

Перед составлением отчетности  
необходимо выполнить  
следующие процедуры

## Общие этапы составления форм промежуточной и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности



# 1. Проверка записей на счетах бухгалтерского учета

- проверка оформления документов
- проверка , все ли операции отражены в учете ( инвентаризация)
- проверка совпадения данных аналитического и синтетического учета

Исправление : 1) утраченные документы должны быть восстановлены 2) неверно оформленные – дооформлены в соответствие с требованиями

Для того чтобы бухгалтерская (финансовая) отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, должны соблюдаться следующие условия

- отражение хозяйственных операций в учете только на основании надлежаще оформленных первичных документов;
- отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации;
- совпадение данных синтетического и аналитического учета.

Каждый факт хозяйственной жизни (сделка, событие, операция) должен быть оформлен первичным учетным документом.

Первичные учетные документы принимаются к учету только, если они составлены по форме, утвержденной руководителем организации.

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения операции и содержать обязательные реквизиты.

Перечень лиц, имеющих право подписывать первичные учетные документы, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Допущенные в документах ошибки должны быть исправлены, в кассовых и банковских документах никаких исправлений быть не должно.

Утраченные документы должны быть восстановлены, документы, неверно оформленные, должны быть дооформлены в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями.

В течение месяца данные, содержащиеся в первичных учетных документах, регистрируются и накапливаются в регистрах бухгалтерского учета.

Перечень регистров утверждается руководителем организации.

Регистры бухгалтерского учета, как и первичные учетные документы, составляются на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Обязательными реквизитами регистров бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра или период, за который он составлен;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не разрешенные лицами, ответственными за ведение данного регистра.

Итоговые данные учетных регистров используются для составления счетов Главной книги.

В конце отчетного периода по всем счетам Главной книги подсчитываются дебетовые и кредитовые обороты и выводится конечное сальдо.

По некоторым счетам, например 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», исчисляется развернутое сальдо.

Отражение развернутого сальдо в балансе (в активе дебетового, в пассиве кредитового) необходимо для объективной характеристики финансового положения организации. Взаимное погашение дебиторской и кредиторской задолженности (свертывание сальдо) приводит к фальсификации баланса.

Счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» ежемесячно закрываются, их обороты по дебету и кредиту обязательно равны, сальдо отсутствует.

Субсчета, открытые к сч. 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», а также сч. 99 «Прибыли и убытки», закрываются один раз в конце года.

Показатели Главной книги (обороты по дебету и кредиту счетов, остатки) используются для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Чтобы убедиться в точности и полноте этих показателей, необходимо периодически проверять записи по счетам.

Для проверки полноты и правильности записей по счетам используются различные приемы, которые зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета. Обычно проверку записей по счетам Главной книги проводят по следующим направлениям:

- сличают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей;
- сравнивают между собой обороты и остатки или только остатки по всем счетам синтетического учета;
- сверяют обороты и остатки или только остатки по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.



Для сверки данных аналитического и синтетического учета, а также для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовые ведомости отдельно по всем синтетическим счетам и отдельно по аналитическим, объединяемым одним синтетическим счетом, т.е. составляется несколько оборотносальдовых ведомостей по аналитическим счетам и одна — по синтетическим

<i>Счет</i>		<i>Сальдо на начало периода</i>		<i>Обороты за период</i>		<i>Сальдо на конец периода</i>	
код	наименование	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8

Проверка учетных записей на синтетических счетах осуществляется по итогам оборотно-сальдовой ведомости. Имеющиеся в ней три пары суммовых граф должны отражать дебетовые и кредитовые итоги, соответственно равные друг другу:

- сальдо на начало периода по дебету должно быть равно сальдо на его начало по кредиту (графы 3 и 4);
- обороты за период по дебету должны быть равны оборотам за период по кредиту (графы 5 и 6);
- сальдо на конец периода по дебету должно быть равно сальдо на его конец по кредиту (графы 7 и 8).

Отсутствие равенства в какой-либо паре колонок указывает на ошибку в записях или в подсчете записей по счетам. Для выявления таких и подобных ошибок производится сверка данных синтетического учета с соответствующими показателями аналитического учета :

итоги оборотно-сальдовой ведомости по аналитическим счетам сверяются с данными соответствующих счетов в оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам.

## 2. Исправление выявленных ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности

# Ошибки при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности приводят к искаженному представлению о реальном состоянии дел в организации.

Под ошибкой в бухгалтерском учете и отчетности понимается неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации.

Это происходит, например:

- из-за неправильного применения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и учетной политики организации;
- неточностей в вычислениях;
- недобросовестных действий должностных лиц организации неправильной классификацией.

