

**Т. В. Шорец**

# **БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО**

**Учебно-методическое пособие**



МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Т. В. ШОРЕЦ

# БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Учебно-методическое пособие

Гомель 2019

УДК 657.1 (075.8)  
ББК 65.052  
Ш79

Все права на размножение и распространение в любой форме остаются за разработчиком.

Нелегальное копирование и использование данного продукта запрещено.

Рецензент – заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита, канд. экон. наук, доцент *С. Л. Шатров* (БелГУТ)

### **Шорец, Т. В.**

Ш79 Бухгалтерское дело : учеб.-метод. пособие / Т. В. Шорец ; М-во трансп. и коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2019. – 61 с. – Цифровое электр. изд. – Загл. с тит. экрана. – Электр. текст. дан. – 0,70 Мб. – Систем. требования: Adobe Reader.

ISBN 978-985-554-800-4

Рассмотрена сущность бухгалтерского дела, его содержание, историческое формирование профессии современного бухгалтера. Особое внимание уделено анализу положения бухгалтерской службы в структуре управления организации и статусу этой службы.

Предназначено для студентов экономических специальностей, преподавателей, бухгалтеров, экономистов, менеджеров, а также для всех, кто интересуется вопросами организации бухгалтерского дела на предприятии.

**УДК 657.1 (075.8)**

Редактор *Л. С. Ретикова*. Технический редактор *В. Н. Кучерова*. Корректор *Т. А. Пугач*

Подписано в печать 24.07.2019 г. Уч.-изд. л. 3,18. Зак. № 3149.

Издатель и полиграфическое исполнение: Белорусский государственный университет транспорта.  
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий  
№ 1/361 от 13.06.2014, № 2/104 от 01.04.2014, № 3/1583 от 14.11.2017.  
Ул. Кирова, 34, 246653, Гомель

**ISBN 978-985-554-800-4**

© Шорец Т. В., 2019  
© Оформление. БелГУТ, 2019

# ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	5
1 ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА .....	6
1.1 Сущность и содержание бухгалтерского дела.....	6
1.2 Этапы развития бухгалтерского дела. Особенности развития бухгалтерского дела на современном этапе .....	7
1.3 Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.....	9
2 ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА.....	12
2.1 Место бухгалтерского учета в системе управления. Основные принципы бухгалтерского учета .....	12
2.2 Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности. .	13
2.3 Методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь .....	14
2.4 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь .....	15
2.5 Роль руководителя в организации бухгалтерского учета на предприятии .....	16
2.6 Особенности ведения бухгалтерского учета специализированными организациями и индивидуальными предпринимателями .....	17
3 ПРАВОВОЙ СТАТУС БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ, ЕЕ МЕСТО В СТРУКТУРЕ УПРАВЛЕНИЯ .....	19
3.1 Понятие о бухгалтерской службе. Место бухгалтерской службы в структуре управления организацией .....	19
3.2 Задачи бухгалтерской службы, ее взаимосвязь с другими подразделениями организации.....	20
3.3 Основные принципы рациональной организации работы бухгалтерского аппарата.....	21
3.4 Положение о бухгалтерии в организации.....	21
3.5 Организационная структура бухгалтерской службы. Типы структурной организации бухгалтерской службы.....	22
3.6 Функции отделов и звеньев бухгалтерской службы.....	23
3.7 Квалификационные требования к сотрудникам бухгалтерии .....	24
3.8 Права и обязанности главного бухгалтера .....	25
3.9 Права и обязанности работников бухгалтерии .....	26
4 ЭТИКА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА .....	28
4.1 Этическое регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров .....	28
4.2 Кодекс этики профессиональных бухгалтеров .....	29
5 ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ДОКУМЕНТООБОРОТА .....	31

5.1 Первичные учетные документы, учетные и бухгалтерские регистры. Требования, предъявляемые к оформлению бухгалтерских документов	31
5.2 Рабочий альбом форм первичной учетной документации	32
5.3 Порядок внесения исправлений в первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и данные бухгалтерского учета	33
5.4 Документооборот и его роль в рациональной организации бухгалтерского учета	34
6 ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИЙ	36
6.1 Инвентаризация и ее роль в обеспечении сохранности, рационального и экономного использования хозяйственных средств. Виды инвентаризаций	36
6.2 Планирование объектов и сроков проведения инвентаризаций. Инвентаризационные комиссии	39
6.3 Общий порядок проведения инвентаризаций активов	41
6.4 Порядок проведения внеплановых и выборочных инвентаризаций	42
7 ДЕЛОПРОИЗВОДСТВО В БУХГАЛТЕРИИ	44
7.1 Организация делопроизводства в учетно-финансовой работе	44
7.2 Номенклатура дел, ее значение и содержание	45
7.3 Порядок формирования документов в дела и оформление дел для сдачи в архив бухгалтерии и архив организации	46
8 ПОРЯДОК ХРАНЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ, УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ И ОТЧЕТНОСТИ	47
8.1 Организация хранения бухгалтерских документов	47
8.2 Порядок уничтожения бухгалтерской документации временного хранения	48
9 СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ	50
9.1 Место и роль внутреннего контроля в системе управления организацией. Основные требования к организации внутреннего контроля	50
9.2 Формы организации службы внутреннего контроля	52
9.3 Понятие внутреннего аудита и его задачи	53
10 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА НА РАЗЛИЧНЫХ СТАДИЯХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ	55
10.1 Бухгалтерское дело на стадии создания	55
10.2 Бухгалтерское дело на стадиях роста и стабилизации	56
10.3 Особенности бухгалтерского дела на стадии реорганизации	57
10.4 Особенности бухгалтерского дела на стадии ликвидации	57
11 ОРГАНИЗАЦИЯ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА	59
11.1 Назначение забалансового учета. Понятие и структура забалансового счета	59
11.2 Порядок учета на забалансовых счетах	60
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	61

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования в связи с интеграцией Республики Беларусь в международное экономическое пространство, развитием информационных технологий, внедрением экономико-математических методов анализа, автоматизацией бухгалтерского учета постоянно повышаются профессиональные требования к бухгалтеру. Бухгалтер организации на сегодня должен обладать хорошими бухгалтерскими знаниями и навыками, понимать суть производственных процессов, уметь работать на компьютере с бухгалтерскими программами, знать экономический анализ, налогообложение и право. Реалии современного бизнеса значительно расширили функции бухгалтерской службы и учетных работников, а также повысили их ответственность за результаты хозяйственной деятельности предприятия.

«Бухгалтерское дело» как учебная дисциплина призвана ориентировать студентов в предстоящей профессиональной деятельности. Цель изучения дисциплины – формирование у студентов глубоких знаний о сущности бухгалтерской деятельности, определяемой задачами бухгалтерского учета, роли бухгалтерского дела для управления финансово-хозяйственной деятельностью субъекта и общества в целом, видах учетных систем, используемых в мировой практике, учетной модели, принятой в Республике Беларусь, основах организации делопроизводства в бухгалтерии, состава бухгалтерской документации, организации документооборота.

# 1 ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА

## 1.1 Сущность и содержание бухгалтерского дела

В настоящее время развитие и совершенствование экономических отношений обуславливает повышение требований к оперативности и качеству принимаемых управленческих решений. Основой для выработки таких решений являются данные о финансовом состоянии организации, размере и структуре активов, находящихся в распоряжении организации, а также о размере и состоянии собственного и заемного капитала. Эти данные формируются, обобщаются и группируются в процессе осуществления бухгалтерского дела. Таким образом, подсистема бухгалтерского дела является одной из обязательных и наиболее существенных подсистем информационной управленческой системы.

Бухгалтерская информация широко используется при проведении мероприятий экономического и финансового анализа, планирования деятельности хозяйствующих субъектов и прогнозирования их развития, контроля за количественными и качественными показателями предпринимательской или иной деятельности. Учетная политика любого предприятия независимо от форм собственности, грамотный анализ финансово-хозяйственной деятельности, взаимодействие с налоговыми службами – это принципиальные, ключевые моменты в работе любой организации, обладающей полной самостоятельностью и выживающей в условиях острой конкурентной борьбы.

Эффективность функционирования предприятия требует постоянного совершенствования организации и деятельности бухгалтерии, улучшения ее кадрового состава, внедрения прогрессивных информационных технологий обработки экономической информации. Важным направлением улучшения работы любой бухгалтерии является совершенствование организации и ведения делопроизводства как одного из основных составляющих метода бухгалтерского дела.

**Бухгалтерское дело** – это система отражения различных хозяйственных процессов и явлений хозяйственной жизни.

Элементами метода бухгалтерского дела являются многочисленные виды документов (финансовых, расчетно-денежных, первичных учетных, отчетно-статистических, организационно-распорядительных) – «продукты» труда работников бухгалтерии, включающие в себя основные показатели, отражающие жизнеспособность предприятия и перспективы его дальнейшего развития.

Таким образом, деятельность бухгалтерской службы по сбору регистрации, обобщению информации обо всех хозяйственных операциях на предприятии в специально разработанных и оформленных бухгалтерских документах, а также организация их движения, учета и хранения составляет сущность бухгалтерского дела.

## **1.2 Этапы развития бухгалтерского дела. Особенности развития бухгалтерского дела на современном этапе**

Бухгалтерское дело неразрывно связано с бухгалтерским учетом, так как является его составной частью, в свою очередь возникновение и развитие бухгалтерского учета является составной частью истории человеческого общества. Потребность в учете, контроле и руководстве хозяйственными процессами возникла на самых ранних ступенях человеческого развития и существовала в различных общественно-экономических формациях. На первых стадиях цивилизации учет был только отражением деятельности человека в его уме. Лишь с момента, когда люди смогли фиксировать данные о хозяйстве на каких-то внешних носителях информации, стало возможным говорить о возникновении *хозяйственного учета*. Его возникновение было обусловлено потребностями экономики. С развитием производительных сил совершенствовался и развивался хозяйственный учет, который стал одним из эффективных средств управления государством. Движение материальных и финансовых средств требовало организации учета и контроля за их поступлением и использованием, что привело к возникновению первых учетных документов.

