юридического лица из этого реестра (п.8 ст.59 ГК).

Необходимы следующие документы:

- Требование кредитора (к должнику в процессе ликвидации) (пример).
- Решение учредителя о ликвидации частного унитарного предприятия.
- Протокол внеочередного общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью о его ликвидации.
- Уведомление кредиторов о начале процедуры ликвидации юридического лица.
- Приказ об увольнении работника в связи с ликвидацией юридического лица.
- Требование кредитора (нерезидента) к ликвидируемому должнику (пример).
- Уведомление кредиторов о ликвидации организации (пример).
- Предупреждение работника о предстоящем увольнении в связи с ликвидацией организации (пример).
- Протокол внеочередного общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью по вопросам ликвидации (пример).
- Решение собственника (учредителя) унитарного предприятия о ликвидации (пример).
- Требование кредитора (банк) к ликвидируемому должнику.
- Исковое заявление о признании незаконным решения ликвидационной комиссии и включении требования в реестр требований кредиторов.
- Протокол внеочередного общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью «А» (о ликвидации).
- Заявка на опубликование сведений о ликвидации юридического лица в приложении к журналу «Юстиция Беларуси».
- Заявление о ликвидации юридического лица.

– Заявление об уничтожении печати.

7.2 Организация забалансового учета

Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29 июня 2011 г. № 50, наряду с синтетическими балансовыми счетами предусмотрено 13 забалансовых счетов.

В процессе осуществления своей производственной деятельности организации совершают хозяйственные операции, которые связаны с использованием и хранением не принадлежащего им имущества, но которое определенное время находится в распоряжении организации или на временном хранении. Кроме того, у организации могут возникать определенные обязательства при неисполнении партнером условий договоров.

Для контроля за такими имуществом и обязательствами Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие забалансовые счета:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»;
- 008 «Обеспечения обязательств полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств выданные»;
- 011 «Основные средства, сданные в аренду»;
- 014 «Потеря стоимости основных средств»;
- 016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении»;
- 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество».

Забалансовые счета предназначены для учета средств, не принадлежащих организации. Учет указанных операций на забалансовых счетах ведется без применения двойной записи, а по простой системе, то есть бухгалтерская запись содержит не традиционные записи «дебет» и «кредит» корреспондирующих счетов, а только «дебет» или «кредит» забалансового счета. По дебету забалансового счета отражают получение ценностей либо возникновение обязательств, а по кредиту – их выбытие (списание). Учет по каждому забалансовому счету рекомендуется вести в соответствующей ведомости аналитического учета имущества или обязательств.

Забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, полученных в аренду, в безвозмездное пользование. Основные

средства учитываются на данном счете по стоимости, указанной в договорах аренды, безвозмездного пользования.

Аналитический учет по забалансовому счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, ссудодателям и отдельным объектам основных средств. Забалансовый счет 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущества, принятого на ответственное хранение.

Имущество, принятое на ответственное хранение, учитывается на забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» по стоимости, указанной в первичных учетных документах.

Аналитический учет по забалансовому счету 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» ведется по организациям, от которых это имущество получено, видам имущества и местам их хранения.

Забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении материалов заказчика, принятых в переработку, не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке материалов ведется на счетах учета затрат на производство (за исключением стоимости материалов заказчика, принятых в переработку). Материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по стоимости, указанной в договорах.

Аналитический учет по забалансовому счету 003 «Материалы, принятые в переработку» ведется по заказчикам, видам, сортам материалов и местам их нахождения.

Забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором комиссии, и используется комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» по стоимости, указанной в первичных учетных документах.

Аналитический учет по забалансовому счету 004 «Товары, принятые на комиссию» ведется по видам товаров и комитентам.

Забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, полученного подрядчиком от заказчика для монтажа.

Аналитический учет по забалансовому счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа» ведется по отдельным объектам оборудования.

Забалансовый счет 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов с определенной степенью защиты.

