

# Модуль I Основы судебной бухгалтерии

## Тема 1. Предмет, задачи и система судебной бухгалтерии

Судебная бухгалтерия – предметная судебная наука, находящаяся на стыке экономических и юридических отраслей знаний, изучает закономерности отражения в системе учета негативных изменений в производственной, финансовой, хозяйственной деятельности предприятий и организаций, вызванных совершением преступлений или правонарушений и вырабатывает на этой основе специальные приемы и методы выявления и исследования таких изменений.

Предметом судебной бухгалтерии являются основанные на нормативных предписаниях объективные закономерности применения бухгалтерского учета и специальных бухгалтерских познаний в сфере специфических правоотношений (уголовно-правовых, гражданско-правовых, арбитражных), т. е. в системе «человек-право».

Для того, чтобы углубить разработку теоретических положений судебной бухгалтерии на фундаментальной научной основе, а также для эффективного овладения методами экономического и бухгалтерского исследования необходима научно разработанная методология судебной бухгалтерии.

В понятии методологии принято выделять две стороны:

основные общетеоретические положения, принципы научного исследования и его исходные основания;

методы (способы и приемы) исследования.

Понятие методологии значительно шире понятия метода и включает в себя всю систему общетеоретических концепций, принципов, методов и терминов судебной бухгалтерии.

Таким образом, методология судебной бухгалтерии представляет собой целостную систему, состоящую из двух частей:

общетеоретические положения судебной бухгалтерии (предмет и метод); принципы и исходные основания использования экономического и бухгалтерского анализа в юридической практике;

теоретические основы применения различных форм специальных бухгалтерских и иных экономических знаний. Для судебной бухгалтерии, как и для других отраслей знания, всеобщим методом познания является диалектический метод.

Методы судебной бухгалтерии.

Общенаучные методы позволяют углубить познание изучаемого предмета и вскрыть наиболее общие свойства и закономерности действительности. К общенаучным методам относят такие, как анализ, синтез, сравнение, индукция, дедукция, обобщение и др.

Анализ – это мысленное разложение (расчленение) предмета на его составные части. Посредством этого способа можно изучить (установить) отдельные факты хозяйственной деятельности предприятия, проникнуть в глубь исследуемого явления или процесса. Например, вскрытие хищений и злоупотреблений осуществляется путем анализа движения материальных ценностей на определенный момент. В то же время анализ не может дать картины в целом, к примеру, по всему предприятию. Это обеспечивает синтез.

Синтез представляет собой мысленное объединение (соединение) расчлененных (разложенных) анализом частей предмета. Данный способ позволяет обобщить выявленные факты, отделить типичные от случайных, основные от второстепенных и сделать окончательные выводы.

Сравнение – это способ сопоставления и логического анализа данных бухгалтерского учета, направленный на выявление противоречий, отклонений и нарушений в бухгалтерских записях при расследовании уголовных дел о хищениях и

иных злоупотреблениях. В зависимости от направленности и цели исследования сравнение может выступать в качестве простого или сложного аналитического приема. Так, посредством простого аналитического приема выявляют явные различия в документах и бухгалтерских записях (например, отсутствие необходимых реквизитов, даты, подписи и т. д.). Сложный аналитический прием представляет сложный мыслительный процесс, позволяющий установить несоответствие и отклонение в бухгалтерском учете. Достигается это путем сопоставления содержания бухгалтерских документов с требованиями положений и инструкций по бухгалтерскому учету и отчетности в целях установления их соответствия или несоответствия.

Сложный аналитический прием включает в себя индукцию (ход мыслей от частного к общему), когда от знания отдельных фактов и явлений приходят к общим положениям, и дедукцию (ход мыслей от общего к частному), когда из общего правила выводят знание об отдельных предметах и явлениях. Применительно к бухгалтерскому учету: первый вариант – проверка в направлении от первичных документов через учетные регистры к сводной отчетности; второй вариант – в обратном порядке.

Специальный метод судебной бухгалтерии представляет собой совокупность способов и приемов, применяемых юристами, экспертами, ревизорами и специалистами в процессе ознакомления, изучения и исследования экономической информации.

Методы судебной бухгалтерии постоянно совершенствуются, так как изменяется и наполняется новым содержанием ее предмет. Связующим звеном в этом процессе является объект изучения и исследования – хозяйственная деятельность, которая отражается в системе экономической информации, материализуясь в самых различных документах. Основное назначение метода судебной бухгалтерии состоит в выявлении и устранении учетных экономических и документальных несоответствий как конкретных форм проявления деструктивных отклонений в хозяйственной деятельности.

Таким образом, к специальным методам судебной бухгалтерии относятся:

метод бухгалтерского анализа, основанный на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (баланс, счета, двойная запись, оценка и калькуляция и т. д.);

метод экономического анализа, базирующийся на принципе непротиворечивости взаимосвязанной системы технико-экономических показателей (себестоимость, уровень производства, потребление электроэнергии и т. д.);

метод документального анализа, построенный на комплексной экономической и юридической оценке документов как материальных носителей информации о негативных отклонениях, имеющих в хозяйственной практике.