Развитие учета в период раннего средневековья было замедленным. В этот период преимущественно преобладало



натуральное сельское хозяйство, слабо развитая торговля и обмен. Всё это стало причиной застоя и отрицательно сказалось на развитии учета. В дальнейшем, с оживлением торговли, учет начинает развиваться весьма быстрыми темпами. На развитие учета в дальнейшем существенное влияние оказало открытие Христофором Колумбом берегов Америки. С открытием Нового Света и возникновением новых торговых путей центр коммерции переместился в Испанию и Португалию, а затем в Антверпен и Нидерланды.

С началом промышленной революции стали появляться профессиональные бухгалтеры. В городском справочнике Эдинбурга за 1773 г. насчитывалось семь бухгалтеров. К началу XIX в. во всех справочниках всех крупных городов Англии и Шотландии их было уже более пятидесяти. В 1880 г. был создан институт присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии.

В России учет начал развиваться еще в IX веке в Новгороде. В это же время учет широко использовался князьями, боярами, монастырями и церквями в виде приходно-расходных книг. В эпоху Петра I был учрежден приказ Счетных дел, который должен был вести учет денежных средств и контролировать государственные финансы. Бурное развитие бухгалтерский учет в России получил в XIX в., т. е. в период развития промышленности и торговли.

К началу XX в. быстрыми темпами стали развиваться промышленность, транспорт, торговля, банки. Всё это требовало ускоренными темпами развивать и совершенствовать отраслевой учет, без которого нельзя было успешно вести хозяйство. Бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства, хранителем документации. С развитием производства, интеграционных процессов в экономике хозяйственный учет становится неотъемлемой частью экономических отношений и одной из систем хозяйственного механизма в любом способе современного производства. Следовательно, именно к этому периоду можно отнести выделение бухгалтерского учета из системы экономических наук в самостоятельную область знаний.

Если до этого момента развитие бухгалтерского учета было неотделимо от совершенствования бухгалтерского дела, то с начала XX в. происходит разделение в путях развития бухгалтерского учета

как науки управления и бухгалтерского дела как организационно-технического обеспечения этой науки информацией.

На сегодня бухгалтерский учет – это, прежде всего, инструмент любого бизнеса, поэтому потребность в специалистах данной профессии растет по мере развития экономики. Современный бухгалтер не только занимается ведением счетов предприятия, но и выполняет широкий круг иных функций: планирование и принятие решений, контроль, обзор и оценку деятельности предприятия, информирование руководства о потенциальных потерях или выгодах, проведение внутренних аудиторских проверок.

Сегодня бухгалтерское дело – это профессиональная деятельность бухгалтера во всех ее проявлениях: ведение учета, составление отчетности, формирование учетной политики организации, контроль, анализ отчетных данных, участие в профессиональных организациях.

### **1.3 Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов**

Возникновение профессиональных организаций бухгалтеров связано с созданием Общества бухгалтеров Эдинбурга, которое было зарегистрировано в 1854 г. В 1855 г. был утвержден Институт бухгалтеров и актуариев Глазго. Далее по их примеру в 1867 г. было утверждено Общество бухгалтеров в Абердине.

С середины 80-х годов XIX в. процесс создания профессиональных объединений бухгалтеров в Великобритании набирает силу, и их число неуклонно растет. К 1930 г. число бухгалтерских обществ достигло 17. Они объединили бухгалтеров корпораций, органов социального обеспечения, муниципальных бухгалтеров и казначеев и др.

Первая организация бухгалтеров Франции – Академическое общество бухгалтеров Парижа – была создана в 1881 г., через год после учреждения Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. В 1912 г. была создана Компания счетоводов-экспертов. Затем по ее примеру были образованы компании бухгалтеров-экспертов в других городах Франции.

Первое профессиональное объединение бухгалтеров в Соединенных Штатах Америки появилось в 1887 г.: законом штата Нью-Йорк была учреждена Американская ассоциация общественных

бухгалтеров. В конце XIX – начале XX вв. получает развитие общественное движение американских бухгалтеров. Практически во всех штатах появляются местные общества бухгалтеров. В 1917 г. первое из них – Американская ассоциация общественных бухгалтеров – преобразуется в Американский институт бухгалтеров. Четыре года спустя было организовано Американское общество дипломированных общественных бухгалтеров. В 1936 г. произошло слияние этих организаций, а в 1957 г. объединенная ассоциация получила современное название – Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров.

С 1919 г. в США существует Национальная ассоциация бухгалтеров. Она создавалась в интересах бухгалтеров по управленческому учету. В настоящее время действует основанный ею Институт управленческого учета. Преподаватели бухгалтерского учета из университетов объединены в Американскую бухгалтерскую ассоциацию.

Сегодня вопросами гармонизации и стандартизации учета занимается целый ряд межправительственных профессиональных организаций, которые можно разделить на региональные и международные (мировые).

*К региональным организациям относятся:*

- Европейское экономическое сообщество (ЕЭС);
- Европейская федерация бухгалтеров-экспертов (FEE);
- Африканский совет по бухгалтерскому учету (AAC);
- Межамериканская ассоциация бухгалтеров (IAA);
- Конференция бухгалтеров стран Азии и Тихого океана (CAPA);
- Федерация бухгалтеров стран Юго-Восточной Азии АСЕАН (FA);
- Южно-Азиатская федерация бухгалтеров (SAFA);
- Северная федерация бухгалтеров (HFA);
- Евразийский Совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА).

*К международным (мировым) организациям относятся:*

- Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (IASC);
- Международная федерация бухгалтеров (IFAC);
- Межправительственная рабочая группа экспертов по международным бухгалтерским стандартам ООН (ISA);

- Комиссия по транснациональным корпорациям ООН (UNCTC);
- Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСД);
- Ассоциация профессиональных бухгалтеров (АССА).

Цель деятельности данных организаций состоит в консолидации профессиональных кадров, повышении статуса бухгалтеров, согласовании национальных методологий учета.

Появление и развитие профессиональных объединений бухгалтеров в Республике Беларусь связано с началом становления национального бухгалтерского учета.

Первой национальной профессиональной организацией бухгалтеров является [«Общественное объединение «Белорусская ассоциация бухгалтеров»](#), которая начала свою деятельность еще в период существования СССР. Основа деятельности ассоциации – это:

- участие в организации и проведении мероприятий, направленных на повышение престижности профессии бухгалтера;
- содействие развитию бухгалтерского учета в Республике Беларусь, направленное на устранение коллизий (противоречий) нормативных правовых актов;
- участие в разработке проектов постановлений по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- обеспечение достойных условий труда учетных работников;
- создание условий для подготовки бухгалтеров и повышения их квалификации благодаря специально разработанным программам, учебно-методическим пособиям и раздаточному материалу;
- подготовка главных бухгалтеров высочайшей квалификации (профессиональных бухгалтеров) с выдачей сертификата.

Также в Беларуси действуют:

- Белорусское общественное объединение бухгалтеров и аудиторов. Главная его цель – решение стоящих перед учетными работниками проблем;
- Общественное объединение сертифицированных бухгалтеров и аудиторов Республики Беларусь;
- Ассоциация бухгалтерских фирм.

## 2 ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА

### 2.1 Место бухгалтерского учета в системе управления. Основные принципы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Строится бухгалтерский учет на п р и н ц и п а х :

– *непрерывности деятельности* – информация об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем;

– *обособленности* – активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации;

– *начисления* – хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним;

– *соответствия доходов и расходов* – расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии);

– *правдивости* – 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;

– *преобладания экономического содержания* – хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько экономического содержания;

– *осмотрительности* – учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена;

– *нейтральности* – отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата;

– *полноты* – наличие в отчетности всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями решения, касающиеся финансового положения организации;

– *понятности* – заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации;

– *сопоставимости* – означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций;

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

Каждая организация обязана вести бухгалтерский учет. Руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения. На основании данных бухгалтерского учета организации составляют бухгалтерскую отчетность. Бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности.

## **2.2 Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности**

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется в целях достижения единообразия ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, достоверности отражения и своевременности поступления учетной и отчетной информации, обеспечения единых принципов исчисления налогов и сборов и заключается в создании единого методологического и правового обеспечения бухгалтерского учета и

отчетности для всех предприятий независимо от форм собственности, вида деятельности, ведомственной подчиненности.

В соответствии с законодательством государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Национальным собранием Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, иными государственными органами в пределах их компетенции.

Государственное регулирование осуществляется посредством издания законодательными органами власти и государственными органами управления законодательных актов и нормативных документов, обязательных для исполнения всеми субъектами хозяйствования:

[Закона «О бухгалтерском учете и отчетности»,](#)  
[Трудового Кодекса,](#)  
[Типового плана счетов](#)

и т. д.).

Несмотря на строгую государственную регламентацию в области бухгалтерского учета и отчетности, предприятиям предоставлены определенные права в организации учета:

- выбирать формы организации и ведения бухгалтерского учета;
- разрабатывать формы первичного учета и определять порядок документирования;
- определять порядок начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальным активам;
- выбирать порядок списания товарно-материальных ценностей в производство и прочее.

## **2.3 Методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь**

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Республике Беларусь осуществляется:

[Министерством финансов,](#)  
[Министерством по налогам и сборам,](#)  
[Национальным статистическим комитетом](#)

и другими отраслевыми органами управления.

Непосредственное методологическое руководство осуществляет Министерство финансов, которое разрабатывает и утверждает:

- национальные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности;
- положения, инструкции и разъяснения по единообразному отражению в учете и отчетности операций, не регламентированных национальными стандартами по бухгалтерскому учету и отчетности;
- типовые унифицированные формы первичных бухгалтерских документов, их электронные версии и инструкции по заполнению;
- другие документы, обеспечивающие единые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности и их совершенствование.

Отраслевые министерства и ведомства по согласованию с Министерством финансов разрабатывают и утверждают для подведомственных организаций нормативные документы по отражению в учете и отчетности отдельных специфических объектов учета и хозяйственных операций, специализированные формы первичных бухгалтерских документов, регистров учета и отчетности.

В организациях методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляет главный бухгалтер. Организации самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из их структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности организации. Учетная политика оформляется приказом руководителя организации, вводится с начала отчетного года и действует до конца года без изменений, кроме определенных случаев.