Наиболее типичные бухгалтерские ошибки:

- необоснованное отнесение на себестоимость расходов, не связанных с производством; неправильное начисление и отражение в бухгалтерском учете налогов и сборов;
- необоснованное отнесение различных сумм на финансовые результаты;
- занижение полученной выручки (налогооблагаемой базы).

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения или неотражения таких фактов хозяйственной деятельности.

В зависимости от степени влияния на достоверность отчетных данных ошибки делятся на существенные и несущественные.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если ошибка не отвечает критериям существенности, установленным организацией, то ее можно признать несущественной.

# Для выявления ошибок применяют различные способы:

- проведение плановых периодических инвентаризаций;
- осуществление сверок расчетов с дебиторами и кредиторами;
- контроль арифметических вычислений, проверка взаимоувязки форм отчетности и др.

Способ исправления ошибок в отчетности зависит от того, когда обнаружена ошибка, а также существенна ошибка или не существенна.

Способ исправления ошибочно сделанных записей в первичных учетных документах, учетных регистрах зависит от момента их выявления и характера ошибки.

Порядок исправления ошибок регламентирован

ПБУ 22/ 2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

## Исправление ошибочно сделанных записей в первичных учетных документах и учетных регистрах может производиться

- корректирующим способом,
- способом дополнительной записи
- способом сторнировочной записи.

При корректирующем способе зачеркивается ошибочная запись и записывается правильный текст или сумма. Исправление должно быть подтверждено подписью ответственного лица. Этот способ применяется в том случае, когда ошибка сделана в одном регистре и обнаружена до подсчета итогов и, следовательно, до их перенесения в Главную книгу.

## Способ дополнительной записи ( дополнительной проводки)

используется, если фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной. На разницу делается дополнительная проводка. При этом составляют бухгалтерскую справку, на основании которой исправляют ошибку во всех регистрах. Этот способ применяется, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов в регистрах или в Главной книге.



## Способ сторнировочной записи («красное сторно» или способ отрицательных чисел») применяется

1. если в регистрах записана большая, чем следовало, сумма;
  2. если составлена и разнесена по счетам ошибочная бухгалтерская запись.
- В первом случае сторнировочная проводка делается на разницу.
  - Во втором случае неверная проводка повторяется еще раз, но сумма записывается «сторно» и, таким образом, первая неверная запись аннулируется.

В случае обнаружения ошибки необходимо составить бухгалтерскую справку, где фиксируется выявленная ошибка, отражаются причины ее возникновения и способы исправления при составлении учетных регистров и форм отчетности.

Характер ошибки и период ее обнаружения	Порядок исправления ошибки
Ошибка текущего года, выявлена до окончания года	Составляются записи по соответствующим счетам БУ в том периоде, когда обнаружены ошибки
Ошибка отчетного года, выявлена после окончания года, но до подписания БО.	Составляются записи по соответствующим счетам БУ за декабрь отчетного года
Несущественная ошибка предшествующего отчетного года выявленная после подписания БО за этот год.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Составляются записи по соответствующим счетам БУ в том месяце отчетного года, когда обнаружены ошибки</li> <li>2. Прибыли и убытки, возникшие в результате исправления ошибки, отражаются в составе прочих доходов и расходов текущего отчетного года. ( счет 91)</li> </ol>
Существенная ошибка предшествующего отчетного года , выявленная после даты подписания отчетности за этот год, но до даты представления отчетности акционерам	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Составляются записи по соответствующим счетам БУ за декабрь отчетного года, за который составляется отчетность.</li> <li>2. Если эта отчетность уже была представлена каким-либо пользователям, то должна быть заменена на исправленную.</li> </ol>
Существенная ошибка предшествующего отчетного года , выявленная после даты представления отчетности акционерам, но до даты утверждения этой отчетности	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.Составляются записи по соответствующим счетам БУ за декабрь отчетного года, за который составляется отчетность.</li> <li>2.В пересмотренной БО раскрывается информация, что данная БО заменяет первоначальную и основание этой замены.</li> <li>3.Пересмотренная отчетность представляется во все адреса.</li> </ol>
Существенная ошибка предшествующего отчетного года , выявленная после даты утверждения	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.Составляются записи по соответствующим счетам БУ за январь текущего отчетного года ( записи в корресп.со сч.84)</li> <li>2.Пересчет показателей в БО за текущий год.</li> <li>3.Пересчет показателей осуществляется путем исправления показателей БО так, как если бы этих ошибок не было( ретроспективный пересчет).</li> </ol>

### 3. Уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и обязательств

- инвентаризация имущества и обязательств;
- уточнение оценки по неотфактурированным поставкам и отражение приобретенных ценностей, находящихся в пути;
- создание оценочных резервов на дату составления отчетности и восстановление , созданных в прошлом году;
- уточнение величины оценочных обязательств при наступлении новых событий.