Бланки документов с определенной степенью защиты учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» по номинальной стоимости или в условной оценке.

Аналитический учет по забалансовому счету 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» ведется по видам бланков документов с определенной степенью защиты и местам их хранения.

Забалансовый счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» предназначен для обобщения информации о безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов. Указанная задолженность учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение пяти лет с даты ее списания со счетов учета расчетов.

Поступление сумм в погашение ранее списанной дебиторской задолженности отражается по кредиту забалансового счета 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

Аналитический учет по забалансовому счету 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» ведется по каждому дебитору, чья задолженность списана со счетов учета расчетов, и каждому списанному долгу.

Забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим лицам. Суммы обеспечений, учтенные на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств полученные», списываются с этого счета по мере погашения обязательств.

Аналитический учет по забалансовому счету 008 «Обеспечения обязательств полученные» ведется по каждому полученному обеспечению.

Забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств. Суммы обеспечений, учтенные на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств выданные», списываются с этого счета по мере погашения обязательств.

Аналитический учет по забалансовому счету 009 «Обеспечения обязательств выданные» ведется по каждому выданному обеспечению.

Забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, сданных в аренду, если в соответствии с законодательством они учитываются на балансе арендатора.

Основные средства, сданные в аренду, учитываются на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» по стоимости, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по забалансовому счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по арендаторам и отдельным объектам основных средств.

Забалансовый счет 014 «Потеря стоимости основных средств» предназначен для обобщения информации о потере стоимости основных средств, по которым в соответствии с законодательством не начисляется амортизация. Потеря стоимости по указанным основным средствам отражается на забалансовом счете 014 «Потеря стоимости основных средств» в порядке, установленном законодательством. При выбытии указанных основных средств накопленная по ним сумма потери стоимости отражается по кредиту забалансового счета 014 «Потеря стоимости основных средств».

Аналитический учет по забалансовому счету 014 «Потеря стоимости основных средств» ведется по объектам основных средств.

Забалансовый счет 016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении» предназначен для обобщения информации о наличии и движении недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении, в товариществе собственников.

Забалансовый счет 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество»» предназначен для обобщения информации о наличии и движении именных приватизационных чеков «Имущество». Именные приватизационные чеки «Имущество» учитываются на забалансовом счете 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество»» по номинальной стоимости.

Учет указанных операций на забалансовых счетах ведется без применения двойной записи, а по простой системе, то есть бухгалтерская запись содержит не традиционные записи «дебет» и «кредит» корреспондирующих счетов, а только «дебет» или «кредит» забалансового счета.

По дебету забалансового счета отражают получение ценностей либо возникновение обязательств, а по кредиту – их выбытие (списание). Учет по каждому забалансовому счету рекомендуется вести в соответствующей ведомости аналитического учета имущества или обязательств.

7.3 Особенности взаимодействия бухгалтерской службы с работодателями, собственниками, персоналом организации, третьими лицами

В процессе трудовой деятельности бухгалтерская служба взаимодействует практически со всеми структурными подразделениями организации, собственниками, персоналом организации, третьими лицами.

Взаимодействие бухгалтерской службы с *собственниками* организации осуществляется по направлениям:

- 1) в период создания организации:
 - по формированию уставного капитала;
 - по вопросам организации расчётов, связанных с созданием организации;
 - по получению всех документов из налоговой службы;

2) по формированию уставного капитала:

- по организации расчётов с собственниками;
- по ведению реестра акционеров (если менее 50 человек);
- по учёту собственных акций;
- по изменению уставного капитала и представлению документов в различные организации;
- по получению денежных средств в дополнительную часть уставного капитала;

3) по вопросам сохранности собственности;

4) по представлению отчётности:

– финансовую отчётность в соответствии с законом о «Бухгалтерском учете и отчетности»;

– по запросам собственника;

5) по начислению дивидендов и их выплате.