## **2.4 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь**

Система правового регулирования бухгалтерского учета состоит из нормативных правовых актов различной юридической силы, регулирующих порядок организации и ведения бухгалтерского учета субъектов предпринимательской деятельности. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета основывается на Конституции и состоит из четырех уровней.

*Первый уровень* – законодательство о бухгалтерском учете. Основной составляющей является Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Он регулирует основные принципы и методы организации бухгалтерского учета в организациях.



*Второй уровень* системы представляют национальные стандарты и инструкции по бухгалтерскому учету. Они детализируют правила ведения учета отдельных объектов в зависимости от вида хозяйственной деятельности либо сферы деятельности субъекта предпринимательской деятельности, закрепляют основные понятия, используемые в бухгалтерском учете. Необходимость нормативных актов данного уровня заключается в детализации правил ведения бухгалтерского учета, изложении основных понятий, относящихся к учету. Кроме того, в национальных стандартах и инструкциях излагаются возможные методы применения тех или иных бухгалтерских приемов без раскрытия конкретного механизма, применительно к определенному виду деятельности или организационно-правовой форме.

Такое раскрытие осуществляется в документах *третьего уровня* системы – методических указаниях и рекомендациях.

*Четвертый уровень* в системе регулирования бухгалтерского учета составляют локальные нормативные акты, принимаемые организацией: приказ об учетной политике, план счетов организации, альбом первичной документации и т. д.

## **2.5 Роль руководителя в организации бухгалтерского учета на предприятии**

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Руководитель организации в зависимости от объема учетной работы может:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей соответствующие услуги, или специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично.

Помимо этого, руководитель организации должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками,

имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений. Фактически за руководителем предприятия закреплена обязанность по организации работы бухгалтерской службы, которой нельзя пренебрегать, т. к. законодательством предусмотрена ответственность за несоблюдение порядка ведения бухгалтерского учета.

## **2.6 Особенности ведения бухгалтерского учета специализированными организациями и индивидуальными предпринимателями**

Одним из видов организации работы бухгалтерской службы является привлечение сторонней бухгалтерской организации или индивидуального предпринимателя для ведения бухгалтерского учета на предприятии (т. е. бухгалтерский аутсорсинг). Данная услуга в последние годы пользуется всё большей популярностью.

В Беларуси развитие рынка бухгалтерских услуг на аутсорсинге прошло этапы от полного неприятия до развития. Путь аутсорсинга бухгалтерских услуг к покупателю был достаточно сложным из-за отсутствия информации об этой услуге, незрелости рынка, специфике менталитета владельцев бизнеса, опасавшихся выпустить из-под своего контроля даже непрофильные процессы. Но росту интереса владельцев бизнеса к аутсорсингу бухгалтерских услуг поспособствовали кризисные явления в экономике. Кризис научил их внимательнее относиться к расходам, правильно расставлять приоритеты в бизнесе: концентрироваться на профильной деятельности, не отвлекаясь на функции, не приносящие прибыли.

Передача бухгалтерии на аутсорсинг не актуальна для очень крупных предприятий, так как это может привести к снижению оперативности учета. Но, например, без ущерба для оперативности учета, крупный бизнес может передать аутсорсеру ведение бухучета на отдельных участках, например, расчет заработной платы, учет производственных запасов и т. д. Для малого и среднего бизнеса аутсорсинг бухгалтерских услуг представляет собой эффективный способ ведения учета.

Стоимость бухгалтерских услуг в данном случае определяется лишь оговоренной в договоре суммой, которая однозначно меньше

уровня оплаты главного бухгалтера в штате организации – помимо заработной платы необходимо учитывать суммы, выплачиваемые в форме отпускных, премиальных выплат, дополнительно выплачиваемой материальной помощи или «тринадцатой» заработной платы. К тому же предприятие экономит на отчислениях в Фонд социальной защиты населения, составляющих 34 % от фонда заработной платы работника предприятия.

Несмотря на видимую «дешевизну» данной формы организации бухгалтерского учета, она имеет и ряд существенных недостатков, связанных в первую очередь с ограничением функций, которые можно возложить на «стороннего» главного бухгалтера, а также отсутствием оперативности в управлении бухгалтерским учетом на предприятии. Как правило, договоры на оказание бухгалтерских услуг заключаются на строго ограниченный перечень выполняемых работ в сфере бухгалтерского учета. На практике такие «бухгалтерские договоры» предполагают выполнение следующего перечня работ:

- оформление бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс с приложениями);
- расчет налогов со сдачей налоговых деклараций;
- отражение первичных бухгалтерских документов в бухгалтерской программе;
- расчет заработной платы на предприятии.

В свою очередь «сторонние» бухгалтеры, как правило, не оформляют первичные бухгалтерские документы (путевые листы, товарно-транспортные накладные) и появляются на рабочем месте в строго установленное договором время или вовсе берут работу на дом. Указанная ситуация не позволяет организовать оперативное управление бухгалтерским учетом в ситуации, когда, например, требуется срочно составить какой-либо договор или первичный бухгалтерский документ, а бухгалтера на предприятии нет.

В то же время перечисленные недостатки не столь страшны в ситуации, когда «сторонний» бухгалтер всегда находится в зоне доступа, и зачастую компенсируются возможностью относительно дешевого сотрудничества с высококвалифицированным главным бухгалтером, которого невозможно было бы содержать в штате предприятия из-за его «дороговизны» (высокой заработной платы).

## **3 ПРАВОВОЙ СТАТУС БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ, ЕЕ МЕСТО В СТРУКТУРЕ УПРАВЛЕНИЯ**

### **3.1 Понятие о бухгалтерской службе. Место бухгалтерской службы в структуре управления организацией**

Бухгалтерская служба – подразделение или орган предприятия, занимающийся организацией и ведением бухгалтерского учета на предприятии.

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.

Организация структурно состоит из множества взаимосвязанных элементов, одни из которых осуществляют коммерческую (текущую, финансовую, инвестиционную) деятельность, а другие – управление ею. Но все они находятся в неразрывной связи и представляют в совокупности систему управления.

Бухгалтерская служба является частью единого механизма управления текущей, финансовой и инвестиционной деятельностью. Учетный аппарат тесно связан со всеми цехами, отделами и подразделениями предприятия, его отдельными исполнителями. Все подразделения, отделы обязаны своевременно представлять в бухгалтерию документы, отчетные сведения, а также планы и сметы. В свою очередь учетный аппарат подготавливает учетные данные, характеризующие работу цехов и отделов.

Практическая ценность этих данных заключается в том, что они позволяют руководителям предприятий, отделов и других подразделений, менеджерам и прочим специалистам глубоко вникать в экономические показатели работы, систематически контролировать

хозяйственные процессы, делать из них нужные выводы и использовать для составления планов, смет и разработки мероприятий, направленных на дальнейшее улучшение работы отделов, цехов и других подразделений предприятия.

### **3.2 Задачи бухгалтерской службы, ее взаимосвязь с другими подразделениями организации**

Основными задачами, стоящими перед бухгалтерской службой любой организации, являются:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного управления, а также для ее использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными лицами;

- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Выполнение этих задач напрямую зависит от полноты и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, осуществляемых организацией в процессе своей деятельности, что в свою очередь является следствием документального оформления совершенных операций. От правильности его выполнения зависит достоверность учетной информации.

Бухгалтерия, являясь составной частью управленческого аппарата, тесно связана со всеми службами, отделами и производственными подразделениями предприятия, т. к. получает от них необходимую для учета и контроля документацию и снабжает их экономической информацией о результатах работы. Тем самым бухгалтерия оказывает непосредственное влияние на выполнение плана снабжения, производства и сбыта продукции, рентабельность и другие экономические показатели деятельности предприятия.

### **3.3 Основные принципы рациональной организации работы бухгалтерского аппарата**

Вся работа бухгалтерии должна строиться с использованием принципов научной организации труда, которые основываются на достижениях науки об управлении, обобщении и распространении передового опыта учета и деятельности бухгалтерского аппарата, наилучшем использовании вычислительной и организационной техники, повышении производительности труда, достижении наилучших результатов при наименьших затратах труда. Важными предпосылками этого являются:

- ознакомление с особенностями деятельности организации;
- определение характера и объема необходимых учетных данных;
- изучение действующих законоположений и инструкций по учету и отчетности;
- распределение функций между бухгалтерией и другими службами и подразделениями организации, а внутри бухгалтерии – между группами и отдельными исполнителями.

Немаловажное значение имеет применение в работе бухгалтерии принципов организации управленческого труда, включая: непрерывность и ритмичность в работе, культуру труда, создание здоровой моральной атмосферы в коллективе, воспитание гордости за бухгалтерскую профессию.

### **3.4 Положение о бухгалтерии в организации**

Правильная организация работы учетного аппарата во многом зависит от того, насколько точно определены правовое положение, административная и функциональная подчиненность бухгалтерии, что должно быть регламентировано Положением о бухгалтерии.

**Положение о бухгалтерии** – это документ, регламентирующий деятельность подразделения и определяющий его статус, место в системе управления и внутреннюю организацию.

Положение о бухгалтерии включает следующие разделы:

- общие положения;
- структура;
- задачи;

- функции;
- права;
- взаимоотношения (служебные связи);
- ответственность.

Положение о бухгалтерии разрабатывается главным бухгалтером совместно с коллективом бухгалтерии, согласуется со всеми главными специалистами (службами) и утверждается руководителем организации.

При разработке Положения о бухгалтерии руководствуются действующими законодательными актами, инструкциями и приказами вышестоящих организаций по вопросам ведения бухгалтерского учета.

### **3.5 Организационная структура бухгалтерской службы. Типы структурной организации бухгалтерской службы**

Исходя из формы организации учета определяется в основном и структура бухгалтерской службы. Под **структурой бухгалтерской службы** понимаются состав и соподчиненность взаимосвязанных организационных единиц или звеньев бухгалтерии, выполняющих различные функции, то есть это деление бухгалтерского аппарата на составные части на основе принципов разделения труда, то есть специализации функций отдельных частей или работников бухгалтерии и кооперации их совместных усилий.

Различают два основных вида разделения труда – предметное и функциональное.

