

УДК 657.234

UDC 657.234

**ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В
БУХГАЛТЕРСКОМ ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ И
ОТЧЕТНОСТИ**

**MISTAKES CORRECTION IN FINANCIAL
ACCOUNTING AND REPORTING**

Дегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор

Degaltseva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor

Березенкова Галина Петровна
старший преподаватель
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Berezenkova Galina Petrovna
senior lecturer
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассматриваются методологические и методические аспекты исправления допущенных существенных ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

In the article, we have considered the methodological and the methodical aspects of correction of essential mistakes in accounting and reporting

Ключевые слова: ОШИБКИ,
СУЩЕСТВЕННОСТЬ, МЕТОДИКА
ИСПРАВЛЕНИЯ

Keywords: MISTAKES, ESSENTIALITY, METHOD
OF CORRECTION

В бухгалтерском стандарте «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 от 28.06.2010 г. № 63н дается определение понятия ошибки - это неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной жизни или событий в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Названы и причины ошибок: неправильное применение законодательства или учетной политики организации; неточности в вычислениях; неверная классификация или оценка фактов деятельности; неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности; недобросовестные действия должностных лиц организации. Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной жизни, выявленные в результате получения новой информации, недоступной на момент отражения (неотражения) таких событий.

Все ошибки делятся на существенные и несущественные.

Ошибка признается существенной, когда она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один отчетный период может повлиять на экономические решения, принимаемые на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Это

означает, что при обнаружении нескольких ошибок, влияющих на статьи баланса незначительно, однако при этом искажающих общий показатель, к примеру, чистой прибыли, ошибки в совокупности будут считаться существенными.

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

Также следует заметить, что исправления в бухгалтерский учет должны вноситься с обязательным документированием. Главным документом, на основании которого вносятся исправления, является бухгалтерская справка, имеющая обязательные реквизиты, перечисленные в ст. 9 Закона РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.

Выявленные организацией ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению. Порядок исправления зависит от времени, когда она выявлена: в текущем отчетном периоде или после его завершения.

Если ошибка выявлена в текущем году, то она исправляется путем совершения записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Записи должны быть внесены в месяце выявления ошибки. Однако если ошибка выявлена лишь по окончании отчетного года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправительные записи следует сделать «вторым» декабрем отчетного года (за который составляется годовая отчетность). Например, в январе 2012 г. в издержки обращения не была включена оплаченная авансом арендная плата за офисное помещение в сумме 2000000 руб. Предположим, что ошибку обнаружили в мае 2012 г., в этом случае следовало внести коррективы в бухгалтерский учет за май. А теперь допустим, что ошибка обнаружена в январе 2012 г. при сверке расчетов с контрагентом. Поскольку 2012 г. уже

закончился, но отчетность по нему еще не сдана, исправительные записи в данном случае следует датировать 31 декабря 2012 г.

Возможен и такой случай: ошибка предшествующего года выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год. В этом случае в первую очередь следует оценить существенность ошибки.

Несущественная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после подписания отчетности за этот год, исправляется в текущем году путем исправительных записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Исправления вносятся в месяце выявления ошибки, прибыль или убыток, возникшие в результате ее исправления, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после подписания бухгалтерской отчетности, но до даты ее представления собственникам, исправляется с помощью записей по соответствующим счетам в декабре предшествующего года.

Бухгалтерский стандарт ПБУ 22/2010 вводит следующее правило: если до представления собственникам организации бухгалтерская отчетность предоставлялась иным внешним пользователям, то она подлежит замене на исправленную отчетность. Такая отчетность именуется пересмотренной бухгалтерской отчетностью.

На практике повторное представление годовой отчетности встречается довольно часто. Налоговым органам и органам статистики годовая отчетность за прошлый год представляется в конце марта. К этому моменту отчетность зачастую еще не утверждена (например, в акционерных обществах) и не проверена аудиторами. После работы аудиторов организациям нередко приходится менять отчетность.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность должна иметь другую дату подписания ее ответственными лицами. Собственно, и аудитор в аудиторском заключении по пересмотренной отчетности должен обратить

внимание ее пользователей на этот факт. Например, акционерное общество представило в налоговый орган бухгалтерскую отчетность 30 марта. Законом об акционерных обществах предусмотрено, что годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через 2 и не позднее чем через 6 месяцев после окончания финансового года. Таким образом, годовое общее собрание акционеров может быть проведено в период с 1 марта и по 30 июня года, следующего за отчетным. Общее годовое собрание акционеров назначено на 17 мая.

В апреле проведена аудиторская проверка подготовленной отчетности, выявлены существенные ошибки, которые исправлены путем внесения дополнительных записей в декабре отчетного года. По результатам внесения исправлений бухгалтерская отчетность пересмотрена и подписана заново. Исправленная отчетность повторно представлена в налоговую инспекцию.

