

Е.В. Иванеева, М. В. Салькова

УЧЕТ БУХГАЛТЕРСКИХ ОШИБОК ПРОШЛЫХ ПЕРИОДОВ

В статье рассматривается порядок исправления бухгалтерских ошибок предыдущих налоговых периодов как одна из ситуаций, своевременное решение которых необходимо для нормальной и законной работы предприятия. Причинами бухгалтерских ошибок могут являться несвоевременно присланные документы, технические просчеты, неправильная оценка фактов хозяйственной деятельности. В случае выявления таких ошибок необходимо вносить изменение в регистры бухгалтерского учета.

Ключевые слова. Существенная ошибка, несущественная ошибка, обычная ошибка, ретроспективный пересчет.

UDC 657.234

E.V. Ivaneeva, M.V. Salkova

ACCOUNTING ERRORS REGISTRATION OF LAST PERIODS

The procedure of accounting errors correction of the previous tax periods as one of the situations whose timely decision is necessary for normal and lawful work of the enterprise is considered in the article. The reasons of accounting may be documents untimely sent, technical miscalculations, wrong estimation of economic activities. In case of such errors revealing it is necessary to make changes to bookkeeping registers.

Keywords. essential error, insignificant error, usual error, retrospective recalculation.

Согласно Федеральному закону от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» основной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. В случае выявления ошибки необходимо внести изменения в регистры бухгалтерского учета. По общему правилу в случае выявления неправильного отражения 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.

Возникновение ошибок, то есть неучтенных доходов или расходов прошлых периодов, может быть связано с разными причинами. Основные из них:

- несвоевременно присланные документы, подтверждающие осуществленные расходы (акты выполненных работ или оказанных услуг);
- технические ошибки при ведении бухгалтерского учета;
- некорректная оценка фактов хозяйственной деятельности.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Не всегда можно определить период совершения ошибок (искажений), в таком случае, если сумма налога и налоговая база пересчитываются за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик имеет право пересчитать сумму налога и налоговую базу за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, даже когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

В результате допущенной ошибки произошла переплата налога налогоплательщиком, то перерасчет суммы налога и налоговой базы в периоде выявления ошибки (искажения) может быть произведен только тогда, когда невозможно определить период совершения ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы.

При осуществлении расчета налоговой базы текущего отчетного (налогового) периода с учетом обнаруженных расходов, которые относятся к прошлым отчетным (налоговым) периодам, рекомендуется отражать сумму выявленного своевременно не учтенного расхода в составе соответствующего вида (группы) расходов, например, расходы на оплату труда, амортизация, внереализационные расходы и т. д. отчетного (налогового) периода, в котором выявлена ошибка.

Если обнаружено нескольких ошибок (искажений), которые повлекли как занижение, так и завышение суммы налога и налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, сумма налога и налоговая база должны уточняться по каждой обнаруженной ошибке (искажению).

Ст. 54 НК РФ не ограничивает срок перерасчета налоговой базы в случае выявления ошибок (искажений), которые приводят к увеличению суммы налога и налоговой базы. В течение трех дней может быть подано заявление о зачете или возврате излишне уплаченного налога, также и вследствие перерасчета налоговой базы, повлекшей излишнюю уплату налога, со дня уплаты указанной суммы.

В соответствии с классификацией, приведенной в ПБУ 22/2010, можно признать существенными и ошибки в зависимости от их происхождения. Например, ошибки, вызванные недобросовестными действиями должностных лиц организации, стоит всегда признавать существенными. Выявленные ошибки, в том числе и несущественные, и их последствия подлежат обязательному исправлению. В целом система исправления ошибок в бухгалтерской отчетности представлена в таблице 1.