*Предметное* разделение труда основывается на принципе обособленности выполняемых работ или операций, при котором весь определенный цикл совершает от начала до конца один работник или определенная часть аппарата бухгалтерии. Достоинство предметного разделения труда заключается в приближении учетного аппарата к объектам учета, вследствие чего увеличиваются знание о характере закрепленного за работником участка работы, персональная ответственность за выполнение обязанности и т. д.

*Функциональное* разделение предполагает централизованное построение учетного аппарата и выполнение каждым работником или определенной частью аппарата однородных совокупностей

функций либо операций. Например, учет заработной платы в этом случае выполняется следующим образом: один работник (или группа работников) принимает и проверяет первичные документы, второй исчисляет по этим документам заработную плату, третий составляет учетные регистры и т. д.

Применение того или иного принципа разделения труда зависит от численности работников, объема учетно-отчетных и контрольных работ, их значимости и сложности.

### **3.6 Функции отделов и звеньев бухгалтерской службы**

Бухгалтерии крупных и средних организаций имеют более широкий круг объектов учета. Поэтому возникает необходимость выделить в аппарате бухгалтерии отдельные части. Как правило, такое деление производят по главным участкам работы бухгалтерии. В условиях централизации управления наиболее распространена такая структура аппарата, при которой в составе бухгалтерии выделяют части (отделы, секторы или группы), осуществляющие учет труда и заработной платы, материальных ценностей, затрат на производство готовой продукции и ее реализации, расчетных операций, всех остальных операций, а также обобщения всех данных учета и составления отчетности.

*Расчетный отдел* производит весь цикл работ по учету труда и заработной платы, составляет соответствующую отчетность и осуществляет контроль.

*Материальный отдел* учитывает и контролирует наличие движения всех видов товарно-материальных ценностей, участвует в инвентаризации этих ценностей и составляет отчетность.

*Производственный отдел* ведет учет затрат на производство продукции, калькулирует её себестоимость, контролирует и анализирует трудовые и материальные затраты, участвует в инвентаризации незавершенного производства и составляет отчетность.

К функциям *подразделения учета готовой продукции* обычно относится учет выпуска, наличия, отгрузки и реализации продукции, расчетов с покупателями.



При большом объеме банковских операций их учет, а также учет денежных средств, выполняет *подразделение учета банковских и кассовых операций*. На него также возлагаются организация финансовой работы и финансовое планирование в тех организациях, где отсутствует финансовый отдел.

Вся остальная отчетная и контрольная работа входит в функции отдельного подразделения. Это учет финансовых результатов, внутривозрастных расчетов.

Как правило, в составе бухгалтерии выделяют отдельное подразделение для обобщения всех данных бухгалтерского учета, составления бухгалтерского баланса и отчетов, координации работы других подразделений бухгалтерии, организации всей информационной системы.

### 3.7 Квалификационные требования к сотрудникам бухгалтерии

Квалификационные требования для работников бухгалтерской службы представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Квалификационные требования к сотрудникам бухгалтерской службы

Наименование должности	Квалификационные требования
Бухгалтер (без категории)	<p>– высшее образование по специальностям:            1-25 01 04 «Финансы и кредит»,            1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии»,            1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)»,            1-25 01 11 «Аудит и ревизия»            без предъявления требований к стажу работы            или            – среднее специальное образование по специальностям:            2-25 01 31 «Финансы»,            2-25 01 32 «Банковское дело»,            2-25 01 34 «Страховое дело»,            2-25 01 35 «Бухгалтерский учет, анализ и контроль»            без предъявления требований к стажу работы</p>

## Окончание таблицы 1

Наименование должности	Квалификационные требования
Бухгалтер 2-й категории	<ul style="list-style-type: none"> <li>– требования к образованию для бухгалтера (без категории);</li> <li>– стаж работы в должности бухгалтера (без категории) не менее 2 лет</li> </ul>
Бухгалтер 1-й категории	<ul style="list-style-type: none"> <li>– требования к образованию бухгалтера (без категории);</li> <li>– стаж работы в должности бухгалтера (2-й категории) не менее 2 лет</li> </ul>
Главный бухгалтер (за исключением общественно значимой организации)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, не менее 3 лет;</li> <li>– отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности</li> </ul>
Главный бухгалтер общественно значимой организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, не менее 5 лет;</li> <li>– наличие сертификата профессионального бухгалтера;</li> <li>– отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;</li> <li>– только высшее образование по специальностям для бухгалтера</li> </ul>

### 3.8 Права и обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер осуществляет руководство бухгалтерским учетом в организации. В его компетенцию входят формирование учетной политики, постановка и ведение бухгалтерского учета, составление и своевременное представление отчетности, иные обязанности в области бухгалтерского учета и отчетности.

При этом в трудовом договоре, должностной инструкции главного бухгалтера, локальных актах организации устанавливается конкретный объем прав и обязанностей главного бухгалтера (в этих документах может быть предусмотрено ведение им налогового, статистического учета и т. д.).

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации в соответствии с ее учредительными документами.

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации. Денежные и расчетные документы без подписи главного бухгалтера (лица, им уполномоченного) считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Главный бухгалтер обеспечивает контроль за движением активов и выполнением обязательств.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

В случае совершения неправомерных действий главный бухгалтер может быть привлечен к дисциплинарной, материальной, административной, уголовной и гражданско-правовой ответственности.

### **3.9 Права и обязанности работников бухгалтерии**

Общими типовыми обязанностями бухгалтера являются:

- выполнение работ по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций;
- участие в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины, и рациональное использование ресурсов;
- прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготовка их к счетной обработке;

– отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов и денежных средств;

– составление отчетных калькуляций себестоимости продукции, выявление источников образования потерь и непроизводительных затрат, подготовка предложений по их предупреждению;

– начисление и перечисление налогов и сборов в бюджет, платежей в банковские учреждения, оплаты труда рабочим и служащим, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников предприятия;

– обеспечение внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности сопоставимой и достоверной бухгалтерской информацией;

– участие в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота;

– подготовка данных по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления бухгалтерской отчетности;

– выполнение работ по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, внесение изменений в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных;

– оформление бухгалтерских документов с установленным порядком для передачи в архив.

Обязанности всех сотрудников бухгалтерии должны быть прописаны в их должностных инструкциях.

## 4 ЭТИКА ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРА

### 4.1 Этическое регулирование деятельности профессиональных бухгалтеров

Профессиональная этика – это совокупность моральных правил, которые определяют отношение человека к своему профессиональному долгу и призваны регулировать нравственные отношения людей в трудовой сфере.

Бухгалтер любой специализации должен всегда помнить о своих обязанностях перед обществом, видеть общественное предназначение своей профессии, ощущать ответственность за соблюдение общественных интересов.

Профессиональная компетентность является неременным условием деятельности любого бухгалтера. Она обеспечивается общим, специальным и высшим образованием с соответствующей сдачей квалификационных экзаменов и подтверждается аттестатами, дипломами и сертификатами. Важное значение для профессиональной компетенции работников учета имеет опыт практической работы по специальности. Бухгалтер должен постоянно поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, необходимом для качественного выполнения своей работы.

Но помимо профессиональной компетентности вторым важным условием осуществления деятельности является профессиональное поведение, которое означает, что профессиональный бухгалтер обязан действовать в соответствии с высокой репутацией своей профессии и воздерживаться от каких-либо действий, высказываний и поступков, которые могли бы нанести ему ущерб.

По сравнению с представителями других профессий для бухгалтеров понятие «профессиональной этики» является особо важным. Нормы профессиональной этики определяют задачи бухгалтерской профессии, которые помогают в достижении максимального уровня эффективности и удовлетворении требований общества, страны.

Повышенные требования к профессиональной этике бухгалтера обусловлены несколькими факторами:

- обладание большими объемами конфиденциальной информации, разглашение или некорректное использование которой может повлечь нанесение материального ущерба организации и ее работникам;

- непосредственное участие в формировании и регулировании денежных потоков и движении иных видов имущества;

- постоянное общение с трудовым коллективом по вопросам, носящим не только производственный характер;

- регулярные контакты с налоговыми и иными контролирующими органами по вопросам, носящим специальный характер и решаемым, как правило, при минимальном участии руководства организации;

- работа в коллективе (или руководстве коллективом) работников, деятельность которых связана с вероятностью ошибок, приводящих к материальным потерям и ко взысканиям.

Профессиональная этика реализуется через систему кодексов поведения, которые обеспечивают добросовестное выполнение профессиональной деятельности той или иной профессиональной группой.

## **4.2 Кодекс этики профессиональных бухгалтеров**

Высокий профессионализм бухгалтера должен дополняться высоким моральным обликом. В соответствии с данным постулатом в июле 1996 г. Международная федерация бухгалтеров приняла Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который представляет собой свод моральных императивов (требований), предъявляемых к бухгалтерам всего мира, и состоит из трех частей:

- часть А – относится ко всем профессиональным бухгалтерам;

- часть В – относится только к публично практикующим бухгалтерам;

- часть С – относится только к наемным бухгалтерам.

Кодекс разработан на базе фундаментальных принципов порядочности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности.

Согласно Кодексу профессиональный бухгалтер обязан иметь хорошую репутацию, воздерживаться от действий, которые могли бы нанести ущерб его репутации, предоставлять свои услуги в соответствии с техническими и профессиональными стандартами.

Кодекс признает, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, обеспечении самых лучших результатов работы и выполнении требования о соблюдении общественных интересов. Эти цели требуют соблюдения четырех основных требований бухгалтерской профессии:

- достоверность – в обществе в целом существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах;

- профессионализм – существует потребность в людях, которые могут быть без сомнений идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета;

- качество услуг – необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества;

- доверие – потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров предназначен как для публично признанных профессиональных бухгалтеров, работающих на условиях аутсорсинга, так и наемных профессиональных бухгалтеров. Данный кодекс является базовым, описывающим стандартные ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться бухгалтеры в своей деятельности, и устанавливает основные правила поведения и осуществления профессиональной деятельности.