Минфин России назвал периодом исправления существенной прошлогодней ошибки, выявленной до даты утверждения отчетности за этот период, - декабрь. На практике исправления вносятся записями 31 декабря предшествующего года.

В п. 8 бухгалтерского стандарта ПБУ 22/2010 описан алгоритм действий в ситуации, когда отчетность с существенными ошибками была представлена собственникам, но ими еще не была утверждена. В этом случае исправления обнаруженных ошибок производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению годовая бухгалтерская отчетность, т. е. она пересматривается и повторно представляется собственникам на утверждение.

В пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что она заменяет первоначально представленную отчетность, а также приводятся основания составления пересмотренной

бухгалтерской отчетности. Пересмотренная отчетность представляется во все адреса, всем пользователям, которым она представлялась в первоначальном виде.

После утверждения отчетности выявленные в ней существенные ошибки исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде.

При этом утвержденная отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности. Это положение согласуется с требованиями п. 39 бухгалтерского стандарта ПБУ 22/2010.

При исправлении таких ошибок в отчетном периоде применяется корреспонденция со счетом учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Однако возникает вопрос: почему при исправлении ошибки прошлого года в текущей отчетности следует использовать именно счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»?

Объясняется это тем, что результаты большинства фактов хозяйственной жизни и событий отражаются на прибыли текущего периода и затем переносятся на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и накапливаются нарастающим итогом. Поэтому исправление ошибки так, как если бы она никогда не была совершена, означает соответствующую корректировку данных по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Исключение составляют ошибки в отражении тех фактов и событий, которые в свое время не затронули прибыль текущего периода. Кроме того, влияние ошибки на нераспределенную прибыль может в итоге оказаться нулевым (например, неправильное определение в прошлом состава себестоимости запасов, которые впоследствии были полностью реализованы, и т. п.). Исправление таких ошибок не требует записей по

счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», так как они не влияют на сальдо этого счета.

Следует отметить, что корректировка данных счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», обусловленная ретроспективным исправлением ошибок (как и ретроспективным применением учетной политики), не является использованием сумм, отраженных на этом счете, а представляет собой лишь присвоение другой, более правильной оценки этому показателю. Права акционеров при этом не нарушаются.

Таким образом, при внесении в учет корректировок, связанных с обнаружением ошибок прошлых лет, следует использовать счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кроме случаев, когда ошибка не затронула финансовые результаты прошлых периодов. Например, 2012 г. после утверждения отчетности за предшествующий год организация выявила ошибку, допущенную в 2011 г. Ошибка, связанная с завышением на 2000000 руб. списания стоимости товаров в расходы, признана существенной.

Ошибочная запись, сделанная в прошлом году, имела следующий вид:

Дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» – 2000000 руб.;

Кредит счета 41 «Товары» – 2000000 руб. – списана
учетная стоимость реализованного товара.

Исправительная запись, согласно бухгалтерского стандарта ПБУ 22/2010, должна быть в 2012 г. такой:

Дебет счета 41 «Товары» – 2000000 руб.;

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль
(непокрытый убыток) – 2000000 руб. – исправлена
ошибка по списанию учетной стоимости товара прошлого года.

Если организация, пользуясь п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ, признает своевременно неучтенные расходы прошлых лет, то возникает вопрос: по какой статье в текущем году отразить неучтенные расходы прошлых лет? Минфин считает, что эти расходы следует включать в соответствующие статьи расходов отчетного периода, в котором выявлена ошибка. Мы рекомендуем такие расходы отражать в составе внереализационных расходов, так как отдельные ошибки могут увеличить расходы по статьям, которые в целях налогообложения принимаются в пределах норматива (затраты на рекламу, представительские расходы и т. п.).

Например, в июле 2012 г. бухгалтер обнаружил, что в расходах 2011 года не были учтены расходы на размещение рекламы в общественном транспорте на сумму 50000 руб. (акт сдачи-приемки соответствующих услуг подписан сторонами 25 декабря 2011 г.).

Расходы на рекламу в общественном транспорте относятся к расходам на прочие виды рекламы, которые принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1 % выручки. По данным 2011 года выручка от реализации составила 10000000 руб. Соответственно, при расчете налоговой базы за 2011 год организация могла учесть расходы на прочие виды рекламы в сумме 100000 руб.

До выявления ошибки в расходах 2011 года были учтены расходы на прочие виды рекламы в сумме 70000 руб. Соответственно, общая сумма расходов на прочие виды рекламы за 2011 год с учетом выявленных 50000 руб., составила 120000 руб. В такой ситуации организация имеет право включить в состав расходов не всю выявленную сумму в размере 50000 руб., а только часть в размере 30000 руб.