Взаимодействие бухгалтерской службы с персоналом организации осуществляется по следующим направлениям:

1) организация расчётов по оплате труда в части:

– информации о начисленной заработной плате по всем основаниям и её отражение в расчётных листах;

– удержаний из заработной платы (подходный налог, пенсионный фонд, по исполнительным документам);

2) расчётов с подотчётными лицами;

3) расчётов с материально-ответственными лицами (по возмещению материального ущерба, потерь от брака);

4) расчётов по полученным займам от организаций.

Взаимодействие с налоговыми органами регулируется Налоговым кодексом и другими законодательными документами, связанными с регистрацией и ликвидацией организации. Взаимодействие происходит по следующим направлениям:

1) при регистрации организации и получении выписки из государственного реестра;

2) при изменении учредительных документов:

– изменении состава собственников, учредителей;

– изменении места жительства собственников;

– изменении величины вложенного капитала;

3) о предоставлении информации о недвижимости организации;

4) регистрации контрольно-кассовых аппаратов, о номерах выдаваемых чеков и их суммах;

5) получении документов об открытии расчетных и валютных счетов;

6) по предоставлению бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) по предоставлению информации о численности работников;

8) по осуществлению и проведению проверок (тематических, камеральных);

9) по сверке расчетов по налогам;

10) при ликвидации организации.

Взаимодействие бухгалтерской службы с *кредитными учреждениями* строится в соответствии с договорами, которые заключает данная организация с кредитными учреждениями. В настоящее время кредитными учреждениями являются банки и другие финансовые институты.

В соответствии с договорами банки предоставляют соответствующие виды услуг:

1) расчётно-кассовое обслуживание;

2) получение долгосрочных кредитов (на период получения и погашения кредита, может изменяться при осуществлении различных операций по данному объекту, которые требуют либо уменьшения срока, либо погашения);

3) получение краткосрочных кредитов по следующим видам кредитования:

– на приобретение товарно-материальных ценностей (с различными условиями оплаты);

– на пополнение расчётного счёта (овердрафт) с различными условиями кредитования (на условиях залога, исходя из средневневной и среднемесячной выручке, исходя из среднего размера движения денежных средств по расчётному счёту);

– на текущие цели;

4) обслуживание в системе «клиент – банк»;

5) договор на инкассацию услуг;

6) лизинговые операции с банками;

7) банк выступает в качестве гаранта;

8) осуществление безналичных операций организации (с работниками по оплате труда, с подотчётными лицами по командировочным расходам, при приобретении товарно-материальных ценностей и услуг, за бензин);

9) сейфинговые услуги.

Взаимодействие бухгалтерской службы с *работодателем* связано с тем, что бухгалтер представляет всю необходимую информацию для менеджеров в системе управления организацией. Взаимодействует со всеми службами: главного механика (по вопросам взаимодействия основных средств), главного энергетика (потребление энергоресурсов по направлениям, сметы), службы всех производственных подразделений (цехов) (материальный отчёт, об объёме выполненных работ и с начислением заработной платы, предоставление табеля рабочего времени), служба контроля за выпуском продукции (контроль качества) (выпуск качественной продукции, накладные на выпущенную продукцию), служба гарантийного ремонта, лаборатории – проверка качественного сырья и выпускаемой продукции, все службы отдела маркетинга.

Взаимодействие бухгалтерии с *кадровой службой* ведётся по следующим направлениям:

– оплата труда;

– оплата листков временной нетрудоспособности;

– оплата трудовых и социальных отпусков;

- выплаты стимулирующего характера, материальной помощи;
- по вопросам составления справок о заработной плате для оформления пенсий, пособий;
- по вопросам направления в служебные командировки;
- по вопросам перевода работника на другую работу;
- удержания из заработной платы;
- выплата окончательного расчета и компенсационных выплат при увольнении и др.