## **5 ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ДОКУМЕНТООБОРОТА**

### **5.1 Первичные учетные документы, учетные и бухгалтерские регистры. Требования, предъявляемые к оформлению бухгалтерских документов**

Отличительной чертой бухгалтерского учета является оформление хозяйственных операций первичными документами.

Первичный учетный документ – письменное доказательство факта совершения хозяйственной операции, заверенное подписями должностных лиц и исполнителей, которые несут ответственность за достоверность данных, отраженных в документе.

Первичный учет организации является базой бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы должны содержать следующие сведения:

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

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

После проверки, таксировки и группировки первичных документов их данные должны быть зарегистрированы и отражены в синтетическом и аналитическом учете. Такая регистрация



осуществляется в учетных регистрах. Регистры являются носителями обобщенной информации, служащей для формирования отчетности. Основная задача составления регистра – аккумуляция информации о хозяйственных операциях, однородных по экономическому содержанию, и получение обобщенных данных о тех изменениях, которые произвели эти операции в составе активов и пассивов организации. Отражение операции в бухгалтерском учете и есть запись ее в определенный регистр. Каждый регистр обычно приспособлен для отражения операций по одному или нескольким бухгалтерским счетам или/и ведения аналитического учета.

Регистры бухгалтерского учета содержат следующие сведения:

- наименование регистра;
- наименование организации;
- даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка хозяйственных операций;
- оценка хозяйственных операций в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за ведение регистра, их фамилии, инициалы и подписи.

## **5.2 Рабочий альбом форм первичной учетной документации**

Рабочий альбом форм первичной учетной документации составляют организации независимо от вида деятельности и формы собственности.

В рабочий альбом включают всю первичную учетную документацию, применяемую в организации и учитывающую специфику организации труда и управления.

**Рабочие альбомы** форм первичной учетной документации являются наглядным пособием и практическим руководством для всех работников предприятия, связанных с составлением и обработкой первичной информации. Наличие альбомов гарантирует хорошую организацию учетного процесса.

Использование в учете форм первичной учетной документации, не приведенных в учетной политике организации, является основанием для предъявления к организации и ее руководителям санкций, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Рабочий альбом формируется по разделам учета:

- основных средств;
- нематериальных активов;
- материалов;
- труда и заработной платы;
- готовой продукции и т. д.

Рабочие альбомы форм первичной учетной документации являются не только приложением к учетной политике организации, но и практическим руководством для всех работников предприятия, связанных с составлением и обработкой первичной информации. Наличие альбомов гарантирует хорошую организацию первичного учета на предприятии.

### **5.3 Порядок внесения исправлений в первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и данные бухгалтерского учета**

Применяются следующие методы внесения исправлений в первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и данные бухгалтерского учета:

– *корректирующей записи*. При его использовании ошибки исправляются следующим образом: неправильный текст (или его часть) либо неверно указанная сумма (полностью) зачеркивается, и над зачеркнутым надписывается исправленный текст или сумма. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью «исправлено» и подтверждено подписью лиц, подписавших документ, также должна быть проставлена дата исправления;

– *сторнирования*. Предполагает исключение ранее внесенной бухгалтерской записи. Это осуществляется путем дублирования неверной записи на всю сумму (или часть суммы) с проставлением

знака «минус» (при ведении учета с применением специализированных программ) либо внесением ее в регистры чернилами красного цвета, что подразумевает вычитание сторнированной суммы. Если ошибка была связана с неверной корреспонденцией, то после сторнирования в учете производится запись с правильной корреспонденцией на ранее сторнированную сумму;

– *обратной записи*. При его использовании ошибочная запись устраняется путем составления «зеркальной» записи. Указанный метод имеет право на существование вследствие его довольно частого применения, однако корректным назвать его сложно, поскольку его применение приводит к завышению сумм оборотов, что может исказить ряд показателей;

– *дополнительной записи*. Актуален при необходимости донесения на счета учета сумм, ранее на них не отраженных либо отраженных не полностью. Его можно применять для исправления ошибок, относящихся к отчетному либо прошлому году.

Внесение исправлений в бухгалтерский учет оформляется бухгалтерской справкой-расчетом.

## **5.4 Документооборот и его роль в рациональной организации бухгалтерского учета**

Под документооборотом понимается путь, который проходят документы от момента выписки до сдачи на хранение в архив. Рационально организованный документооборот предполагает наличие минимального разрыва во времени между совершением хозяйственной операции и получением необходимых обобщенных сведений, а также участие в нем минимально необходимого числа подразделений и исполнителей.

Рациональный документооборот на предприятии в значительной мере обеспечивается планированием движения первичных учетных документов в соответствии с графиком.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер, и впоследствии он утверждается приказом руководителя.

График документооборота способствует улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня оперативности и автоматизации работ. Он может быть оформлен в виде схемы или перечня выполняемых каждым подразделением организации (конкретным исполнителем) работ по созданию, проверке и обработке документов с указанием связи между ними и сроков выполнения работ.

График документооборота содержит:

- наименование, номер и код форм первичного учета и регистров бухгалтерского и налогового учета, применяемых организацией при осуществлении хозяйственной деятельности;

- фамилию, имя, отчество и должность лица, составившего документ;

- фамилию, имя, отчество должностного лица, ответственного за своевременное и качественное оформление документа, достоверность содержащихся в нем данных, передачу документа в установленные сроки соответствующему подразделению и (или) бухгалтерии организации;

- дату составления и представления документа;

- фамилию, имя, отчество должностных лиц, осуществляющих последующий контроль за заполнением и представлением документа;

- сроки хранения документа.

В целях повышения эффективности управления, ужесточения контроля за совершением хозяйственных операций в графике документооборота по усмотрению организации может приводиться и другая информация.

Работники организации выписывают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика с указанием документов, относящихся к сфере деятельности исполнителя, сроков их представления и подразделений организации, которым представляются эти документы.

## 6 ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИЙ

### 6.1 Инвентаризация и ее роль в обеспечении сохранности, рационального и экономного использования хозяйственных средств. Виды инвентаризаций

**Инвентаризация** – это определенная последовательность практических действий по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности.

С помощью данных, полученных на основе инвентаризации имущества и обязательств организации, обеспечивается полное соответствие записей в системе бухгалтерского учета фактическому наличию и состоянию учетных объектов и, следовательно, достоверное представление сведений в бухгалтерской отчетности.

Несмотря на использование в бухгалтерском учете документирования всех совершаемых хозяйственных операций, соответствие учетных и фактических данных не всегда обеспечивается из-за действия объективных причин. Ими являются совершенные хозяйственные операции, не поддающиеся документальному оформлению в момент их возникновения:

- естественная убыль ценностей в процессе хранения (усушка, утечка, розлив, утриска, испарение, раскрошка, распыл, выветривание и др.);

- неточное взвешивание, измерение при поступлении или отпуске ценностей;

- пересортица взаимозаменяемых материалов, продуктов, изделий, возникающая при выбытии активов (передача в производство или хозяйственные нужды, продажа и др.);

- ошибки в первичных документах на поступление и расходование ресурсов;

- ошибочные записи в регистрах синтетического и аналитического учетов;

- злоупотребления материально ответственных лиц (обмеры, обвесы, хищения и др.).

Для устранения расхождений между фактическими данными и сведениями о стоимости имущества и обязательств организации, отраженными в бухгалтерском учете, проводится периодическая проверка их в натуральной форме (для имущества) и сверка расчетов (по обязательствам).

Виды инвентаризаций представлены в таблице 2.

**Т а б л и ц а 2 – Виды инвентаризаций**

Критерий проведения инвентаризации	Вид инвентаризации	Отличительные особенности инвентаризации
По обязательности проведения	Обязательная	Проводится в обязательном порядке в соответствии с законодательством
	Инициативная	Проводится по решению руководителя
По периодичности	Плановая	Проводится в установленные порядком проведения инвентаризации сроки
	Внеплановая	Проводится по решению руководителя организации вне утвержденного плана для обеспечения дополнительного контроля над сохранностью отдельных видов имущества, либо необходимость ее проведения предусмотрена законодательством
По степени охвата	Полная	Инвентаризации подвергаются все объекты активов и обязательств
	Частичная	Проверке подлежат один или несколько видов активов и обязательств
По методу проведения	Натуральная	Состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера и т. п.
	Документальная	Состоит в проверке документального подтверждения наличия объектов

Инвентаризация позволяет не только осуществлять текущий контроль за состоянием и использованием имущества, но и способствует формированию достоверной информации об имущественном состоянии предприятий.

Таким образом, роль инвентаризации не ограничивается проверкой фактического наличия ценностей. В процессе инвентаризации проводятся следующие мероприятия:

- контроль за соблюдением требований в деятельности материально ответственных лиц по сохранности ресурсов (правил составления, оформления и представления первичных учетных документов, приемки, хранения и отпуска ценностей и др.);

- упорядочение складского хозяйства (проверяется состояние складских помещений, порядок хранения ценностей, качество весоизмерительного хозяйства и др.);

- установление качественных характеристик материальных ресурсов: выявление залежалых и неиспользуемых ценностей, имущества, полностью или частично потерявших первоначальные свойства, неходовых и не пользующихся спросом готовых изделий и др., разработка мер по их переоценке, продаже или использованию для других нужд;

- выявление непригодных к эксплуатации и не подлежащих восстановлению основных средств;

- проверка соблюдения правил содержания и эксплуатации основных средств.

В ходе инвентаризации расчетов с юридическими и физическими лицами проводятся следующие мероприятия:

- проверка соблюдения правил расчетов с физическими лицами (подотчетными лицами, с работниками по оплате труда, с депонентами);

- оценка соблюдения расчетно-платежной дисциплины по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами, поставщиками и подрядчиками, с учредителями и др.;

- оценка работы по выявлению и предотвращению потерь от несвоевременного взыскания дебиторской задолженности всех видов, пропуска сроков исковой давности.

## **6.2 Планирование объектов и сроков проведения инвентаризаций. Инвентаризационные комиссии**

Чтобы обеспечить своевременное и полное проведение инвентаризаций, главный бухгалтер составляет план-график проведения инвентаризаций, который подразделяется на две части:

- график плановых инвентаризаций;
- график внеплановых (внезапных) проверок наличия основных средств, материальных ценностей.

Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризаций устанавливаются руководителем предприятия.

Внеплановые инвентаризации проводятся внезапно, сроки их проведения не должны быть известны материально ответственному лицу.

Инвентаризации проводят в обязательном порядке в следующих случаях: при смене собственника или реорганизации предприятия, ликвидации предприятия, составлении годовой отчетности, смене руководителя предприятия, смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел), установлении фактов хищений и других злоупотреблений, а также порчи ценностей, после пожара или стихийных бедствий, по решению контролирующих, судебных и других уполномоченных органов.

Сроки проведения инвентаризаций (годовых, в течение года), перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Для проведения инвентаризаций предусматривается создание инвентаризационной комиссии. В крупных организациях для проведения инвентаризаций создаются рабочие инвентаризационные комиссии и постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия.

Центральная инвентаризационная комиссия:

- оказывает методическую помощь рабочим комиссиям по вопросам проведения инвентаризаций;
- проводит контрольные проверки результатов инвентаризаций, выполненных рабочими комиссиями;



- рассматривает материалы инвентаризаций, представленные рабочими комиссиями;

- готовит предложения по регулированию результатов инвентаризации и представляет их на рассмотрение руководителю организации вместе с материалами инвентаризации.

Рабочие инвентаризационные комиссии:

- осуществляют инвентаризацию активов и обязательств организации;

- оформляют результаты инвентаризации необходимыми документами;

- получают от материально ответственных лиц объяснительные записки о причинах выявленных инвентаризацией излишков, недостач, порчи ценностей;

- принимают решение по регулированию выявленных ими результатов инвентаризации и представляют его вместе с материалами инвентаризаций на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии.

В состав центральных инвентаризационных комиссий входят:

- руководитель организации или его заместитель (или начальник структурного подразделения) (председатель комиссии);

- главный бухгалтер или его заместитель (руководитель специализированной организации, ведущей бухгалтерский учет);

- начальники структурных подразделений (служб);

- работники организации.

В состав рабочих инвентаризационных комиссий входят:

- представитель руководителя организации, назначившего инвентаризацию (руководитель или его заместитель, начальник структурного подразделения – председатель комиссии);

- специалисты: товаровед, инженер, технолог, механик, производитель работ, экономист, работник бухгалтерской службы и др.

В состав рабочих и центральных инвентаризационных комиссий должны включаться опытные специалисты в зависимости от специфики проводимой инвентаризации, имеющие необходимые навыки, знания.

Инвентаризация активов и обязательств проводится при полном составе членов инвентаризационных комиссий.

### **6.3 Общий порядок проведения инвентаризаций активов**

Перед началом инвентаризации оформляется приказ руководителя о проведении инвентаризации. В приказе указываются содержание, объем, порядок и сроки ее проведения, а также персональный состав инвентаризационной комиссии.

Приказ о проведении инвентаризации может содержать в качестве приложения план проведения инвентаризации, который определяет сроки окончания инвентаризации, разграничивает обязанности между членами рабочих комиссий. Кроме того, организация на этапе подготовки к проведению инвентаризации может разработать соответствующие внутренние документы:

- правила с подробным описанием действий членов рабочих комиссий при проверке наличия и состояния имущества предприятия;
- порядок урегулирования претензий к работе инвентаризационных комиссий;
- формы первичных документов для оформления результатов инвентаризации.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационная комиссия получает последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Бухгалтер представляет комиссии данные бухгалтерского учета, в которых зафиксированы перечень и стоимость активов организации.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия имущества, рабочая инвентаризационная комиссия обязана опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы, проверить исправность всех весов и измерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения. Весы проверяются на устойчивость, чувствительность и точность взвешивания.

Сведения о фактическом наличии активов и реальности учтенных обязательств записываются в *инвентаризационные описи* или *акты инвентаризации* не менее двух экземпляров. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку:

- о подтверждении проверки имущества в их присутствии;
- отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий;
- принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

В случае выявления расхождений фактических данных, полученных в процессе инвентаризации, с данными бухгалтерского учета составляются сличительные ведомости.

Результаты инвентаризации рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии. Заседание инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором фиксируются выводы, решения и предложения по результатам проведенной проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей.

На заседании инвентаризационной комиссии утверждается заключительный акт инвентаризации.

## **6.4 Порядок проведения внеплановых и выборочных инвентаризаций**

Кроме плановых инвентаризаций, проводимых по заранее утвержденному графику, организация может проводить и

*внеплановую* инвентаризацию товарно-материальных ценностей. Такие инвентаризации называются внезапными и позволяют застать врасплох нерадивых материально ответственных лиц. Они могут быть сплошными или выборочными. Проводятся они по плану-графику, утвержденному руководителем предприятия. План-график проведения внезапных инвентаризаций хранится у руководителя или главного бухгалтера предприятия.

*Внезапные проверки* должны проводиться в первую очередь:

- у вновь принятых на работу материально ответственных лиц;
- при образовании и возрастании сверхнормативных запасов товарно-материальных ценностей;
- при установлении фактов нарушений правил приемки, хранения, реализации ценностей.

По решению руководителя может проводиться и *выборочная инвентаризация*, в ходе которой проверяется какая-либо часть имущества. Это могут быть товарно-материальные ценности, относящиеся к одному материально ответственному лицу или находящиеся в одном месте (на складе или в офисе).

Выборочной инвентаризации прежде всего подвергаются дефицитные и дорогостоящие товары и ценности. Указанные проверки и инвентаризации осуществляются по распоряжению руководителя работниками инвентаризационных групп, состоящими в штате предприятия, или специальными комиссиями, в состав которых включаются должностные лица, хорошо знающие товарно-материальные ценности, учет и отчетность.

Основной задачей выборочных инвентаризаций является осуществление контроля за сохранностью ценностей, выполнением правил их хранения, соблюдением материально ответственными лицами установленного порядка первичного учета.

## 7 ДЕЛОПРОИЗВОДСТВО В БУХГАЛТЕРИИ

### 7.1 Организация делопроизводства в учетно-финансовой работе

Совокупность работ, связанных с регистрацией документов, их классификацией, движением, учетом и хранением, называется **делопроизводством**.

Бухгалтерский труд основан на использовании первичных документов, ведь они необходимы для документального подтверждения доходов и расходов предприятия. Несмотря на то, что законодательство довольно полно регламентирует порядок работы с бухгалтерскими документами, бухгалтерия, как и любое другое структурное подразделение организации, должна иметь свое делопроизводство, которое бы обеспечивало наиболее оптимальную технологию обработки документации.

Так как бухгалтерия представляет собой структурное подразделение предприятия, то обычно организация делопроизводства в бухгалтерии осуществляется по аналогии с организацией делопроизводства самой фирмы. Однако если в отношении последней эти функции берет на себя служба документационного обеспечения управления, канцелярия либо общий отдел, то в бухгалтерии вопросами делопроизводства занимается обычно группа бухгалтерского делопроизводства, численный состав которой зависит от объема работ по документационному обеспечению деятельности бухгалтерии, а также квалификации персонала.

В этом случае разрабатывается положение о группе делопроизводства, в котором определяются все организационные вопросы данной структурной единицы, существующей в составе бухгалтерии, ее цели, задачи, участки работы, функции, а также вопросы ответственности и порядок взаимодействия делопроизводителей с исполнителями – сотрудниками самой бухгалтерии. После этого на основе общей инструкции по делопроизводству разрабатывается аналогичная инструкция для бухгалтерского делопроизводственного персонала.

Параллельно с этим разрабатываются и должностные инструкции, которыми будут руководствоваться сотрудники делопроизводственной группы бухгалтерии.

## 7.2 Номенклатура дел, ее значение и содержание

Делопроизводство в бухгалтерии организуется на основе единой номенклатуры дел, установленной в организации. **Номенклатура дел** представляет собой систематизированный список наименований дел, заводимых в делопроизводстве, с указанием сроков их хранения. Она необходима для быстрого поиска документов по их виду и содержанию.

В номенклатуру дел включаются все документы, образующиеся в деятельности предприятия, кроме технической документации и печатных изданий. Она является основой для составления описей дел постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения, разрабатывается специалистом, ответственным за организацию работы с документами и утверждается руководителем предприятия.

В организациях, имеющих устойчивую структуру, номенклатура дел строится по структурному принципу; у не имеющих устойчивой структуры – по структурно-функциональному или функциональному принципу.

Названиями разделов номенклатуры дел являются наименования структурных подразделений или направлений деятельности организации. В первой графе номенклатуры дел проставляется индекс, состоящий из обозначения структурного подразделения (или направления деятельности), и порядкового номера дела по номенклатуре в пределах структурного подразделения (участка, направления деятельности). Система индексов может быть трех видов: цифровая, буквенная и смешанная.

Для ведения делопроизводства бухгалтерии целесообразно предусмотреть:

- постановления, приказы, распоряжения вышестоящих органов;
- копии приказов руководителя организации по основной деятельности;
- копии приказов руководителя организации по личному составу;
- должностные инструкции работников бухгалтерии;
- штатное расписание;
- годовой бухгалтерский отчет;
- квартальные и месячные отчеты, представляемые инспекции Министерства по налогам и сборам, Фонду социальной защиты населения, внебюджетным фондам, органам статистики;

- договоры, контракты, соглашения;
- акты документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности;
- отчеты кассира с приложениями;
- выписки банка с приложениями;
- авансовые отчеты;
- путевые листы;
- товарно-транспортные накладные на отпуск материальных ценностей.

### **7.3 Порядок формирования документов в дела и оформление дел для сдачи в архив бухгалтерии и архив организации**

Все документы, заводимые на предприятиях, формируются в дела в соответствии с номенклатурой дел.

Документы формируются в дела работниками, ответственными за делопроизводство в структурных подразделениях. В бесструктурных организациях формирование дел осуществляют работники, ответственные за документационное обеспечение отдельных управленческих функций и направлений деятельности организации.

При формировании дел документы постоянного и временного сроков хранения необходимо группировать в дела отдельно: подлинники должны быть отделены от копий, годовые планы и отчеты – от квартальных и месячных, в дело должно быть включено по одному экземпляру каждого документа. Каждый документ, помещенный в дело, должен быть оформлен в соответствии с требованиями государственных стандартов и других нормативных актов.