## Уточнение оценки по неотфактурированным поставкам и отражение приобретенных ценностей, находящихся в пути

Неотфактурированные поставки – это материальные ценности, поступившие в организацию без расчетных документов.

Такие ценности приходуются по учетным ценам принятым в организации. После получения расчетных документов их учетная цена корректируется.

Одновременно уточняются расчеты с поставщиками.

# Корректировка может осуществляться 2-мя вариантами (*должны быть закреплены в учетной политике*)

1. сторнирование первоначальных записей и формирование новых правильных записей  
Д – т 10(41)- К – т 60- приняты к учету неотфактурированные поставки по учетной цене  
Д – т 10(41)- К – т 60- сторно- сторнированы ранее учтенные суммы по неотфактурированным поставкам при получении документов  
Д – т 10(41)- К – т 60- отражена стоимость поставки в соответствии с документами поставщика;  
Д – т 19 – К – т 60 – учтен НДС

2) формированием дополнительных или сторнировочных записей на разницу в стоимости МПЗ

Д – т 10(41)- К – т 60- приняты к учету неотфактурированные поставки по учетной цене;

Д – т 60/ «Неотфактур.поставки» - К –т 60 отражена задолженность перед поставщиком;

Д – т 10(41)- К – т 60-

Д – т 10(41)- К – т 60- сторно

на разницу в

соответствие с документами

Д – т 19 – К – т 60 – учтен НДС

# «Материалы в пути»

в отчетном месяце в организацию поступили расчетные документы на МПЗ, а сами они не поступили. Такие МПЗ подлежат учету в оценке, указанной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Их стоимость отражается в учете в конце месяца ( без оприходования на складе), т.е.

Д – т 10 – К – т 60 или Д – т 15 – К – т 60.

Затем эти суммы сторнируются и в момент фактического поступления МПЗ в организацию делаются обычные записи.

# Создание оценочных резервов на дату составления бухгалтерской отчетности и восстановление оценочных резервов, созданных в прошлом году

производится уточнение оценки материальных ценностей, финансовых вложений, дебиторской задолженности на сумму ранее созданных оценочных резервов.

## ПБУ 21/2008 "ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ"

Резерв под снижение стоимости МПЗ – создается, если:

1. МПЗ морально устарели;
2. полностью или частично утратила свое первоначальное качество
3. снизилась их текущая рыночная стоимость.

Стоимость МПЗ в таких случаях в балансе отражается за минусом резерва.



Резерв образуется за счет финансового результата предприятия на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если она ниже. Расчет производится на основании информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Организация должна подтвердить расчет. Резерв создается по каждой единице МПЗ, принятой к учету.

Д – т 91/2 – К – т 14 создан резерв под обесценение МПЗ.

В следующем отчетном периоде при повышении рыночной стоимости МПЗ, по которым ранее был создан резерв, зарезервированная сумма восстанавливается.

Д – т 14 – К – т 91.2- восстановлен резерв под обесценение МПЗ.

Аналогичная запись делается по мере отпуска запасов, относящихся к начисленному ранее резерву.

Резерв под обесценение финансовых вложений создается в случае устойчивого снижения их стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость

ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

Резервы под обесценение финансовых вложений образуются на величину разницы между учетной и рыночной стоимостью за счет финансового результата предприятия. Д – т 91/2 – К – т 59. Организация должна периодически проводить проверку на обесценение финансовых вложений.

Если в результате проверки выяснилось, что продолжается снижение, то предприятие должно увеличить сумму ранее созданного резерва (уменьшается финансовый результат). Если снижение не наблюдается, то резерв восстанавливается Д – т 59 – К – т 91/2.

Резерв по сомнительным долгам создается по дебиторской задолженности, которая не погашается в установленные сроки или не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника:

Д – т 91/2 – К – т 63 создан резерв по сомнительным долгам.

При списании (погашении) не востребоваанных долгов, ранее признанных сомнительными, записи делаются по дебету счета 63 в корреспонденции с соответствующими счетами расчетов с дебиторами. При поступлении долга, который ранее был признан сомнительным и по которому был создан резерв, делается запись:

Д – т 63 – к – Т 91/2 - неизрасходованная часть резерва до конца отчетного года восстанавливается.

# Уточнение величины оценочных обязательств

## ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства»

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

## Существуют 2 варианта оценки величины оценочного обязательства

1. выбор из набора значений:

оценка это средневзвешенная величина  
= среднее из произведений каждого значения  
на его вероятность.

2. выбор из интервала:

Оценка = среднее арифметическое из  
наибольшего и наименьшего значений  
интервала.