Взаимоотношения бухгалтерии с **другими подразделениями:**

- с *отделом технического контроля:*

получает: акты о браке с указанием виновных в образовании брака; заключения на принятые рекламации и расчет потерь в связи с ликвидацией обнаруженных недостатков;

представляет: сведения о результатах учета потерь от брака в цехах по бракоизвещениям и об отнесении сумм на виновных;

- с *отделами главного механика и главного энергетика:*

получает: извещения о выполнении заказов; утвержденные в установленном порядке акты на списание оборудования и энергооборудования с баланса; утвержденные в установленном порядке акты на передачу или на продажу оборудования, акты на передачу оборудования из ремонта в эксплуатацию;

представляет: информацию о затратах, произведенных на содержание и ремонт оборудования; информацию о наличии основных и оборотных средств в сопоставлении с нормативом;

- с *инструментальным отделом:*

получает: отчетную документацию по производству инструмента и оснастки; расчеты по нормам запаса на центральном инструментальном складе;

представляет: отчетные данные по инструментальному хозяйству завода; нормы запаса инструмента на ЦИСе; счета для акцепта на приобретаемый инструмент, образцы, твердые сплавы и алмазный инструмент; информацию о наличии основных и оборотных средств в сопоставлении с нормативом;

- с *отделом главного технолога:*

представляет: сведения о фактическом расходе материалов на единицу изделий основного производства;

- с *отделами материально-технического снабжения и внешней кооперации:*

получает: ведомость на излишние материалы и неликвиды; инвентаризационные ведомости материальных ценностей; расчеты и другие данные для взыскания с поставщиков пени, штрафов и неустоек, а также заключения по претензиям, заявленным поставщиками; отчетные данные о движении материалов и изделий и об остатках их на конец каждого месяца;

представляет: счета для акцепта; сведения о материалах в пути; сведения о движении материалов и комплектующих изделий и реализации сверхнормативных остатков на начало месяца и квартала в стоимостной оценке;

информацию о неоплаченных счетах с указанием причин; лимиты затрат на телефонные, телеграфные и командировочные расходы; отчетные данные о стоимости материалов, комплектующих изделий, израсходованных цехами и отделами завода;

– с *планово-экономическим отделом*:

получает: годовые, квартальные и месячные планы производства в номенклатуре; планы производства продукции по номенклатуре и объему товарной продукции по цехам предприятия;

представляет: отчеты по выпуску продукции (по номенклатуре и в денежной оценке); материалы о состоянии незавершенного производства; другие данные, необходимые для анализа и планирования.

– с *отделом организации труда и заработной платы*:

получает: смету использования фонда материального поощрения; утвержденные положения о премировании рабочих из фонда заработной платы, а также рабочих, специалистов и служащих из фонда материального поощрения;

представляет: сведения о фактически начисленной заработной плате по категориям работающих и хозрасчетным подразделениям; сведения об использовании фонда материального поощрения; сведения о натуральных и денежных выплатах сверх фонда заработной платы;

– с *отделом капитального строительства*:

получает: ежемесячно баланс по капитальным вложениям; титульные списки капитальных работ и копии справок о наличии финансирования;

представляет: оформленные справки о наличии финансирования.

– *со всеми цехами и отделами*:

получает: отчеты выполнения плана работ и услуг в натуральных измерителях; отчеты о движении основных материалов (по установленной номенклатуре); отчеты о состоянии незавершенного производства; необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы, приказы, распоряжения, а также всякого рода договоры, сметы, нормативы;

представляет: сведения о затратах на производство по элементам; сведения о выполнении хозрасчетных показателей; разного рода справки, сведения и прочее, связанное с хозрасчетной деятельностью подразделения;

– с *отделом сбыта*:

представляет: данные об остатках готовой продукции (по видам и типам); сличительные ведомости по результатам инвентаризации; сведения о неплатежеспособности отдельных заказчиков; извещения о применении санкций к покупателям и заказчикам;

– с *юридическим отделом*:

получает: результаты рассмотрения по гражданским и уголовным делам;