В дело группируются документы одного периода – месяца, квартала, календарного года – кроме переходящих дел (например, личные дела, не закрывающиеся при окончании календарного года). При наличии в деле документов за несколько месяцев они разделяются листами бумаги с указанием месяца. Приложения к документам, независимо от даты их утверждения или составления, присоединяются к документам, к которым они относятся.

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

## 8 ПОРЯДОК ХРАНЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ, УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ И ОТЧЕТНОСТИ

### 8.1 Организация хранения бухгалтерских документов

С момента заведения и до передачи в архив или уничтожения после истечения сроков временного хранения документы организации должны храниться в структурных подразделениях (у должностных лиц) по месту формирования. Дела хранятся в рабочих комнатах или специально отведенных для этой цели помещениях в запираемых шкафах, обеспечивающих их полную сохранность и предохраняющих от пыли и воздействия солнечного света.

Руководитель организации несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Министерство юстиции Республики Беларусь утвердило Перечень типовых документов Национального архивного фонда Республики Беларусь, образующихся в процессе деятельности государственных органов, иных организаций и индивидуальных предпринимателей, с указанием сроков хранения. В перечне содержатся все виды бухгалтерских и иных документов, подлежащих хранению в течение определенного срока, а также указаны конкретные сроки хранения таких документов.

Например, главой 12 «Бухгалтерский учет и отчетность» Перечня установлено, что первичные учетные документы, явившиеся основанием для бухгалтерских записей, и приложения к ним (кассовые, бухгалтерские документы, извещения банков, квитанции, накладные, авансовые отчеты и др.) должны храниться в течение трех лет после проведения налоговой проверки; учетные документы (книга учета доходов и расходов, книга учета товаров (готовой продукции) и др.) должны храниться в течение трех лет после проведения налоговой проверки, и т. д.

Оформленные и законченные делопроизводством дела передаются на хранение в *архив бухгалтерии*. Для архива бухгалтерии выделяется специальное отдельное, оборудованное полками и шкафами помещение, закрываемое на ключ. Ключ хранится у работника, на



которого главным бухгалтером возлагаются обязанности по ведению текущего архива бухгалтерии. Этот же работник отвечает за сохранность сданных документов, выдает документы из архива во временное пользование и готовит их для дальнейшей передачи в архив организации.

Хранилища архива должны иметь естественную или искусственную вентиляцию, запасной выход, электро- и противопожарное оборудование, отвечающее требованиям пожарной безопасности Республики Беларусь для архивов и не должны иметь труб газо- и водоснабжения, канализации.

Выдача первичных документов, учетных регистров и других документов, хранящихся в архиве бухгалтерии, работникам бухгалтерии и других структурных подразделений производится только по распоряжению главного бухгалтера после регистрации в специальном журнале.

Выемка документов из дел, как правило, не допускается. Тем не менее в отдельных случаях главный бухгалтер может дать разрешение на выемку. При этом на место изъятого документа необходимо положить лист-заместитель, в котором указывается: когда, кому и на какой срок выдан документ. По возвращении документа лист-заместитель изымается.

При необходимости дело может быть выдано во временное пользование целиком. В этом случае заполняется и помещается на место выданного экземпляра карта-заместитель, в которой указывается номер дела, дата и срок выдачи, должностное лицо-получатель, проставляются подписи в получении и приеме (после возвращения) документа. По возвращении дела карта-заместитель изымается.

## **8.2 Порядок уничтожения бухгалтерской документации временного хранения**

Уничтожение документов производится по письменному разрешению руководителя.

С целью отбора документов для сдачи на хранение или уничтожение приказом руководителя организации создается постоянно действующая экспертная комиссия, состоящая из сотрудников администрации и бухгалтерии предприятия. Экспертная

комиссия является совещательным органом, решения которого утверждаются руководителем организации. Заседания комиссии и принимаемые решения оформляются протоколами.

Отбор дел к уничтожению осуществляется по результатам экспертизы ценности документов после подготовки сводных описей дел постоянного, временного (свыше 10 лет) хранения и по личному составу и оформляется актом о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению.

Основным критерием определения ценности документов является их содержание. Документы, содержащие справочную (оперативную) информацию, нецелесообразно хранить продолжительное время, так как после использования такой информации в оперативных целях они теряют свое значение. В то же время те документы, которые могут быть использованы в научных или практических целях, нужно хранить более продолжительное время или постоянно.

Непосредственный отбор документов к уничтожению в структурных подразделениях осуществляют ответственные за делопроизводство лица. Проверку правильности произведенного отбора осуществляет экспертная комиссия организации.

Документы и дела разрешается уничтожать только после утверждения руководителем организации акта о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению.

Отобранные к уничтожению и включенные в акт документы передаются организациям, занимающимся заготовкой вторичного сырья. Использование этих документов для хозяйственных нужд запрещено. Сдача документов оформляется приемо-сдаточной накладной. Дата сдачи и номер накладной указываются в акте.

## **9 СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **9.1 Место и роль внутреннего контроля в системе управления организацией. Основные требования к организации внутреннего контроля**

Внутренний контроль собственной финансово-хозяйственной деятельности осуществляется самим экономическим субъектом. Им занимаются соответствующие подразделения или должностные лица организаций.

Внутреннему контролю присуща двойственность. С одной стороны, он носит непрерывный характер, так как присутствует на каждой стадии функционирования хозяйственной системы в момент выполнения каждой хозяйственной операции, с другой – периодичный характер, поскольку реализуется через контрольные действия специально созданных управленческих структур (органов). В первом случае каждый работник реализует контрольные функции на своем рабочем месте, и, конечно, такого рода контроль нельзя проводить внешним контролирующим органам. Во втором – контроль осуществляется через лиц, чьими трудовыми обязанностями он является, и реализуется таким образом через функцию управления.

Основные требования к организации системы внутреннего контроля:

– подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации. В должностных инструкциях необходимо предусматривать следующее условие: выполнение контрольных функций каждого субъекта должно быть подконтрольно на предмет качества другому субъекту внутреннего контроля без какого бы то ни было дублирования. В надлежащем исполнении контрольных функций такими субъектами внутреннего контроля, как председатель правления, президент, вице-президент, главный исполнительный директор, неисполнительный директор, главный аудитор, главный контроллер, председатель ревизионной комиссии заинтересованы прежде всего владельцы организации. Поэтому

деятельность перечисленных выше субъектов должна контролироваться собственниками организации посредством услуг независимых экспертов различного профиля, в том числе внешних аудиторов;

– ущемление интересов. Необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят какого-либо работника или подразделение организации в невыгодное положение и побуждают их к регулированию «узких мест»;

– недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица. Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к недостоверному учету в интересах данного лица;

– заинтересованность администрации. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления;

– компетентность, добросовестность и честность субъектов внутреннего контроля. Если персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованная система внутреннего контроля не сможет быть эффективной;

– приемлемость (пригодность) методологии внутреннего контроля. Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Необходимо целесообразное распределение контрольных функций. Программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными;

– непрерывность развития и совершенствования. Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. Система внутреннего контроля должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее «настраивать» на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования организации, и обеспечивать возможность ее расширения и модернизации;

– приоритетность. Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкими расходами) не имеет смысла и только отвлекает силы от более важных задач. Но если высшее руководство считает, что какие-либо области деятельности организации имеют стратегическое значение, то в каждой такой области обязательно должен быть налажен контроль,

даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу «затраты – эффект»;

- исключение ненужных процедур в проведении контроля. Контроль необходимо организовывать рационально, так как это часто связано с дополнительными затратами труда и средств;

- оптимальная централизация (или адекватности оргструктуры). Оргструктура должна соответствовать размерам и степени сложности организации;

- единичная ответственность. Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами ответственности. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо;

- потенциальное функциональное замещение. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры. Для этого каждый работник (субъект внутреннего контроля) должен уметь выполнять контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного-двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля за время их отсутствия;

- регламентация. Эффективность функционирования системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации. Насколько деятельность подчинена четкому регламенту – настолько можно ожидать от нее успеха;

- взаимодействие и координация. Контроль должен осуществляться на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации. Необходима четкая координация их усилий для решения поставленных задач контроля.

## **9.2 Формы организации службы внутреннего контроля**

Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием следующих факторов:

- отношение руководства к внутреннему контролю;
- внешние условия функционирования предприятия, его размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности;

- количество и региональная неоднородность месторасположения обособленных подразделений или дочерних компаний;
- стратегические установки, цели и задачи;
- степень механизации и компьютеризации деятельности;
- ресурсное обеспечение;
- уровень компетентности кадрового состава.

Внутренний контроль может быть организован как:

- постоянно действующая ревизионная комиссия (ревизор), избираемая и принимаемая ежегодно на общем собрании акционеров для утверждения годовой отчетности;
- служба внутреннего аудита, подотчетная непосредственно наблюдательному совету предприятия;
- группа контроля.

### **9.3 Понятие внутреннего аудита и его задачи**

**Внутренний аудит** – организованная на хозяйствующем субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

Внутренний аудит является оценкой надежности и эффективности существующей системы внутреннего контроля, а внутренние аудиторы – людьми, призванными непредвзято и профессионально провести такую оценку. Иными словами, внутренний аудит есть функция независимой оценки всех аспектов деятельности организации, осуществляемая изнутри ее и направленная на создание у менеджеров уверенности в том, что существующая система контроля надежна и эффективна.

Основная цель внутреннего аудита – помочь менеджерам компании эффективно выполнять возложенные на них обязанности, придать менеджерам компании достаточную уверенность в том, что активы организации используются наиболее эффективным образом для достижения целей и задач, стоящих перед компанией в целом и ее отдельными подразделениями.

Задачи внутреннего аудита определяются руководством исходя из потребностей управления как подразделением, так и предприятием в целом и могут включать в себя:

- контроль за состоянием активов и недопущение убытков;
- подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;
- анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;
- оценку качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой;
- проверку эффективности системы контроля;
- оценку эффективности деятельности предприятия;
- определение уровня достижения программных целей.

