**СОДЕРЖАНИЕ**

1. Исправление ошибок в учетных регистрах 2

2. Предмет и метод бухгалтерского учета 8

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 15

#

# 1. Исправление ошибок в учетных регистрах

От ошибок в учете не застрахован никто. Причиной тому могут быть несвоевременное поступление в организацию первичных учетных документов, неправильное исчисление облагаемой базы по налогам, ошибочная корреспонденция счетов и т.д. Нередко к учету принимаются первичные документы, не оформленные в соответствии с требованиями законодательства, что приводит к неправомерному отражению в регистрах бухгалтерского и налогового учета расходов. В результате искажаются данные финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности.

Согласно п. 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), следует производить в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором обнаружены искажения данных. Иными словами, ошибки в бухгалтерском учете нужно исправлять в том месяце, в котором они обнаружены.

Если выявлено неправильное отражение хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года, исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, в котором искажения выявлены (п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н, далее - Указания).

Чтобы исправить ошибки, допущенные в отчетном году, достаточно внести исправления в первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета.

Запись в учетные регистры осуществляется ручным или машинным способом. В первом случае операции регистрируются вручную чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо сделать несколько экземпляров, - путем копирования). Машинную запись производят при использовании пишущих машин и средств автоматизации.

Записи в учетных регистрах производят не позднее следующего дня после получения первичных документов. Они должны быть краткими, аккуратными, четкими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разноски. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

Пунктом 3 ст. 10 Закона N 129-ФЗ определено, что при хранении регистров бухгалтерского учета следует обеспечивать их защиту от несанкционированных исправлений. В то же время в практической деятельности бухгалтеров иногда возникают ситуации, когда в регистры бухгалтерского учета или в отчетность попадают ошибочные данные.

Однако одного установления фактов наличия ошибок еще недостаточно, так как неизвестно, где произошла ошибка и в чем она заключается. За выявлением ошибки должно следовать ее нахождение, т. е. отыскание того регистра, в котором произошла ошибка, суммы ошибки и т.п. Необходимо также определить сущность и характер ошибки.

Наиболее распространенным способом отыскания ошибок является сплошная проверка записей в регистре. Суть этого способа состоит в том, что все записи в учетном регистре, содержащем ошибку, последовательно сверяются с документами. При такой проверке ошибочная запись будет найдена.

На практике применяются и другие способы нахождения ошибок.

В основе их лежат разработанные схемы взаимопроверки счетных записей и итоговых показателей учетных регистров.

После того как ошибка найдена, производится ее исправление. Правильное исправление ошибки в счетных записях имеет большое значение для обеспечения достоверности учетных сведений.

Характер ошибок бывает различный: нарушение принципа двойной записи, ошибки в корреспонденции счетов, когда сумма хозяйственной операции записывается не на тот счет, на который нужно, хотя и в правильной сумме и т.д.

Исправление ошибок в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Для исправления ошибок в первичных документах и учетных регистрах, составленных вручную (за исключением банковских и кассовых документов), применяется следующий способ:

Корректурный неправильный текст или сумма зачеркиваются, над зачеркнутым текстом записываются правильный текст или сумма. Зачеркивание производится одной чертой, для того чтобы исправленный текст можно было прочитать. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документе подписями лиц, подписавших документ, в учетных регистрах г лицом, производившим исправление. Оговорка делается на полях против исправленной записи.

Корректурным способом пользуются в случаях допущенных описок, неправильного подсчета итогов, а также записи операции не в тот учетный регистр, который указан в бухгалтерской проводке. В приходных и расходных кассовых ордерах исправления не допускаются. При перенесении итогов в Главную книгу никакие исправления не допускаются. В этом случае на сумму допущенной ошибки составляют бухгалтерскую справку, данные которой заносятся в Главную книгу отдельной строкой.

Исправление ошибок в учетных регистрах кроме корректурного способа производится способом дополнительной проводки и способом «красного сторно».

Дополнительная проводка применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная нумерация счетов, но записана сумма операции меньше действительной. Исправление делается путем составления дополнительной записи с той же корреспонденцией счетов на сумму разницы между правильной суммой операции и суммой, отраженной предыдущей бухгалтерской записью.