Допустим, что выявленная ошибка привела к излишней уплате налога на прибыль за 2011 год и организация, пользуясь п. 1 ст. 54 НК РФ, исправляет ее в текущем периоде. Неучтенная в 2011 году сумма расходов

на прочие виды рекламы в размере 30000 руб. включается в состав расходов в 2012 году.

Предположим, что по итогам 2012 года показатель выручки от реализации составил 15000000 руб. Сумма расходов на прочие виды рекламы, понесенных в 2012 году, – 140000 руб. Предельный размер расходов на прочие виды рекламы при расчете налоговой базы за 2012 год – 150000 руб. (15000000 руб. x 1 %).

Если организация при расчете налоговой базы за 2012 год, руководствуясь разъяснениями Минфина России, отразит неучтенные в 2011 году расходы на рекламу по статье «прочие виды рекламы», то суммарная величина таких расходов в 2012 году составит 170000 руб. (140000 руб. – расходы, понесенные в 2012 году, 30000 руб. – своевременно неучтенные расходы 2011 года). Поскольку эти расходы нормируются, при расчете налоговой базы за 2012 год в расходах будет учтено только 150000 рублей (20000 рублей останутся неучтенными).

Если же расходы 2011 года отразить в 2012 году как внереализационные, то при расчете налоговой базы за 2012 год организация учтет всю сумму понесенных в 2012 году расходов на прочие виды рекламы (140000 руб.), а также всю сумму своевременно неучтенных расходов 2011 года (30000 руб.).

На наш взгляд, второй вариант является более правильным. Расходы прошлых налоговых периодов не должны влиять на порядок учета нормируемых расходов текущего налогового периода.

Как быть, если обнаружено сразу несколько ошибок (искажений), повлекших как занижение, так и завышение налоговой базы и суммы налога, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам?

Минфин России считает, что уточнение налоговой базы и суммы налога должно производиться в разрезе каждой обнаруженной ошибки (искажения). При этом ошибки (искажения), повлекшие занижение

налоговой базы и суммы налога, отражаются в периоде, в котором они были совершены, если этот период известен (письма Минфина России от 28.06.2010 г. № 03-03-06/4/64, от 05.05.2010 г. № 03-02- 07/1-216, № 03-07-06/86).

В представляемой пользователю отчетности за отчетный период производится пересчет сравнительных показателей. Исключение составляют только случаи, при которых невозможно установить связь ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить ее влияние нарастающим итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

О необходимости корректировки данных за предшествующий период, если они не сопоставимы с данными за отчетный период, говорится в п. 35 ПБУ 22/2010. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин.

Похожую формулировку содержит и п. 10 бухгалтерского стандарта «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, а именно: каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Следует пересчитать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности всех периодов, за которые приводятся данные в текущем отчете, до того момента, когда данная ошибка была допущена. Это означает, что данные бухгалтерского учета и отчетности должны быть откорректированы таким образом, как если бы ошибка никогда не была совершена (ретроспективный пересчет).

Если ошибка допущена до начала года, данные за который представляются в качестве сравнения в текущей отчетности, корректируется вступительное сальдо по соответствующим статьям

активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов. Например, в отчете об изменениях капитала приведены данные об изменениях капитала за последние два года. В текущем году выявлена ошибка, которая была совершена три года назад, т. е. в более раннем периоде, чем наиболее ранние сопоставимые данные, приводимые в текущей отчетности. В этом случае нужно скорректировать показатели капитала на начало второго (самого раннего) года, данные за который представляются в текущем отчете.

На практике бывает так, что бухгалтер не может оценить влияние ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности. В этом случае производится корректировка вступительных остатков по самому раннему из возможных периодов, за который представляется сопоставимая информация.

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать информацию о существенных ошибках прошлых лет, исправленных в отчетном году. С 2011 г. применяются отчетные формы, которые утверждены приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н. В отчете об изменении капитала теперь существует раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок».

Можно считать, что пересчет невозможен, если для его осуществления требуются сложные и (или) многочисленные расчеты, при которых невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за соответствующий предшествующий отчетный период. Однако если пересчет показателей бухгалтерской отчетности за предшествующие периоды невозможен,

необходимо указать причину этого, а также описать способ исправления ошибки и указать период, с которого внесены исправления.

Список литературы:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утверждено приказом Минфина России от 28.06. 2010 г. № 63н, с изменениями от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 г. № 43н, с изменениями от 18.09.2006 г. № 115н, от 08.11.2010 г. № 142н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утверждено приказом Минфина России от 25.11.1998 г. № 56н, с изменениями от 20.12.2007 г. № 143н.
4. Белобжецкий, И. А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля / И. А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 2011. - 272 с.