Таблица 1. Схема системы исправления ошибок в бухгалтерской отчетности

Период выявления ошибок	Несущественные ошибки	Существенные ошибки
До 31 декабря отчетного года	Ошибка сторнируется и производится верная запись, либо вносится дополнительная запись днем обнаружения ошибки	
После 31 декабря до даты подписания отчетности	Исправляются записями за декабрь отчетного года	
После даты подписания отчетности за завершившийся отчетный год, но до представления этой отчетности акционерам	Ошибки, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляются записями в месяце выявления ошибки. Доходы и расходы учитываются в составе прочих доходов и расходов периода	Исправляются записями за декабрь этого года. Ранее представленная пользователям отчетности заменяется на новую
После даты подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год и представления отчетности акционерам, но до даты утверждения отчетности акционерами		Исправляются записями за декабрь этого года. Составляется пересмотренная бухгалтерская отчетность, в которой раскрываются причины пересмотра
После даты утверждения отчетности акционерами		Исправляются записями в текущем отчетном периоде в корреспонденции со счетом «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сравнительные показатели за отчетные периоды, отраженные в отчетности за текущий период, пересчитываются. Если такое произошло до начала самого раннего из представленных в отчетности периодов, корректируется входящее сальдо

Существенная ошибка (в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период) может влиять на экономические решения пользователей, которые принимаются ими на основе бухгалтерской отчетности.

Обычная ошибка искажает информацию, но влиять на принимаемые по итогам анализа отчетности решения не может.

Порог существенности ошибки должен быть отражен организацией в учетной политике (п. 7 ПБУ 1/2008, п. 3 ПБУ 22/2010). Поэтому у каждой статьи бухгалтерской отчетности свой размер существенности ошибки. К примеру: существенной признается ошибка, отношение суммы которой к итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 6 %.

Пропуски (неточности) не являются ошибками в отражении фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности, которые выявлены в результате получения новой информации, не доступной в момент отражения (неотражения) операций.

При выявлении ошибки после даты представления годовой отчетности прошлые ошибки исправляются в том периоде, в котором выявлены, и они не могут влиять на показатели утвержденной отчетности, которую уже нельзя заменить пересмотренной отчетностью. Установлены определенные правила внесения исправления для существенных и обычных ошибок.

Если ошибка предшествующего отчетного года, которая не является существенной и выявленная после даты подписания отчетности, то она исправляется записями по счетам бухгалтерского учета в выявленном месяце отчетного года. Прибыль или убыток, которые возникли в результате ее исправления, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Если ошибка несущественна, то исправляется с помощью счета 91 «Прочие доходы и расходы», не имеет при этом значения, была ли утверждена отчетность к моменту выявления ошибки или нет.

При исправлении несущественных ошибок затрагиваются счета учета финансовых результатов текущего года, таким образом, период признания ошибок в налоговом и бухгалтерском учете не совпадает. Возникают разницы, которые нужно отразить в учете по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль орга-

низаций». Если ошибка привела к неотражению расхода (излишнему отражению дохода), – в учете отражается постоянное налоговое обязательство, если к неотражению дохода (излишнему отражению расхода) – постоянный налоговый актив. Если допущенная ошибка привела к переплате налога, а организация приняла решение скорректировать сумму налога и налоговую базу в текущем периоде и не подавать уточненную декларацию за период совершения ошибки, то разницы не образуются.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения отчетности за этот год, исправляется по счетам учета в текущем отчетном периоде. Корреспондирующим является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В рамках применения ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» исправление существенных ошибок не затрагивает счета учета финансовых результатов текущего периода, период признания ошибок в бухгалтерском и налоговом учете в этом случае совпадает. Поэтому нет необходимости отражать постоянные разницы по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Следует пересчитать в текущей отчетности сопоставимые показатели прошлых периодов. Делается это, как если бы ошибка никогда не совершалась (ретроспективный пересчет). Сравнительные показатели отчетности пересчитываются за исключением тех, когда невозможно установить связь периода с ошибкой, или невозможно определить влияние ошибки накопительным итогом.

На основании подтверждающих документов в учет вносятся исправления. Например, ими могут быть первичные документы, не отраженные в учете в соответствующем отчетном периоде или бухгалтерские справки с обоснованием исправлений.

Пример 1. Организация ошибочно не включила в расходы 2010 г. стоимость юридических услуг в размере 30 000 руб. (одинаково учитываются в составе расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете). Ошибка признана несущественной. При исправлении ошибки стоимость юридических услуг в бухгалтерском учете включена в состав прочих расходов в периоде выявления ошибки (2012 г.). По решению организации за 2010 г. была подана уточненная декларация, в результате возникла постоянная разница, которая сформировала постоянное налоговое обязательство в размере 6 000 руб. (30 000 руб. * 20 %). В бухгалтерском учете исправление такой ошибки оформлено записями:

- 1.) Отражены юридические услуги, оказанные в 2010 г. (на основании акта)
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы»
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 30 000
- 2.) Отражено постоянное налоговое обязательство
Дебет 99 «Прибыли и убытки»,
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» 6 000
- 3.) Отражено уменьшение (восстановление) налога на прибыль за 2010 г. (30 000 руб. * 20%)
Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
Кредит 99 «Прибыли и убытки» 6 000

Первичным документом для отражения исправительных записей является бухгалтерская справка, которая должна содержать обязательные реквизиты.

