

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Республики Беларусь от 6 января 1999 года № 237-3 «О железнодорожном транспорте»: в ред. от 17.07.2018 г. № 134-3.

2 Правила перевозок грузов и пассажиров, багажа и грузобагажа железнодорожным транспортом общего пользования: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 17 июня 2015 г. № 609: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 27 февр. 2018 г. № 159.

3 Развитие системы бухгалтерского учета и анализа на железнодорожном транспорте: [монография] / под общ. ред. В. Г. Гизатуллиной. – Гомель: БелГУТ, 2011. – 431 с.

4 **Шатров, С. Л.** Методика и организация системы внутреннего аудита доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении / С. Л. Шатров // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 9. – С. 36–41.

5 **Шатров, С. Л.** Методика контроля доходов от грузовых перевозок в системе управления железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности): Междунар. сб. науч. тр. – Вып. 6. – Гомель: БелГУТ, 2013. – С. 131–138.

L. SIDOROVA

Belarusian State University of Transport

INCOME FROM PASSENGER TRANSPORTATION AS AN ELEMENT OF EFFECTIVE ACTIVITIES OF ORGANIZATIONS RAILWAY INDUSTRY

The article discusses the directions of growth of income from passenger transportation by rail at the current stage of development of the economy of the Republic of Belarus, factors of further improvement of the accounting mechanism on the railway are investigated.

Получено 12.10.2019

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 12. Гомель, 2019**

УДК 657.22

С. Л. ШАТРОВ, канд. экон. наук, доцент

Белорусский государственный университет транспорта

МЕТОДИКА ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ

Рассматриваются методические аспекты исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности организаций в соответствии с действующими нормативными актами СССР и Республики Беларусь.

Каждая хозяйственная операция, т. е. действие или событие, приводящее к изменению активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации, отражается в бухгалтерском учете организации и участвует при формировании показателей бухгалтерской отчетности. Все хозяйственные операции должны учитываться правильно и своевременно, однако на практике иногда ситуация выглядит иначе, что сопряжено с риском возникновения ошибок на каждой стадии учетного процесса (регистрация, стоимостное измерение, отражение в учете и обобщение хозяйственных операций).

Бухгалтерский учет и отчетность с развитием общества эволюционируют, изменяя не только форму, но и содержание. И если в древности из-за дороговизны пишущего материала (к примеру, глиняные дощечки или папирус) встречающиеся небрежные записи писцов или ошибки не исправлялись по понятным причинам, то современный уровень ответственности за необъективность данных учетной системы требует от ее создателей особого внимания к исправлению допущенных и выявленных ошибок с целью формирования достоверной информации, а не усугубления ситуации за счет новых ошибок, вызванных исправлением прежних.

Возможно вследствие того, что Энгельс, в молодости работавший бухгалтером, смог донести ценность учета до К. Маркса – основоположника идеологии, в дальнейшей развиваемой Лениным и его окружением, бухгалтерский учет в СССР получил государственную поддержку и велся в четко регламентированном порядке. Понимая всю важность правильности внесения исправлений в учетные данные, в СССР закрепили общие правила в нормативной документации:

1. Положение «О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных обществ» от 25 января 1946 г. № 60, утвержденное Народным комиссариатом финансов СССР.

В параграфе 7 устанавливался запрет на помарки и подчистки как в текстовой части документов, так и в цифровых данных. Ошибки же допускалось исправлять чернилами путем зачеркивания неправильного текста или суммы и надписания над зачеркнутым нового, т.е. правильного текста или суммы. Всякое исправление ошибки в документе должно было быть специально на этом же документе оговорено и подтверждено подписями лиц, подписывающих документ. В кассовых и банковских платежных документах (чеки, платежные поручения и др.) исправления не допускались [1].

Отметим, что по существу правила исправления ошибок, установленные в 1946 году, остались актуальны и по нынешнее время, как в порядке внесения исправительных записей, так и подходов к исправлению в зависимости от периода их выявления.

2. Положение «О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций» 18 октября 1961 г. № 343, утверждено Министерством финансов СССР.

В документе сохранились строгие требования к ведению учета «Документы и учетные регистры необходимо вести аккуратно (п.19)», «Ошибки в

документах (за исключением кассовых и банковских) исправляются путем зачеркивания неправильного текста или суммы и надписания над зачеркнутым правильного текста или суммы (п.20)».