Пример. Согласно условиям договора с оператором связи организация оплачивает междугородные и международные телефонные переговоры ежемесячно после выставления счета-фактуры и расшифровок АТС. За апрель текущего года получен счет на сумму 2784,80 руб. (в том числе НДС - 424,80 руб.).

Данные операции отражаются следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Корреспонденция | Сумма, | Содержание операции |
| счетов | руб. |
| Дебет | Кредит |   |
| 26 | 60 | 2360 | Отражена в составе расходов |
| организации стоимость услуг связи |
| 19 | 60 | 424,8 | Отражена сумма НДС |
| 68 | 19 | 424,8 | Принят к вычету НДС |
| 60 | 51 | 2784,8 | Оплачены услуги связи согласно счету- |
| фактуре |

Бухгалтер ошибочно отразил в составе расходов стоимость услуг связи в сумме 2060 руб. В результате сумма операции занижена на 300 руб.

Предположим, что допущенная ошибка обнаружена бухгалтером в мае. В момент обнаружения ошибки следует сделать дополнительную запись с той же корреспонденцией счетов на недостающую сумму, т.е. на 300 руб.:

Д-т 26 "Общехозяйственные расходы", К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - 300 руб. - отражена в составе расходов стоимость услуг связи, ошибочно не учтенная в апреле.

«Красное сторно» применяется в тех случаях, если в учетных регистрах указана неправильная корреспонденция счетов или большая, чем следовало сумма операции. Суть этого способа состоит в том, что ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов красными чернилами (в автоматизированных системах со знаком «минус»). Эта проводка отражается во всех связанных с ней учетных регистрах красными чернилами. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами не прибавляются, а вычитаются из итогов, тем самым неправильная запись аннулируется. После этого составляется новая проводка с правильными данными и записывается в регистры обычным способом.

Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

Пример. Воспользуемся условием предыдущего примера, но предположим, что бухгалтер ошибочно отразил в составе расходов стоимость услуг связи в сумме 2660 руб. Таким образом, сумма операции превышена на 300 руб.

В мае бухгалтер обнаружил ошибку и сделал в учете исправительные записи методом "красного сторно":

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| 26 | 60 | 2660 | Сторно! Отражена в составе расходов |
| организации стоимость услуг связи за апрель |
| 26 | 60 | 2360 | Отражена в составе расходов организации стоимость услуг связи |
| за апрель |

Все исправления, вносимые в бухгалтерский учет, должны быть оформлены документально. Таким документом может стать бухгалтерская справка, в которой бухгалтер указывает причины, по которым возникла ошибка, поясняет смысл вносимых в учет исправлений и изменений, отражает корреспонденцию счетов и суммы.

Как было отмечено, первичные учетные документы принимаются к учету в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Однако ни один из альбомов унифицированных форм первичной учетной документации не содержит формы бухгалтерской справки. В данной ситуации первичный учетный документ может быть разработан организацией самостоятельно. При его разработке необходимо учитывать требование п. 13 Положения о бухгалтерском учете и отчетности, а также ст. 9 Закона N 129-ФЗ. В частности, первичный учетный документ будет принят к учету, если он содержит следующие обязательные реквизиты:

* наименование документа;
* дату составления документа;
* наименование организации, от имени которой составлен документ, что позволяет определить принадлежность документа конкретной организации;
* содержание хозяйственной операции, вытекающее из названия документа;
* измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
* наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
* личные подписи указанных лиц и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

В расшифровке подписи вначале следует ставить инициалы и лишь затем фамилию (например: И.С. Петров).

Практика показывает, что бухгалтеры коммерческих организаций в основном разрабатывают и используют текстовую форму бухгалтерской справки. Бухгалтеры бюджетных учреждений для исправления ошибок, обнаруженных в регистрах бюджетного учета, используют справку (форма 0504833), предусмотренную Приказом Минфина России от 10.02.2006 N 25н "Об утверждении Инструкции по бюджетному учету". На основании справки производятся бухгалтерские записи, связанные с исправлением ошибок в журнале операций или ином бухгалтерском документе, при этом делается ссылка на номер и дату исправляемого документа, приводится обоснование внесения исправлений.

#

# 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает финансово-хозяйственная деятельность предприятия, в более конкретном виде предмет состоит из многочисленных и разнообразных объектов.

Под объектами бухгалтерского учета понимаются материальные и де-нежные ценности, которыми располагает данное предприятие, его юридические отношения с другими предприятиями, а также те хозяйственные операции, в результате которых изменяются эти ценности и отношения.