представляет: материалы по фактам хищений и взысканий дебиторской задолженности с граждан.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бардина, И. В. Бухгалтерское дело : учебник для бакалавров / И. В. Бардина. – Москва : ЮРАЙТ, 2013. – 285 с.
2. Бахолдина, И. В. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / И. В. Бахолдина, Н. И. Голышева. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 320 с.
3. Пономаренко, П. Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – 3-е изд. – Минск : Вышэйшая школа, 2010. – 431 с.
4. Кондаков, Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 584 с.
5. Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет в промышленности : учебное пособие / Н. И. Ладутько. – Минск : Амалфея, 2015. – 688 с.
6. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит. Практикум : учебное пособие для студентов вузов по экономическим спец. / В. Н. Лемеш. – 2-е изд., доп. и перераб. – Минск : Издательство Гревцова, 2010. – 422 с.
7. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
8. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 // // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
9. О некоторых вопросах Министерства финансов Республики Беларусь по аудиторской деятельности : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
10. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
11. Об утверждении перечня первичных учетных документов : Постановление Совмина Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
12. Об архивном деле и делопроизводстве в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 25 ноября 2011 г., № 323-3 //

Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

13. Об утверждении Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях [Электронный ресурс] : постановление Министерства юстиции Респ. Беларусь, 19 января 2009 г., № 4 : в ред. от 10 декабря 2014 г., № 240 // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

14. Сушкевич, А. Н. Бухгалтерское дело. Организация бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования / А. Н. Сушкевич. – 3-е изд. – Минск : Белстан, 2013. – 59 с.

15. Шахбанова, Р. Б. Бухгалтерское дело : учеб. пособие / Р. Б. Шахбанова. – Москва : Магистр, ИНФРА. М, 2010. – 383 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

*Приложение 17
к Инструкции
по делопроизводству
в государственных
органах, иных
организациях
19.01.2009 № 4*

Форма акта о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению

Наименование вышестоящей организации

УТВЕРЖДАЮ

Наименование организации

АКТ

(наименование должности)

№ _____

руководителя организации)

(место составления)

Подпись

Расшифровка подписи

Дата

О выделении к уничтожению
документов и дел, не подлежащих
хранению

На основании _____

(названия и выходные данные нормативных правовых актов,

использованных при проведении экспертизы ценности)

отобраны к уничтожению как не имеющие научно-исторической ценности и утратившие
практическое значение следующие документы и дела фонда №*

(название фонда)

№ п/п	Заголовок дела или групповой заголовок дел	Дата дела или крайние даты дел	Номера номен-клатур (описей) за год(ы)	Индекс дела (тома, части) по номенклатуре или № дела по описи	Кол-во дел (томов, частей)	Срок хранения дела (тома, части) и номера пунктов (статей) по перечню	Примечание
1	2	3	4	5	6	7	8

Итого _____ дел за _____
год(ы).

(цифрами и прописью)

Описи дел постоянного хранения за _____ год(ы) утверждены,
а по личному составу согласованы с ЭМК (ЭПК, ЦЭК) _____

(наименование государственного архива, структурного подразделения по архивам
и делопроизводству областных (Минского городского) исполнительных комитетов
или вышестоящей организации)

(протокол _____ № _____)

Наименование должности лица,
проводившего экспертизу ценности документов

Подпись Расшифровка подписи

СОГЛАСОВАНО
Протокол заседания ЦЭК (ЭК)

СОГЛАСОВАНО**
Протокол заседания ЭМК (ЭПК, ЦЭК)

(наименование организации)

(наименование

№ _____

государственного архива или

структурного подразделения по архивам и

делопроизводству областных
(Минского городского) исполнительных
комитетов,

вышестоящей организации)

№ _____

Документы в количестве _____ дел,
(цифрами и прописью)

весом _____ кг сданы в _____
(наименование организации)

на переработку по приемо-сдаточной накладной от _____ № _____

Наименование должности работника
организации, сдавшего документы

Подпись Расшифровка подписи

Дата

Изменения в учетные документы внесены.