Однако с учетом развития автоматизации внесен пункт о исправлении ошибок в табуляграммах и других учетных регистрах при механизированной обработке документов. При этом о произведенных в бухгалтерии исправлениях сообщалось в письменной форме на машиносчетную станцию с тем, чтобы она смогла перебить соответствующие перфокарты и внести эти исправления в табуляграммы. Исправление ошибки должно было быть оговорено и подтверждено: в документе – подписями лиц, подписавших документ; в учетных регистрах и табуляграммах – подписью лица, производившего исправление [2].

Документом впервые установлена необходимость оформления бухгалтерской справки при обнаружении ошибок в регистрах журнально-ордерной, либо мемориально-ордерной формах счетоводства после проставления в них итогов, но до внесения их в главную книгу. Данные этой справки заносились в главную книгу обособленно и хранились при соответствующем учетном регистре.

3. Положение «О документах и документообороте в бухгалтерском учете» от 29.07.1983 № 105, утвержденное Минфином СССР.

Этот документ сохранил методологический подход более ранних положений и еще долгое время использовался в странах бывшего СССР (России, Республике Беларусь и др.) как основной нормативный акт, определявший правила исправления ошибок в первичных документах и учетных регистрах. Его основные нормы были использованы при формировании положений Закона Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321–XII «О бухгалтерском учете и отчетности».

Сохранились строгие требования по отношению к кассовым и банковским документам: запрещено внесение исправлений в приходные и расходные ордера, платежные инструкции, чеки и т.п. (в указанных документах не допускаются помарки, подчистки, исправления, в т.ч. и оговоренные в них). Для исправления ошибок, допущенных в иных документах, как и в более ранних нормативных актах, был предусмотрен корректурный способ (от лат. *correctio* – исправление, поправка) – зачеркивание изначальной записи. На свободном месте вносилась запись «Исправлено» с приведением правильной записи и даты внесения исправлений. Исправления в документах должны были быть заверены лицом, подписавшим документ. В практике часто встречается запись «Исправленному верить», однако следует помнить, что доверие к документу основывается на подписи должностных лиц, его составивших и скорректировавших, а не слово «верить».

Следует отметить, что самым основательным по содержанию документов, регламентирующим порядок внесения исправлений в бухгалтерском учете в Республике Беларусь, стала Инструкция «О порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок», утвер-

жденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2005 № 83. Она установила единую методику внесения исправлений в учетные записи организациями, кроме организаций, финансируемых из бюджета, банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, в случае обнаружения ошибок и искажений [4]. При этом особое внимание было уделено аспектам налогового учета (пересчет налоговой базы, учет влияния искажений бухгалтерского учета на объекты налогообложения, налоговые регистры и т.д.), пошаговой методике внесения исправительных учетных записей при разных вариантах искажений (исправление фактов занижения/завышения прибыли или доходов в результате завышения/занижения себестоимости продукции, операционных и внереализационных расходов и доходов и т.д.).

Однако с 2015 года в связи со вступлением в действие Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80, инструкция № 83 утратила силу. При этом принципиальных изменений в исправлении ошибок не последовало за исключением порядка исправления в бухгалтерском учете ошибок прошлых лет. Если ранее такие ошибки могли отражаться в доходах и расходах текущего периода с использованием счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» (в типовом плане счетов с 2012 исключен и некоторое время использовались счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы») и влияли на финансовый результат текущего отчетного периода, то с 2015 г. суммы исправления ошибок прошлых лет, относящиеся к доходам и (или) расходам, отражаются с использованием счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», таким образом исключается влияние исправления ошибки на финансовый результат текущего периода.

В настоящее время Национальный стандарт не только определяет методологические основы внесения исправительных записей, но и устанавливает отличия между понятиями:

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

б) **ошибка** – неправильное отражение (не отражение) хозяйственной операции в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности [5], причинами возникновения могут быть:

- неправильное применение законодательства Республики Беларусь;
- неправильное применение учетной политики организации;
- неточности в вычислениях;

- неправильная учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации;
- неиспользование (неправильное использование) имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции;
- неиспользование информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием до даты утверждения бухгалтерской отчетности первичного учетного документа, подтверждающего ее совершение, и др.

Эта классификация позволяет разделить искажения в учете на объективно независимые от действий бухгалтера изменения в учетной оценке и ошибки. Ошибки, допущенные в бухгалтерском учете, искажают информацию о реальном финансовом состоянии организации, эффективности распоряжения имуществом собственника, величине капитала, тем самым вводят в заблуждение заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности. В связи с этим важно не только своевременно выявлять ошибки, но и правильно их классифицировать для методически верного исправления:

- ошибки в оформлении и заполнении первичных учетных документов;
- ошибки, допущенные при формировании учетных регистров;
- ошибки в учетных записях и т.д.