Изучая и исследуя конкретные вопросы хозяйственной деятельности, юристы и специалисты в области бухгалтерского учета, экономики должны подходить к ним, используя все методы, накопленные практикой и разработанные теорией судебной бухгалтерии. Отсутствие у юристов, экспертов и ревизоров таких знаний отрицательно сказывается на их практике. В то же время глубокое понимание системы методов, их взаимосвязи и взаимозависимости позволяет наиболее эффективным путем разрешить вопросы, возникающие перед ними, и оказывает непосредственное влияние на качество работы юридической службы, следственных и судебных органов, экспертов и ревизоров при расследовании и разбирательстве уголовных дел о хищениях. Уяснение предмета и метода судебной бухгалтерии позволяет подойти к вопросу о ее системе, которая состоит из двух частей: общей и особенной.

В общей части рассматриваются задачи судебной бухгалтерии, ее предмет и метод; основные положения использования бухгалтерского и экономического, документального анализа в юридической практике; в особенной – формы использования специальных бухгалтерских и иных экономических познаний, пределы их применения в уголовном и гражданском процессах; общеметодические и организационные основы назначения и производства судебно-бухгалтерских экспертиз, ревизий, а также участия специалистов;

формы и методы предупреждения хищений, должностных и хозяйственных преступлений, разрабатываемых с помощью специальных познаний экспертов (так называемая экспертная профилактика).

Современная судебная бухгалтерия выполняет достаточно важные и самостоятельные функции в различных областях практической юриспруденции.

1. Криминалистическая (поисковая) функция состоит в том, что криминалистика (по содержанию – юридическая наука, по назначению – прикладная дисциплина) исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы расследования, рассмотрения и предотвращения преступлений, в том числе доказательства, добытые с помощью судебной бухгалтерии.

2. Процессуальная (доказательственная) определяется с учетом того, что юридическая ответственность основана на определенной системе легитимных доказательств тех фактов, которые утверждают или опровергают обстоятельства правоотношений, обуславливающих наступление ответственности. Задачи доказательств заключаются в поиске истины, т. е. получении в установленном законом процедурном порядке свидетельств фактически совершенных неправомерных бухгалтерских действий, за которые предусмотрена юридическая ответственность.

3. Криминологическая включает в себя, в частности, предупреждение (превенцию), прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений (не только преступлений) средствами судебной бухгалтерии.

4. Уголовно-правовая предполагает криминализацию, а затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений в области бухгалтерского учета на основе данных судебной бухгалтерии (установление оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения; применение этих данных в индивидуализации уголовной ответственности и наказания).

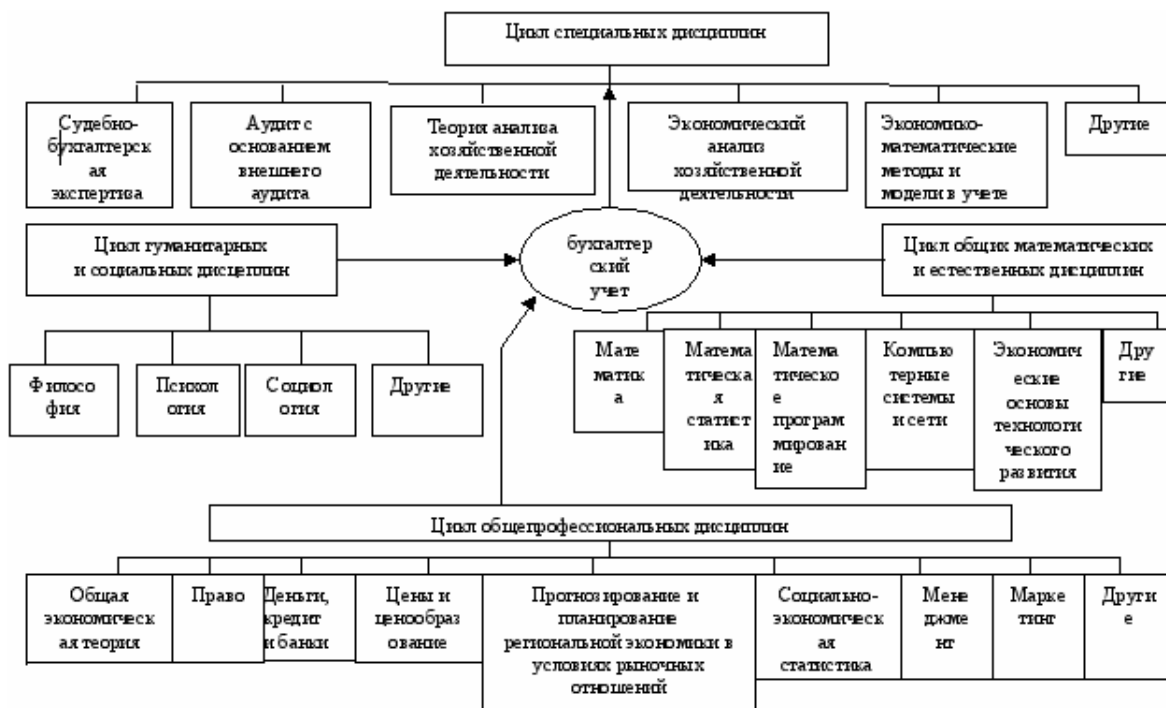
5. Организационно-управленческая (в смысле организации и управления правоохранительной, правоприменительной деятельностью) предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии. Предоставляемые судебной бухгалтерией потенциальные и реальные возможности обуславливают необходимость организации и деятельности соответствующих структурных подразделений специалистов-бухгалтеров (аудиторов) и управления этим процессом, в том числе с помощью права, в целях повышения уровня востребованности специальных бухгалтерских познаний в юриспруденции.