Наименование должности работника архива
(лица, ответственного за архив), внесшего
изменения в учетные документы

Подпись Расшифровка подписи

Дата

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Форма акта о выделении к уничтожению документов в электронном виде, не подлежащих хранению

Наименование вышестоящей организации

Наименование организации

АКТ

№

(место составления)

УТВЕРЖДАЮ

(наименование
должности)

руководителя
организации)

Подпись

Расшифровка

подписи

Дата

О выделении к уничтожению документов
в электронном виде, не подлежащих хранению

На основании

(названия и выходные данные нормативных правовых актов,

использованных при проведении экспертизы ценности)

отобраны к уничтожению как не имеющие научно-исторической ценности и утратившие практическое значение следующие документы в электронном виде

№ п/п	Заголовок электронного дела	Дата (крайние даты) документов в электронном виде	Кол-во документов в электронном виде / файлов	Срок хранения документов и номера пунктов (статей) по перечню
1	2	3	4	5

Итого уничтожению подлежат: _____
документов в электронном

(цифрами и прописью)

виде в количестве _____ файлов.

(цифрами и прописью)

Описи электронных дел постоянного хранения за _____ годы утверждены, а по личному составу согласованы с ЭМК

(ЭПК, ЦЭК) _____
(наименование государственного архива, органа Государственной
архивной службы

_____ Республики Беларусь или вышестоящей организации)
(протокол _____ № _____)

Наименование должности лица,
проводившего экспертизу ценности документов

Подпись Расшифровка подписи

СОГЛАСОВАНО
Протокол заседания ЦЭК (ЭК)

(наименование организации)
_____ № _____

СОГЛАСОВАНО*
Протокол заседания ЭМК
(ЭПК, ЦЭК)

(наименование
государственного архива
или органа Государственной
архивной
_____ службы Республики Беларусь,
_____ вышестоящей организации)
_____ № _____

* Оформляется в актах о выделении к уничтожению документов с отметкой «ЭПК».

Документы в электронном виде в количестве _____

_____ файлов,
(цифрами и прописью)

срок хранения которых истек, размещенные на носителе инв. № _____, уничтожены.

Наименование должности работника
организации, уничтожившего документы

Подпись Расшифровка подписи
Дата

Изменения в учетные документы внесены.

Наименование должности работника архива
(лица, ответственного за архив), внесшего
изменения в учетные документы

Подпись Расшифровка подписи
Дата

ПРИЛОЖЕНИЕ В

_____ (наименование организации)

ПРИКАЗ

_____ № _____
(дата) (номер)

_____ (место составления)

О назначении ответственных лиц за ведение учета и хранение бланков строгой отчетности

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Назначить ответственных лиц, на которых возложены учет и хранение бланков строгой отчетности по правилам, установленным Инструкцией о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18.12.2008 № 196, согласно приложению к данному приказу.

2. Создать постоянно действующую комиссию по движению бланков строгой отчетности в составе:

председатель

_____ (должность) _____ (фамилия, инициалы)

члены комиссии:

_____ (должность) _____ (фамилия, инициалы)

_____ (должность) _____ (фамилия, инициалы)

_____ (должность) _____ (фамилия, инициалы)

3. Контроль за исполнением настоящего приказа возложить на:

_____ (должность) _____ (фамилия, инициалы)

Директор

_____ (подпись) _____ (инициалы, фамилия)

С приказом ознакомлены:

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (инициалы, фамилия)

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (инициалы, фамилия)

_____ (должность) _____ (подпись) _____ (инициалы, фамилия)

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Перечень ответственных лиц за ведение учета и хранение бланков строгой отчетности

№ п/п	Фамилия, инициалы	Должность	Наименование структурного подразделения

Витебский государственный технологический университет

Учебное издание

Пакшина Татьяна Павловна

БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Курс лекций

Редактор *Т.А. Осипова*

Корректор *Т.А. Осипова*

Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

Подписано к печати 17.04.2020. Формат 60x90¹/₁₆. Усл. печ. листов 6,4.
Уч.-изд. листов 7,7. Тираж 60 экз. Заказ № 119.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»
210038, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования

«Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.