Ключевым аспектом *ошибок, допускаемых в первичных учетных документах и регистрах*, является несоблюдение требований пункта 1 статьи 10 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от № 57-З от 12 июля 2013 года (каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом), а также пункта 1 статьи 11 Закона № 57-З (учетная информация, содержащаяся в первичных учетных документах, подлежит своевременной регистрации в регистрах бухгалтерского учета) [6].

Первичные учетные документы, поступающие в бухгалтерию, должны подвергаться проверке:

- по форме – полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа;
- содержанию – арифметическая проверка, при которой определяют правильность подсчетов в документе, устанавливаются законность и целесообразность хозяйственных операций, логическая увязка отдельных показателей.

В соответствии с пунктами 3 и 4 статьи 10 Закона № 57-З первичные учетные документы подразделяются:

- на включенные в перечень, утверждаемый Советом Министров Республики Беларусь, и обязательные к применению всеми организациями;
- утверждаемые республиканскими органами государственного управления по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь;
- утверждаемые руководителем организации.

Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких доку-

ментов, утвержденных республиканскими органами государственного управления, в учетной политике или приложении к ней.

Если в представленных в бухгалтерию для обработки первичных учетных документах выявлены ошибки, то в них необходимо внести исправления либо вернуть документ для выписки нового и аннулирования оформленного с нарушением. В первичных учетных документах (за исключением первичных учетных документов, которыми оформляются прием и выдача наличных денежных средств, и первичных учетных документов, составленных в форме электронного документа) допускаются исправления.

В соответствии с п. 4 Инструкции о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2008 г. № 196, установлено, что исправление ошибочных записей осуществляется методами, позволяющими установить дату, основание исправления и лицо, его осуществившее.

Исправление ошибочных записей осуществляется:

– путем зачеркивания тонкой чертой неправильных сумм, текста и надписи над зачеркнутым исправленного текста и суммы таким образом, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Одновременно лицом, осуществившим исправление, производится оговорка «Исправлено» с указанием даты, основания поправки, фамилии и инициалов лица, ее осуществившего;

– после отпуска товара грузоотправителем и принятия его к бухгалтерскому учету грузополучателем исправление стоимостных показателей в разделе I «Товарный раздел» первого и второго экземпляров накладной ТТН-1 или накладной ТН-2 может быть оформлено корректировочным актом. В данном акте должны содержаться сведения, установленные законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов, не менее чем в двух экземплярах, который прилагается грузоотправителем и грузополучателем к корректируемой накладной ТТН-1 или накладной ТН-2 с указанием в ней слов «Исправления стоимостных показателей оформлены корректировочным актом (прилагается)». Исправление ошибочных записей во всех экземплярах накладных ТТН-1 и ТН-2 производится только организацией, непосредственно допустившей ошибку (согласно Инструкции по заполнению ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная» и ТН-2 «Товарная накладная», п. 10, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2016 г. № 58);

– в случае несоответствия приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей предъявляемым к их заполнению требованиям кассир возвращает документы бухгалтеру, индивидуальному предпринимателю для надлежащего оформления (согласно п. 48 Инструкции о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2011 г. № 107 и п. 44 Инструкции о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь,

утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2013 г. № 185).

Ошибки, допускаемые в *регистрах бухгалтерского учета*, можно разделить на следующие группы:

- текстовые ошибки. Такие ошибки исправляются аналогично описанным выше в отношении первичных учетных документов. Например, подчистки и незавершенные исправления в кассовой книге не допускаются;
- неправильное отражение информации о хозяйственной операции;
- неправильная корреспонденция счетов при отражении хозяйственных операций.

Пунктом 4 статьи 11 Закона № 57-3 установлено, что в регистрах бухгалтерского учета (за исключением регистров бухгалтерского учета, составленных в форме электронного документа) допускаются исправления, порядок внесения исправлений в которые определен Министерством финансов Республики Беларусь.

Допущенные *ошибки в учетных записях* (в зависимости от их характера) исправляются:

- дополнительной бухгалтерской записью (записями) – если хозяйственная операция на счетах бухгалтерского учета не отражена. Если исправление ошибки требует внесения изменения в аналитические данные, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, то оно производится методом выполнения дополнительных записей;
- отмена ранее выполненной бухгалтерской записи методом «красное сторно» – если была произведена лишняя запись или на излишнюю сумму, однако многие автоматизированные учетные системы предусматривают обратную запись, как основной способ исправления;
- отмена ранее выполненной бухгалтерской записи методом «красное сторно» и выполнение дополнительной бухгалтерской записи.