Все названные функции взаимосвязаны и могут дать позитивный результат, лишь будучи взятыми в комплексе.

Таким образом, значение судебной бухгалтерии заключается в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет является одной из основных, объективных, обязательных и нормативно определенных функций государственного управления, разновидностью социального контроля, а также способом повышения эффективности правообеспечительной и правоохранительной деятельности.

Образно выражаясь, бухгалтерский учет – это язык описания фактов хозяйственной жизни, а судебная бухгалтерия – это наука о легитимности этого процесса, а также методах его юридической проверки и законного исправления.

Связь с другими дисциплинами:



### Роль судебной бухгалтерии в практике прокурорского надзора.

Практика общенадзорной деятельности прокуратуры показывает, что знание судебной бухгалтерии имеет большое значение для работников прокуратуры при решении ими самых разнообразных задач в этой области. Основные трудности, с которыми сталкиваются работники прокуратуры в общенадзорной работе по выявлению хищений, связаны со следующими обстоятельствами:

сложностью анализа сведений, характеризующих исполнение законов и требующих познаний в области бухгалтерского учета, экономики, математической статистики;

с трудностями в привлечении к проверкам специалистов соответствующих отраслей знания;

с отсутствием систематизированных знаний о способах хищений, их признаках, источниках информации и специальной литературы.

Поэтому прокурорские работники, осуществляющие общенадзорные проверки, должны быть не только высококвалифицированными юристами, но и специалистами, обладающими основами экономического, бухгалтерского, документального анализа, позволяющими им глубоко изучать материалы хозяйственной практики и привлекать к надзорным мероприятиям специалистов в соответствующих областях знаний с постановкой перед ними четких и профессионально ориентирующих вопросов.

Проблема достижения высокой результативности в работе прокуратуры является сложной, носит комплексный характер и затрагивает несколько аспектов общенадзорной деятельности. Из них можно выделить три наиболее важных:

- информационно-аналитический;
- организационно-методический;
- координационный.

В условиях усиления активности правоохранительных учреждений работники прокуратуры не должны ждать сигналов о совершенных правонарушениях, а путем анализа различных источников информации выявлять негативные отклонения в хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Информационно-аналитическая деятельность состоит из анализа:

данных уголовной статистики и иных данных правоохранительных учреждений по расследованию и разбирательству уголовных дел о хищениях имущества, должностных и хозяйственных преступлениях;

данных из контролирурующих органов;

статистических данных министерств, ведомств по отраслям народного хозяйства.

Изучая эти данные, прокурорские работники активно используют такие методы судебной бухгалтерии, как экономический, бухгалтерский и документальный анализ. С помощью анализа указанных выше источников информации выясняются такие вопросы, как уровень и состояние контрольно-ревизионной работы, суммы ущерба, причиняемые недостачами и хищениями материальных ценностей в отдельных отраслях производства, меры по взысканию материального ущерба, законность списания на издержки производства и в убыток предприятия.

Анализ этих данных, основанный на применении методов судебной бухгалтерии, позволит установить распространенность хищений и недостач в отдельных сферах деятельности, эффективность борьбы с этими отрицательными явлениями, а также наметить соответствующие общенадзорные проверки соблюдения законодательства об охране собственности субъектов хозяйствования.

Исходя из полученных результатов анализа, прокурор может обратить внимание на состояние борьбы с хищениями и недостачами имущества на отдельных предприятиях, в организациях и запросить необходимые ему учетные данные.

На основании полученных результатов он может прийти к выводу об организации проверки на конкретном объекте. С этого момента начинается организационно-методическая деятельность прокурора по организации проверки.

Обычно без помощи сведущих лиц трудно разобраться в сложных вопросах хозяйственной деятельности, особенно выявить негативные отклонения в ней. Поэтому часто при организации проверок используются знания специалистов в области бухгалтерского учета и экономического анализа. Такие специалисты помогают прокурору в подборе и анализе нормативных актов, регулирующих конкретную хозяйственную деятельность, консультируют его по поводу документального оформления тех или иных хозяйственных процессов, оказывают содействие в обнаружении и изъятии необходимых бухгалтерских документов. Благодаря специалистам устанавливаются скрытые недостачи и хищения имущества на основе анализа сопряженных технико-экономических показателей, которые изменяют свои значения под влиянием этих отрицательных явлений.