Объекты бухгалтерского учета можно объединить в две группы:

1 группа – объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия (основные средства, денежные средства, нематериальные активы, различные фонды и резервы, капиталы, юридические отношения, материальные ценности – т.е., это средства и источники);

2 группа – объекты, составляющие хозяйственную деятельность – хозяйственные процессы и их результаты (процесс снабжения и реализации).

Имущество предприятия классифицируется по видам: на необоротные активы и оборотные активы.

К необоротным активам относятся: нематериальные активы, основные средства, незавершенные капиталовложения, долгосрочные финансовые вложения.

Нематериальные активы - патенты, авторские права, товарные знаки, отложенные (организационные) расходы, цена фирмы (деловая репутация фирмы, «гуд-вилл»).

Основные средства - средства труда, участвующие в процессе труда в течение нескольких циклов, сохраняющих свою натуральную форму и постепенно, частями переносящих стоимость на готовый продукт. Основные средства, в свою очередь, подразделяются на основные средства производственного и непроизводственного назначения.

К основным средствам производственного назначения относятся здания цехов предприятия, здание заводоуправления, сооружения, передаточные устройства, оборудование, транспортные средства, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства. В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности предприятия земельные участки, объекты природопользования (вода, недра).

Основные средства непроизводственного назначения не участвуют не-посредственно в процессе производства. Например, жилые дома, спортивные площадки и т.д.

Производственные запасы - предметы труда, которые потребляются в одном производственном цикле и целиком переносят свою стоимость на продукт. К ним относятся: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо, запасные части, полуфабрикаты собственного производства, тара.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы - объекты бухгалтерского учета стоимостью меньше 100 минимальных окладов, сроком службы менее одного года. Например, спецодежда и спец. обувь, постельная принадлежность, инструменты, приспособления.

Незавершенное производство – продукция, непрошедшая все стадии технической обработки. Готовая продукция - изделия, отвечающие государственному стандарту.

Объектом бухгалтерского учета являются денежные средства. Денежные средства поступают предприятию от покупателей за реализованную продукцию, оказанные услуги, выполненные работы; от банков в виде кредитов и т.п. К ним относятся деньги, находящиеся в кассе предприятия, на расчетном, валютном счетах банков, на специальных счетах.

Задолженность предприятию со стороны физических лиц, организации, других предприятий называется дебиторской.

Имущество предприятия классифицируется по видам на необоротные и оборотные активы.

К необоротным активам относятся нематериальные активы, основные средства, незавершенные капиталовложения, долгосрочные финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги).

Оборотные активы - материалы, сырье, полуфабрикаты, запчасти, топливо, готовая продукция, товары отгруженные, дебиторская задолженность, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, векселя полученные и др.

Имущество предприятия классифицируется и по месту нахождения: в сфере производства, сфере обращения, внепроизводственной сфере.

К сфере производства имущество относится: основные средства цехов основного и вспомогательного производства, сырье и материалы, топливо, запчасти, полуфабрикаты собственного производства, незавершенное производство, МБП и др.

К сфере обращения относятся готовая продукция, товары отгруженные, денежные средства, дебиторская задолженность.

К внепроизводственной сфере относятся основные средства жилищно-коммунального хозяйства, оборудование и инвентарь клуба и т.п.

Имущество предприятия приобретается за счет источников.

По источникам образования имущество подразделяется на собственные источники и заемные источники.

К собственным источникам предприятия относятся уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, прибыль, фонд накопления, целевое финансирование.

К заемным источникам относятся средства, представленные предприятию во временное пользование на определенные цели, за плату, на определенный срок, по истечению которого они возвращаются владельцу, т.е. перед предприятием возникают обязательства.

К ним относятся кредиты банков, кредиторская задолженность, займы.

Кредиты банков подразделяются на долгосрочные и краткосрочные. Кредиторская задолженность - суммы, причитающиеся с данного предприятия в пользу других предприятий и лиц. К ней относят задолженность по оплате труда, бюджету по налогам; отчисления во внебюджетные фонды, векселя к уплате, авансы полученные.

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности имущество предприятия находится в постоянном движении, совершая кругооборот, который состоит из ряда хозяйственных процессов: снабжения, производства и реализации.