Действующая в Республике Беларусь методика исправления выявленной ошибки зависит от того, когда она была допущена и обнаружена и полностью соответствует подходам, установленным Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (таблица 1).

Т а б л и ц а 1 – Методы исправления ошибок в зависимости от времени их обнаружения

Период, в котором			Отражение доходов (расходов), если они возникают при исправлении ошибки	Метод внесения исправлений
ошибка		вносятся исправления		
допущена	выявлена			
Текущий год	Текущий год	Текущий год, месяц выявления ошибки	Включаются в доходы (расходы) текущего года в месяце выявления ошибки	Дополнительная и (или) сторнировочная запись в том месяце отчетного периода, когда была выявлена ошибка

Окончание таблицы 1

Период, в котором			Отражение доходов (расходов), если они возникают при исправлении ошибки	Метод внесения исправлений
ошибка		вносятся исправления		
допущена	выявлена			
Предыдущий год	Текущий год, до утверждения бухгалтерской отчетности за предыдущий год	Год совершения ошибки, оборотами декабря	Включаются в доходы (расходы) декабря предыдущего года	Дополнительная и (или) сторнировочная запись в декабре отчетного года
Предыдущий год	Текущий год, после утверждения бухгалтерской отчетности за предыдущий год	Текущий год и месяц выявления ошибки	Корректируется счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	Дополнительная и (или) сторнировочная запись в текущем отчетном году, при этом ошибки рассматриваются как прибыль или убыток прошлых лет

Отметим, что для решения конкретных ситуаций по исправлению ошибок в бухгалтерской отчетности необходимо профессиональное суждение специалиста, основанное на оценке всех имеющихся обстоятельств.

По результатам проведенного ретроспективного анализа можно сделать вывод о том, что основные элементы отечественной методики исправления ошибок были заложены в середине XX столетия, а ее развитие последних лет осуществляется в целях конвергенции национальных подходов и требований МСФО, основная цель которых – недопущение ошибок и нивелирование значения выявленных ошибок, погрешностей, искажений и допущений на достоверность бухгалтерской отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Положение «О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных обществ» : утв. Народным комиссариатом финансов СССР 25 января 1946 г. № 60.

2 Положение «О документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций» : утв. Министерством финансов СССР 18 октября 1961 г. № 343.

3 Комментарий к положению Министерства финансов СССР от 29.07.1983 № 105 «О документах и документообороте в бухгалтерском учете».

4 Инструкция «О порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06.2005 № 83.

5 Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80.

6 Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 12 июля 2013 г.

7 Шатров, С. Л. Теория контроля : учеб.-метод. пособие / С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2011. – 48 с.

8 Шатров, С. Л. Методические основы организации контроля на железнодорожном транспорте / С. Л. Шатров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : Междунар. сб. науч. тр. – Вып. 4. – Гомель : БелГУТ, 2011. – С. 101–110.

9 Шатров, С. Л. Экономический контроль на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / С. Л. Шатров, В. Г. Гизатуллина. – Гомель : БелГУТ, 2019. – 310 с.

*S. SHATROV, PhD, Associate Professor
Belarusian State University of Transport*

ERROR CORRECTION METHOD IN ACCOUNTING AND REPORTING: HISTORY AND MODERNITY

The article discusses the methodological aspects of error correction in accounting and reporting of organizations in accordance with applicable regulatory acts of the USSR and the Republic of Belarus.

Получено 30.09.2019

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 12. Гомель, 2019**

УДК 657.6

Т. В. ШОРЕЦ

О. В. КОВАЛЕВИЧ

Белорусский государственный университет транспорта

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТРАНСПОРТНОЙ ОТРАСЛИ

Устойчивое развитие транспортных предприятий в условиях рынка обуславливает его цели и механизм управления с учетом производства и реализации услуг в условиях конкуренции. В статье рассматриваются основные инструменты контроллинга, которые представлены в разрезе управленческого учета и анализа. Показано, что предприятия, использующие и внедряющие инструментарий контроллинга, впоследствии получают положительный эффект за счет облегчения операций планирования, анализа, контроля, принятия решений и поступления своевременной информации о результатах работы предприятия.

В современном мире основными характеристиками жизнедеятельности являются практически абсолютная информатизация общества и глобализация мировой экономики. Данные условия предопределяют возникающие трудно-