Познания специалистов в области учета и анализа позволяют с помощью специальных методов не только выявлять недостачи, хищения материальных ценностей, а также причины, но и намечать меры, предупреждающие их появление в будущем. При подготовке к проверке прокурору важно установить необходимость участия в проверке тех или иных специалистов, определить перечень вопросов, которые следует разрешить.

Однако эффективное использование знаний специалистов зависит от того, насколько правильно и квалифицированно будет составлена программа общенадзорной проверки и поставлены задачи и вопросы перед специалистами. Причем немаловажным является и ориентация прокурором специалистов в области учета и анализа на определенные методы проверки. Вряд ли все это выполнимо без глубокого знания методов судебной бухгалтерии.

Координационный аспект общенадзорной деятельности прокуратуры предполагает тесное ее взаимодействие с другими государственными органами, участвующими в обеспечении законности в сфере экономики (органы ведомственного контроля, Национального банка, комитета по ценам и ценообразованию, инспекций по налогам и сборам, департамента финансовых расследований и т. п.). Координационная деятельность прокуратуры предполагает регулярный обмен с этими органами и получение от них специальной информации; знание методов работы и компетенции каждого государственного органа, имеющего отношение к контролю за хозяйственной

деятельностью предприятий; умелое сочетание возможностей и методов государственных органов при проведении проверок деятельности хозяйствующих субъектов.

Для рационального планирования контрольной деятельности, объектов проверки и ее объемов недостаточно познаний только в области права. Следует также использовать методы и возможности судебной бухгалтерии.

Таким образом, широкое использование в практике прокурорского надзора этих методов позволит прокурорским работникам эффективно обнаруживать нарушения законности в хозяйственной деятельности, выявлять причины и условия таких нарушений, координировать усилия всех контролирующих органов по предупреждению преступлений и иных правонарушений.

### **Хозяйственный учет в РБ, виды, функции и учетные измерения**

Учет - система сбора информации об объектах учета в целях контроля и последующего управления процессами, изменяющими учитываемый объект.

Хозяйственный учет – количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности в целях контроля и руководства такой деятельностью.

Единая система хозяйственного учета в Республике Беларусь включает три вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. На базе учета строится динамичная модель функционирования объекта управления. Ее единство проявляется в органической взаимосвязи и взаимозависимости всех видов учета. Они взаимно дополняют друг друга и зачастую используют одну и ту же информацию. Многие формы статистической и бухгалтерской отчетности составляются совместно работниками экономических и бухгалтерских служб (отчеты о себестоимости продукции, по труду и его оплате, объему производства и т. п.). Вместе с тем каждый вид учета играет свою, особую роль в информационном обеспечении управления.

Оперативный учет (оперативно-технический, внутрихозяйственный) используется для оперативного получения информации, которая необходима для текущего управления предприятием и его подразделениями, а также для контроля за процессами и фактами хозяйственной жизни на отдельных участках производственной и финансовой деятельности.

Информация оперативного учета с высокой точностью, объективностью и необходимой подробностью отражает многочисленные качественные и количественные характеристики процессов и фактов хозяйственной жизни, несущественных с точки зрения других видов учета. Эта информация формируется на основе данных, взятых из первичных документов, получаемых устно, или передаваемых по телефону, телеграфу, факсу и т. д. При этом используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные и трудовые.

К задачам оперативного учета относятся наблюдение и документальное оформление процессов и фактов хозяйственной жизни предприятия и первичная обработка, накопление и представление данных для нужд оперативного управления и контроля. Оперативный учет отражает и контролирует отдельные хозяйственные процессы и факты, как правило, непосредственно в ходе и на месте их совершения: учет выпуска продукции, учет поставок продукции по договорам с заказчиками, использование производственных мощностей машин и оборудования, выполнение норм выработки, качество вырабатываемой продукции, ход выполнения товарооборота, реализации товаров и др.

Особенностью показателей такого учета считается быстрота их получения, оформление первичных документов непосредственно при выполнении фактов и процессов хозяйственной жизни, т.е. оперативность, а также конкретность информации, ее характер, зависящий от специфики отражаемых процессов и фактов. Однако, отражая их, оперативный учет не дает целостной картины функционирования экономического

субъекта. Использование информации оперативного учета ограничено временным периодом. Как правило, она теряет свое значение для управления после завершения процесса или хозяйственного факта.

Статистический учет применяется при изучении явлений, носящих массовый характер, количественная характеристика которых рассматривается в непосредственной связи с качеством. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, росте производства продукции, численности и составе населения по возрасту, полу, профессиям, национальному составу и т.п.

Таким образом, статистика отражает не только экономические процессы материального производства, но и охватывает другие стороны экономической, социальной и даже политической жизни общества. Статистика отражает хозяйственные явления в любых показателях (трудовых, натуральных, денежных) в зависимости от свойств исследуемых явлений. Данные статистики используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективные периоды в масштабах отдельных организаций, районов, субъектов, страны.