Под методом бухгалтерского учета понимают совокупность способов, с помощью которых отражаются, исследуются и контролируются его объекты.

Научное содержание метода бухгалтерского учета в том, что все хозяйственные явления отражаются в учете в непрерывном их движении и развитии, причем хозяйственные процессы и составляющие их операции отражаются учетом не изолировано друг от друга, а в единстве, взаимосвязи и взаимозависимости.

Бухгалтерский учет имеет свои собственные приемы и методы исследования, которые вытекают из сущности его предмета.

Метод бухгалтерского учета включает в себя следующие элементы: документацию и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, баланс и отчетность.

Документация – непрерывное, документально обоснованное отражение всех хозяйственных операций, имеющих денежное выражение. Для этого отдельные операции отражаются в первичных документах, являющихся основой дальнейшей группировки данных в учетных регистрах с целью получения необходимых показателей. Не все хозяйственные явления могут быть зафиксированы посредством документации (например, естественная убыль товарно-материальных ценностей, ошибки и просчеты при приемке товарно-материальных ценностей и денежных средств, недостачи и хищения). Все эти изменения можно оформить лишь при выявлении, а не тогда, когда эта недостача произошла. Выявить такие явления позволяет инвентаризация.

Инвентаризация – это проверка наличия товарно-материальных и де-нежных средств и сопоставление с учетными данными (для получения реальных данных).

Документация и инвентаризация – это способы первичного отражения и контроля объектов бухгалтерского учета.

Оценка представляет собой выражение в денежном измерении имущества предприятия и его источников. В основе оценки имущества предприятия лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении. В целях сопоставимости оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна проводится единообразно на всех предприятиях.

Каждый хозяйственный процесс состоит из ряда затрат, поэтому необходимо установить не только величину каждого вида затрат, но и их общую сумму, т.е. исчислить себестоимость, или составить калькуляцию, которая позволит определить фактическую себестоимость объектов в денежной оценке.

Оценка и калькуляция служат для стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета.

Зафиксированные в документах хозяйственные операции необходимо систематизировать, т.е. зарегистрировать на бухгалтерских счетах. Потребность в счетах вызвана тем, что сведения, содержащиеся в документах, дают разрозненную характеристику учетных объектов. Для обобщенного представления эти данные необходимо сгруппировать и суммировать. Такую функцию в бухгалтерском учете выполняют счета.

Хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета отражаются посредством двойной записи. Двойная запись – взаимосвязанное отражение двух явлений, вызываемых каждой хозяйственной операцией (запись на двух счетах и более).

Счета и двойная запись используются с целью текущей группировки данных об объектах бухгалтерского учета.

Счета дают возможность накапливать и систематизировать данные, но на конкретном счете нет обобщенной информации по предприятию в целом. Для обобщения показателей служит бухгалтерский баланс, в котором хозяйственные средства показываются в двух разрезах:

1) по их видам и размещению;

2) по источникам образования и целевому назначению.

Это позволяет видеть всю совокупность хозяйственных средств во взаимной связи и облегчает проведение анализа обеспеченности ими предприятия.

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является отчетность, которая представляет собой способ получения различных показателей о разных сторонах деятельности предприятия за определенный период (месяц, квартал, полугодие, год).

Баланс и отчетность являются способами итогового обобщения данных бухгалтерского учета.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

* формирование полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений;
* контроль за наличием и движением имущества, источников его образования;
* предотвращение потерь и выявление резервов повышения эффективности хозяйственной и финансовой деятельности;
* формирование фактической себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ и оказанных услуг;

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

* 1. Бебнева Е.Б., Богачева И.В., Соколова Е.С. Теория бухгалтерского учета. – М.: ЮНИТИ, 2005.
	2. Теория бухгалтерского учета: Курс лекций / Сост. Т.П. Рябова. − Изд-во БГУЭП, 2004. − 61 с.
	3. Базарова А. Исправление ошибок текущего года в учете // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – №36.
	4. http://www.platinalog.ru/topic5851.html
	5. http://www.smolgrad.ru/lawdigest/full/223.html
	6. http://www.yanakayevs.narod.ru/0005/0005-0007.html
	7. http://www.yanakayevs.narod.ru/0005/0005-0010.html
	8. http://www.yanakayevs.narod.ru/0005/0005-0021.html