Существуют два основных отличия аудита внутреннего от внешнего:

- внешний аудит традиционно ориентируется на подтверждение достоверности финансовой отчетности организации и фокусируется на операциях и событиях, которые могут оказать материальное воздействие на ее отчетность. Внутренний аудит направлен на оценку существующей системы контроля предприятия и эффективности ее различных подразделений – производство, маркетинг, продажи, финансы и т. д.;

- внешний аудит служит, в первую очередь, интересам клиентов организации в широком понимании этого термина – поставщикам, потребителям, кредиторам, налоговым органам. Внутренний аудит служит, в первую очередь, интересам собственников. Эффективная система внутреннего аудита может снизить затраты предприятия на аудит внешний, хотя и не может полностью его заменить.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается его независимостью в структуре управления экономического субъекта. Это обусловлено тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству или собственникам и не зависит от руководителей проверяемых филиалов, структурных подразделений и органов внутреннего контроля предприятия.

Внутренний аудит как функция управления позволяет своевременно выявлять и устранять те условия и факторы, которые не способствуют эффективному ведению производства и достижению поставленной цели. При этом он помогает скорректировать деятельность организации и отдельных ее составляющих, с целью достижения намеченных целей и повышения результативности деятельности предприятия.

# 10 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА НА РАЗЛИЧНЫХ СТАДИЯХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

## 10.1 Бухгалтерское дело на стадии создания

Деятельность организации начинается с государственной регистрации.

До подачи в регистрирующий орган документов один из учредителей создаваемой организации должен согласовать ее наименование и оплатить регистрационный сбор за государственную регистрацию.

После получения свидетельства о регистрации производится постановка организации на налоговый учет. Каждая организация должна выбрать систему налогообложения (общую или упрощенную). В данной ситуации бухгалтер и руководитель должны проанализировать целесообразность применения той или иной системы налогообложения и разработать адекватную учетную политику.

Выбранная организацией учетная политика оказывает принципиальное воздействие на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важнейшим инструментом формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики.

На выбор и обоснование учетной политики организации влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма организации;
- отраслевая принадлежность и вид деятельности;
- масштабы деятельности организации;
- управленческая структура организации и структура бухгалтерии;
- финансовая стратегия организации;
- материальная база;



- степень совершенствования информационной системы в организации, в том числе и управленческого учета;
- уровень квалификации бухгалтерских кадров.

На следующем этапе необходимо открыть расчетный счет, выбрав обслуживающий банк.

Также на данной стадии составляется и утверждается документооборот как в целом по предприятию, так и для бухгалтерии.

После утверждения в учетной политике плана счетов приступают к формированию и ведению бухгалтерского учета, составлению вступительной бухгалтерской отчетности.

## **10.2 Бухгалтерское дело на стадиях роста и стабилизации**

На стадии роста и стабилизации руководитель организации должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений.

На стадии роста и стабилизации необходимо определить численность работников бухгалтерии. По решению нанимателя в зависимости от численности бухгалтерской службы могут вводиться должности заместителей главного бухгалтера при условии наличия в штате этой службы не менее пяти человек, подчиненных одному заместителю.

При необходимости (в частности, при отсутствии экономической службы как структурного подразделения) в состав бухгалтерской службы кроме работников, в функции которых входит ведение бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтер, бухгалтер-кассир, учетчик и т. п.), могут входить специалисты, выполняющие работу по осуществлению экономической и финансовой деятельности организации (экономист, экономист по труду, экономист по материально-техническому снабжению, нормировщик и т. п.), а также работники, обеспечивающие техническое функционирование данного структурного подразделения (оператор ПЭВМ, курьер и т. п.).

При организации функционирования бухгалтерской службы разрабатывается и утверждается соответствующее положение, которое определяет ее основные функции.

### **10.3 Особенности бухгалтерского дела на стадии реорганизации**

Формами реорганизации предприятия могут быть слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование. На дату реорганизации предприятия составляется бухгалтерская отчетность, в т. ч. бухгалтерский баланс, налоговые расчеты по результатам деятельности реорганизуемого предприятия.

Перед составлением заключительной отчетности проводится инвентаризация имущества и расчетов, составляются акты сверки расчетов по всем дебиторам и кредиторам, по результатам инвентаризации расчетов принимаются меры по ликвидации дебиторской и кредиторской задолженностей. Все кредиторы должны быть письменно оповещены о предстоящей реорганизации и сообщена дата, до которой принимаются претензии к ликвидируемой организации.

Реорганизация предприятия заканчивается составлением разделительных балансов, в которых отражается стоимость передаваемого имущества и незаконченные расчеты.

Выделенным на отдельный баланс предприятиям передаются все дела по профилю их деятельности, личные дела и лицевые счета перешедших работников.

### **10.4 Особенности бухгалтерского дела на стадии ликвидации**

Коммерческая организация может быть ликвидирована по решению учредителей, хозяйственного суда, регистрирующего органа. В процессе ликвидации сотрудники бухгалтерии:

- помещают в прессе сообщение о ликвидации организации, в котором указывают порядок и сроки заявления требований ее кредиторами;
- составляют перечень кредиторов с указанием сумм долга;

- уведомляют в письменном виде кредиторов о ликвидации организации;
- принимают все возможные меры к выявлению кредиторов и получению дебиторской задолженности;
- сосредотачивают денежные средства организации на едином расчетном и валютном счетах в одном банке, закрывают все счета в других банках;
- оценивают имущество ликвидируемой коммерческой организации;
- рассчитываются с кредиторами в порядке очередности;
- обеспечивают соблюдение прав и интересов увольняемых работников;
- утверждают смету расходов по ликвидации коммерческой организации;
- составляют в установленном порядке ликвидационный баланс;
- осуществляют иные функции в соответствии с законодательством.

Коммерческая организация считается ликвидированной с даты внесения записи о ликвидации (прекращении деятельности) в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

# 11 ОРГАНИЗАЦИЯ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА

## 11.1 Назначение забалансового учета. Понятие и структура забалансового счета

В практической деятельности организаций нередко возникают ситуации, при которых поступившее имущество фактически находится на территории (в зданиях и помещениях) предприятия, но ему не принадлежит. При этом имущество может использоваться в основной и приносящей доход деятельности.

**Забалансовые счета** – это счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении.

Забалансовые счета – это вспомогательные счета бухгалтерского учета.

Остатки по забалансовым счетам не входят в баланс, а показываются за его итогом, т. е. за балансом. На финансовый результат данные этих счетов не влияют и в отчетности предприятия их отражать не нужно.

На забалансовых счетах:

- ведется учет наличия и движения имущества (для обеспечения его сохранности) или не принадлежащего организации, или собственного имущества организации, стоимость которого списана в расходы;

- собирается информация, которую нужно раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Основными задачами забалансового учета являются:

- обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих предприятию;

- контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на забалансовых счетах, за своевременным оформлением документов на поступление и выбытие этих средств;

- обеспечение всесторонней и полной информацией для оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости предприятия.

## 11.2 Порядок учета на забалансовых счетах

Забалансовые счета так же, как и обычные счета бухгалтерского учета, представляют собой двухстороннюю таблицу (дебет и кредит).

Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе. Двойная запись на забалансовых счетах не используется, то есть при составлении проводок на забалансовых счетах не происходит отражение одной и той же суммы по дебету одного счета и кредиту другого счета.

По дебету забалансовых счетов отражаются получение имущества, получение и выдача обеспечений, а по кредиту – выбытие имущества и прекращение обеспечений.

Сальдо на начало месяца отражает наличие вида средств, учитываемых на счете.

По дебету отражается поступление, а по кредиту – списание этих средств.

Сальдо на конец месяца по дебету показывает остаток средств на конец месяца и вычисляется по формуле

$$\text{САЛЬДО НА КОНЕЦ МЕСЯЦА} = \text{САЛЬДО НА НАЧАЛО МЕСЯЦА} + \\ + \text{ОБОРОТ ПО ДЕБЕТУ} - \text{ОБОРОТ ПО КРЕДИТУ}.$$

Конечное сальдо такого счета всегда дебетовое.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Гражданский кодекс Республики Беларусь : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. № 218-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

2 Об административных нарушениях : Кодекс Республики Беларусь : принят Палатой представителей 17 дек. 2002 г. № 194-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

3 Об аудиторской деятельности : закон Респ. Беларусь от 12 июл. 2013 г. № 56-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

4 О бухгалтерском учете и отчетности : закон Респ. Беларусь, от 12 июл. 2013 г. № 57-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

5 Об утверждении инструкции по инвентаризации активов и обязательств : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 30 нояб. 2007 г., № 180 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

6 **Безруких, П. С.** Бухгалтерское дело : учеб. пособие / П. С. Безруких, И. П. Комисарова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 280 с.

7 **Богаченко В. М.** Бухгалтерское дело для колледжей : учеб. / В. М. Богаченко, Н. А. Кириллова. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 256 с.

8 **Болтунова, Е. М.** Бухгалтерское дело : учеб. пособие / Е. М. Болтунова, А. А. Навасардян. – М. : Юстицинформ, 2006. – 208 с.

9 **Борискина, И. П.** Бухгалтерское дело : учеб. пособие / И. П. Борискина, Н. В. Лясковская. – Тула : НОО ВПО НП «ТИЭИ», 2008. – 173 с.

10 **Вахрушина, М. А.** Бухгалтерское дело : учеб. / М. А. Вахрушина. – М. : Инфра-М, 2015. – 376 с.

11 **Жилинская, Л. Ф.** История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита : учеб. комплекс / Л. Ф. Жилинская, Т. А. Жилинская. – Минск : Современная школа, 2008. – 392 с.

12 **Полковский, А. Л.** Бухгалтерское дело : учеб. / А. Л. Полковский. – М. : Дашков и Ко, 2017. – 288 с.

13 **Соколова, Е. С.** Бухгалтерское дело : учеб. / Е. С. Соколова, О. В. Соколов. – М. : Высш. образование, 2008. – 328 с.

14 **Хахонова, Н. Н.** Бухгалтерское дело / Н. Н. Хахонова, И. В. Алексеева. – М. : Дашков и Ко; АкадемЦентр, 2009. – 512 с.