В статистическом учете применяются специфические способы и приемы получения и обработки данных: наблюдение, группировка, сравнение, индексы, средние величины и др. Статистический учет использует результаты оперативного и бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Другие данные общественной жизни собираются статистическим учетом на основе специфических форм статистического наблюдения: переписей, выборочных обследований и др.

Бухгалтерский учет в отличие от оперативного и статистики признан всеобъемлющим и наиболее достоверным видом учета в силу того, что с момента создания предприятия на протяжении всей его деятельности непрерывно в хронологическом порядке организуется сплошное отражение всех фактов хозяйственной жизни на основании первичных учетных документов. Он представляет количественную информацию и отличается тем, что оперирует данными только в денежных единицах измерения, хотя при необходимости для уточнения денежной информации применяется информация неденежного характера, выраженная в натуральных и трудовых показателях.

Бухгалтерский учет представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Измерители: Как было отмечено, хозяйственный учет всегда, при любом общественно-экономическом строе по своему назначению призван обеспечивать информацией аппарат управления. В наши дни в Республике Беларусь такой учет включает три отдельных вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Они самостоятельны, так как каждый из них имеет свой объект учета, адекватный его предмету, и свои приемы познания данного предмета. В то же время независимость каждого из них не исключает их взаимозависимости и взаимообусловленности.

Каждый вид учета рассматривает одни и те же хозяйственные процессы с разных позиций, что не препятствует на отдельных этапах пересечению потоков информации, интересующих ее пользователей. Это стало возможным благодаря присущей всем видам учета одной весьма существенной для них особенности, а именно – использованию одних и тех же измерителей, применяемых в народном хозяйстве: натуральных, трудовых и денежных.

Учетные измерители – единицы измерения, при помощи которых на основе измерений и исчислений хозяйственных ресурсов и процессов формируются показатели для различных нужд экономической деятельности.

Учет в натуральных измерителях называют количественным, существует и другое его название – натуральный. Назначение количественного учета – обеспечить информацию о натуральном (физическом) объеме основных средств, оборудования к монтажу, материалов, готовой продукции и других объектов, количество которых можно и необходимо определять в натуральных измерителях.

Натуральные измерители применяются в учете для отражения однородных объектов в натуре и выражаются счетом – штуки; мерами длины – метры, километры; объемом – кубические метры, литры; массой – граммы, килограммы, тонны. Их в практике принято называть простыми натуральными измерителями. Очень часто в учете применяются натурально-комбинированные измерители: тонно-километры, человеко-часы, человеко-дни, киловатт-часы.

Использование указанных показателей зависит от физических свойств учитываемых материальных ресурсов.

Натуральные измерители используются в учете главным образом для получения данных о наличии, состоянии, движении и использовании имущества: основных средств, нематериальных активов, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, товаров и других материальных ценностей. Применение в учете натуральных измерителей с учетом сортности, химического состава позволяет иметь не только количественные показатели, но и качественную характеристику материальных ценностей.

Учет с использованием натуральных измерителей необходим для контроля за соблюдением норм расхода материальных ресурсов, выполнения плана выработки, производительности труда и др. Выпуск продукции по ассортименту и выполнение объемов работ контролируется также главным образом с помощью натуральных показателей.

Однако натуральный учет, имея большое контрольное значение, все же ограничен в своем применении. Дело в том, что натуральные измерители не дают возможности обобщенно отражать разнородные по своим физическим свойствам объекты учета. Нельзя, например, сложить вместе и учитывать разнородные виды готовой продукции, хотя меры измерения будут одни и те же – центнеры, килограммы. Поэтому натуральные измерители применяются лишь для характеристики однородных объектов натурального учета.

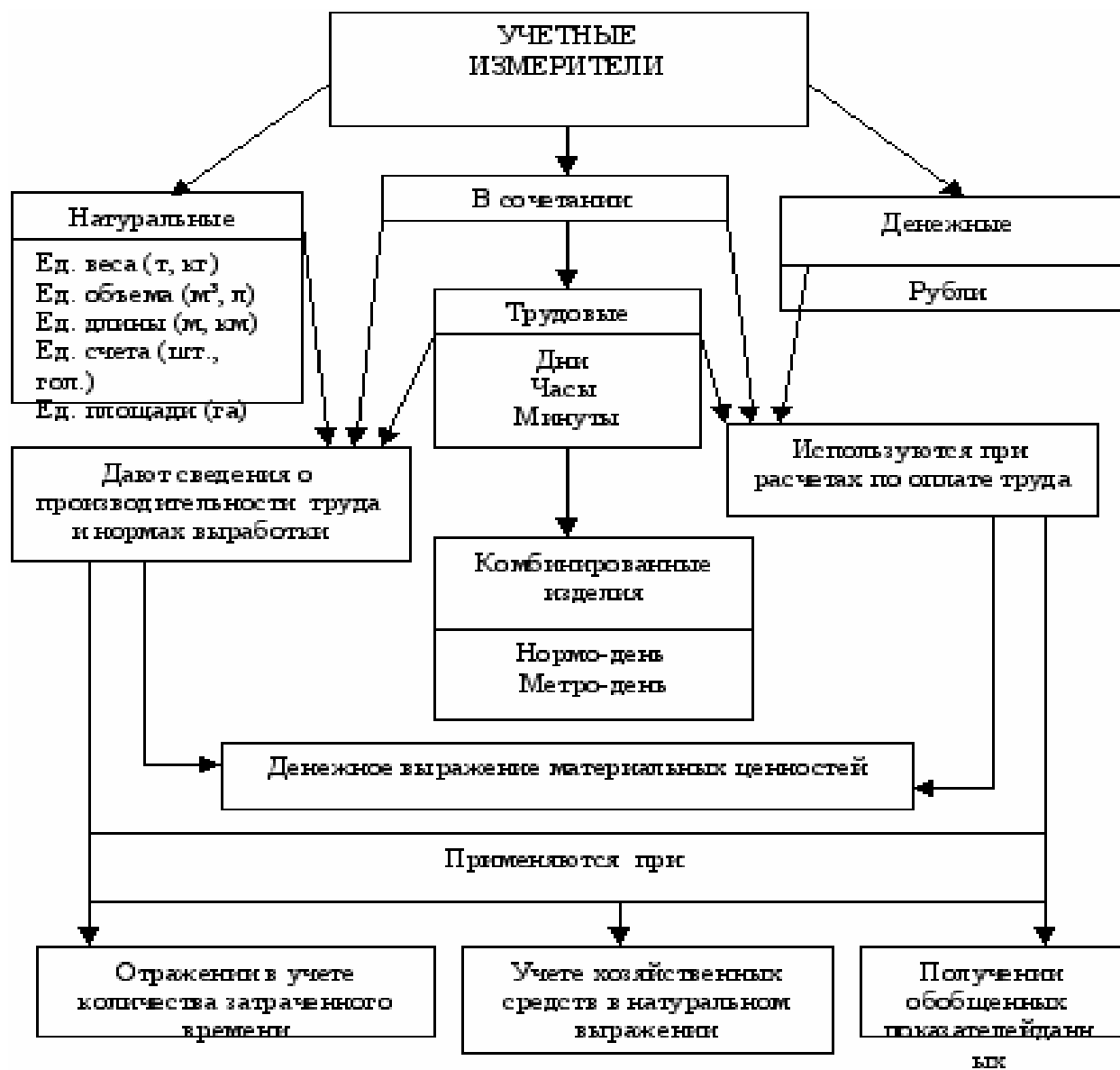
В сочетании с натуральными применяются трудовые измерители, предназначенные для измерения и исчисления рабочего времени, затраченного на выполнение той или иной работы либо вида деятельности. Они выражаются в различных единицах затрат труда: человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах, на их основе формируются показатели трудоемкости продукции, отдельных трудовых операций, технологий, частей продукции, трудоемкости работ, услуг в различных сферах и видах деятельности; на основании информации о затратах труда, выраженных в трудовых измерителях, исчисляют и начисляют заработную плату персоналу предприятия, определяют показатели производительности труда.

Таким образом, трудовые измерители, как и натуральные, имеют строго определенные границы применения. Денежные измерители применяются для обобщения и отражения информации о стоимостной оценке имущества, обязательств и хозяйственных операциях организации. Они являются универсальными измерителями и выражаются в рублях и копейках. С помощью денежных измерителей организуется обобщенный учет имущества и обязательств, исчисляются затраты на производство продукции (работ, услуг), определяются результаты хозяйственно-финансовой деятельности (прибыль, убыток), обобщается информация об имуществе и обязательствах организации в балансе, составляется и анализируется бухгалтерская (финансовая) отчетность и т.д.



Весьма широко денежные измерители используются в учете и контроле расчетно-кредитных операций, капитала и резервов организации. Национальной денежной единицей является рубль Республики Беларусь. В международных расчетах чаще всего используется денежная единица США – доллар. В странах ЕЭС для расчетов применяется специальная межгосударственная денежная единица – евро.

Использование учетных измерителей проследим по схеме:



## Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Основываясь на общих правилах ведения бухгалтерского учета, бухгалтерия предприятия обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и планирования хозяйственной деятельности. Предприятия порой очень существенно отличаются одно от другого по технологическому процессу, организационной структуре, взаимосвязи и взаимозависимости между структурными подразделениями.

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

В данном определении отражены:

основные этапы учетного процесса (вначале любой учетный объект наблюдается, затем измеряется, осуществляются его регистрация, дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям);

основные отличия бухгалтерского учета от других видов – статистического и оперативного.

Объектами бухгалтерского учета является имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Основными задачами бухгалтерского учета согласно Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» признаны:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;

обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Следует отметить, что обозначенный круг задач свидетельствует о том, что бухгалтерский учет – не только регистратор и хранитель информации; его главное назначение – обеспечить систему управления экономикой предприятия достоверной, понятной управляющими различных уровней учетно-экономической информацией.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций. Одной из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления и формирования рыночной экономики, является информационная функция. На современном этапе роль и значение своевременно поступающей объективной экономической информации усиливается. Учетно-экономическая информация, характеризующая фактическое состояние хозяйственной деятельности, формируется в системе хозяйственного учета. В бухгалтерском учете регистрируется, накапливается и обобщается информация о состоянии имущественных средств хозяйствующего субъекта и имущественных отношений с другими предприятиями, о работе и результатах. Следовательно, бухгалтерский учет отражает, создает комплексную информацию во всех областях хозяйственной деятельности. Все многочисленные хозяйственные операции документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах, отражаются на счетах бухгалтерского учета, затем полученные данные обобщаются в формах бухгалтерской отчетности. Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на всех стадиях производства, причем в случае необходимости – во всех деталях деятельности предприятия и его подразделений.

Контрольная функция типична для бухгалтерского учета при любых условиях хозяйствования и любых пользователях учетной информации. Она предполагает постоянный контроль над использованием различного вида ресурсов: материальных, трудовых, финансовых, т.е. определение того, насколько действия соответствуют плану. В условиях совершенствования управления, наличия различных форм собственности, формирования рыночных отношений происходит усиление контрольной функции бухгалтерского учета благодаря совершенствованию его форм и методов, широкому внедрению вычислительной техники, использованию зарубежного опыта, а также возможностей автоматизированных рабочих мест бухгалтера, экономиста, аналитика.

Контроль – система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям.

С помощью специальных приемов и способов бухгалтерского учета ведутся три вида контроля: предварительный – до совершения хозяйственной операции; текущий – во время совершения хозяйственной операции; последующий – после ее совершения.

Контроль может осуществляться по следующим направлениям :

обеспечение сохранности собственности предприятия;

рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

использование основных средств, амортизационных отчислений ;

выполнение планов по объемам выпущенной и реализуемой продукции ;

формирование полной себестоимости реализованной продукции;

деятельность различных подразделений предприятия: цехов, производств, участков и т.п.

формирование финансовых результатов деятельности предприятия;

снижение затрат, связанных с формированием выпущенной и реализованной продукции и др.

В бухгалтерском учете, как было отмечено, отражаются весь кругооборот средств (имущества) предприятия, источников их формирования и хозяйственные процессы. Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на разных стадиях производства, контролировать в случае необходимости во всех деталях деятельность предприятия и его подразделений, анализировать ее и на базе этой информации подготавливать, обосновывать и принимать соответствующие управленческие решения на различных уровнях управления.

Аналитическая функция заключается в анализе производственной и финансовой деятельности предприятия, ее результатов. Она особенно важна в современных условиях управления и формирования рыночных отношений, так как достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений. На основании учетно-экономической информации заинтересованные лица (как администрация предприятия, так и внешние пользователи) стремятся получить необходимые им достоверные сведения об имущественном состоянии предприятия, его платежеспособности, использовании заемных средств, перспективах развития, внутренних и внешних отношениях и т. п. Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета. Для целей управления необходим анализ использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, распределения и использования прибыли и т.п. При анализе фактические показатели сравниваются с плановыми, нормативными, сметными, выявляются причины отклонений. Следовательно, значимость аналитической функции учета для оперативного управления, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, прогнозирования производственной и финансовой деятельности предприятия трудно переоценить.

Функция обеспечения сохранности собственности тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие складских помещений и их соответствующего оборудования, наличие контрольно-измерительных приборов, мерной тары и др. Научно организованная система учета позволяет не только вскрывать растраты, хищения и злоупотребления, но и предупреждать их. Основным инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, произошедшие в составе собственности. В процессе проведения инвентаризации проверяется, все ли хозяйственные операции были оформлены документально, нашли ли они отражение в бухгалтерском учете, увязываются ли фактические данные с данными бухгалтерского учета. Инвентаризация имеет огромное значение для правильного отражения всех затрат на производство и реализацию продукции с целью сохранности собственности, особенно в части предупреждения потерь материальных ценностей предприятия. Действенная система бухгалтерского учета позволяет совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности, создать заслон на пути хищений, порчи и потерь.

Функция обратной связи характерна для бухгалтерского учета, без нее невозможно действие системы управления. Системный бухгалтерский учет, как известно, обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его структурных подразделений, о состоянии имущества и источников его формирования, о взаимоотношениях с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками, налоговыми органами, о формировании финансовых результатов, использовании прибыли и т.п. Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактическое значение показателей, осуществляется контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, устанавливаются различные недостатки, выявляются резервы производства и степень их мобилизации и использования. Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне. Никакая другая система не в состоянии выполнить эту задачу.

Функцию обратной связи, как правило, выполняет находящаяся на различных носителях исходная информация, поступающая главным образом из первичной документации.

К бухгалтерскому учету предъявляются следующие требования:

достоверность фактической информации о результатах хозяйственной деятельности, которая обеспечивается документальностью, непрерывностью и другими принципами (особенностями) бухгалтерского учета;

своевременность отражения результатов хозяйственных операций и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

экономичность и рациональность бухгалтерского учета, т.е. экономное и рациональное расходование средств на ведение бухгалтерского учета и составление его отчетности;

точность и объективность учета означает, что все учетные сведения должны быть правильными, верно отражающими действительность;

осмотрительность характеризует большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

приоритет содержания над формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

полнота учета – это охват всех сторон хозяйственной жизни, полная характеристика совершающихся процессов, но без лишней детализации показателей, не имеющей значения для управления предприятием;

непротиворечивость – тождество данных аналитического учета данным синтетического учета;

оперативность учета состоит в своевременном представлении информации для принятия управленческих решений, составления и предоставления отчетности;

простота учета заключается в том, что бухгалтерская информация должна быть максимально доступной (в установленной форме представления) всем пользователям;

ясность и доступность учета связаны прежде всего с необходимостью обеспечить возможность использования данных учета для хозяйственного управления;

- оптимальное использование принципов Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности с учетом отечественных научных и профессиональных достижений и традиций, менталитета населения и действующего законодательства.

Основой, или исходной базой, бухгалтерского учета как науки являются его основополагающие принципы. С их учетом в каждой организации разрабатываются стратегические положения и определяются (выбираются) правила ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций. К основным относятся принципы, перечисленные ниже.

Статья 3 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности»

Принципы бухгалтерского учета и отчетности

1. Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

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

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

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

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

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

7. Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.

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

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

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

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

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

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

Закон определяет правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, устанавливает требования, предъявляемые к составлению и представлению бухгалтерской отчетности, регулирует взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.

Статья 1. Основные термины, применяемые в настоящем Законе, и их определения

Для целей настоящего Закона применяются следующие основные термины и их определения:

активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод;

аналитический учет – детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета;

бухгалтерский учет – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности;

доходы – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации;

национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности – нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности;

общественно значимые организации – открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации (далее – банки), страховые организации;

обязательства – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации;

организации – юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства иностранных и международных организаций, хозяйственные группы, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности);

отчетная дата – последний календарный день отчетного периода;

отчетность – система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период;

отчетный период – период, за который составляется отчетность;

первичный учетный документ – документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета;

план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета;

пользователи – собственник имущества (учредители, участники) организации, инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации;

профессиональное суждение – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном [пунктом 2](#) статьи 7 настоящего Закона, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности;

расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации;

регистр бухгалтерского учета – документ, в котором производятся регистрация, накопление и систематизация учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;

синтетический учет – обобщенное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на синтетических счетах бухгалтерского учета;

собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств;

учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности;

учетная политика – совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией;

форма бухгалтерского учета – порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи;

хозяйственная операция – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

Статья 4. Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности

Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности основывается на [Конституции](#) Республики Беларусь и состоит из настоящего Закона, нормативных правовых актов Президента Республики Беларусь и принятых в соответствии с ними иных актов законодательства Республики Беларусь, регулирующих отношения в области бухгалтерского учета и отчетности.

Статья 5. Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности

1. Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь и иными республиканскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

2. Президент Республики Беларусь определяет единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности.

3. Совет Министров Республики Беларусь:

обеспечивает проведение единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;

координирует и контролирует деятельность республиканских органов государственного управления в области бухгалтерского учета и отчетности;

устанавливает совместно с Национальным банком Республики Беларусь порядок введения в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО);

устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера, порядок подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера;

осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с [Конституцией](#) Республики Беларусь, законами Республики Беларусь и актами Президента Республики Беларусь.

#### 4. Национальный банк Республики Беларусь:

устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера банка, порядок подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера банка;

утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера банка;

проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера банка и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера банка;

осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь.

#### 5. Министерство финансов Республики Беларусь:

реализует единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности;

осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, банковских групп, банковских холдингов);

утверждает национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности и иные нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, обязательные для исполнения организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, банковских групп, банковских холдингов);

утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера;

проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера;

представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами бухгалтерского учета и отчетности;

осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

6. Республиканские органы государственного управления, осуществляющие государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности (за исключением Министерства финансов Республики Беларусь):

участвуют в реализации единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;

осуществляют методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности;

принимают по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь нормативные правовые акты, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отчетности в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности.



7. Государственные органы, имеющие воинские формирования, принимают по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь нормативные правовые акты, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отчетности в воинских формированиях.

Статья 6. Полномочия общественных организаций (объединений), ассоциаций (союзов)

Общественные организации (объединения) бухгалтеров, ассоциации (союзы) коммерческих организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, созданные в соответствии с законодательством Республики Беларусь, вправе:

участвовать в подготовке проектов нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности;

участвовать в разработке учебно-программной и учебно-методической документации, информационно-аналитических материалов, учебно-наглядных пособий, используемых при подготовке к аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера и сертификата профессионального бухгалтера банка;

оказывать методическую и иную помощь организациям по вопросам бухгалтерского учета и отчетности;

представлять интересы бухгалтеров в международных профессиональных организациях.