Пример 2. В мае 2012 г. торговая компания получила от контрагента документы, подтверждающие расходы в виде стоимости оказанных услуг в размере 200 000 руб. без НДС. Услуги фактически были оказаны в сентябре 2011 г., этим же месяцем датирован первичный документ (акт об оказанных услугах). Отчетность за 2011 г. утверждена в апреле 2012 г., ошибка признана существенной. Стоимость услуг классифицируется как общехозяйственные расходы, списываемые на себестоимость услуг ежемесячно.

Ошибка, допущенная организацией, состоит в том, что к учету не были своевременно приняты общехозяйственные затраты в размере 200 000 руб.

Если бы ошибка не была совершена, в бухгалтерском учете в сентябре 2011 г. были бы записи:

- 1.) Оказаны услуги транспортной организацией по доставке готовой продукции покупателю
Дебет 44 «Расходы на продажу»
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- 2.) Списаны коммерческие расходы на продажу, относящиеся к реализованной продукции
Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»
Кредит 44 «Расходы на продажу».

При исправлении ошибки бухгалтеру необходимо отразить расходы (уменьшение финансового результата) и увеличение кредиторской задолженности. Для этого достаточно произвести запись:

- 3.) Отражена в учете выявленная недостача или порча товаров
Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Так как в данном случае ошибки (искажения) при определении суммы налога и налоговой базы на прибыль, допущенные в прошлом периоде и выявленные в текущем, привели к излишней уплате налога, перерасчет суммы налога и налоговой базы может быть произведен за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Налогоплательщик при выявлении неучтенных расходов в 2011 г. должен был:

- Пересчитать налоговую базу и сумму налога на прибыль за 2011 г., представить данную декларацию;
- Включить расходы, ошибочно не учтенные в 2011 г., в налоговую базу 2012 г. на основании абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

Рассмотрим эти два варианта подробно.

Вариант 1. Организация должна отразить переплату налога на прибыль, образовавшуюся по причине не отражения расходов. Фактически ей следовало доначислить условный доход по налогу на прибыль, который не был начислен в 2011 г.

В рассматриваемой ситуации организация должна руководствоваться положением п. 9 ПБУ 22/2010. В данном случае организация не внесла исправления в показатели бухгалтерской отчетности за 2011 г. (п. 10 ПБУ 22/2010). Для исправления последствий существенной ошибки составлена запись по корректировке расчетов с бюджетом по налогу на прибыль:

1.) Запись на сумму излишне начисленного налога (200 000 руб. * 20 %)

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 40 000

Вариант 2. В ситуации, когда организация составляет исправительную запись

1.) Расходы считаются отраженными в 2011 г. Поэтому при включении их в базу по налогу на прибыль 2012 г. возникает временная разница.

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 200 000

2.) В 2010 г. в бухгалтерском учете организации нужно было отразить отложенный налоговый актив

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» 40 000

3.) Отражено погашение отложенного налогового актива в момент включения расходов в налоговую базу в 2012 г.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы» 40 000

Поскольку исправительные записи предписано вносить по соответствующим счетам бухгалтерского учета в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в мае 2012 г. бухгалтер составил несколько записей:

4.) Учтены расходы в виде стоимости оказанных услуг

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 200 000

5.) Скорректированы расчеты с бюджетом по налогу на прибыль

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» 40 000

6.) Сформирован отложенный налоговый актив

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 40 000

7.) Погашен отложенный налоговый актив

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы» 40 000

Исправления в формах бухгалтерской отчетности представлены в таблице 2.

Указанные сравнительные показатели, подвергнутые ретроспективному пересчету, необходимо расшифровывать в приложениях к балансу и отчету о прибылях и убытках.

В балансе по форме, утвержденной приказом Минфина РФ от 02.07.10 № 66н, приводятся показатели уже за три года: по состоянию на отчетную дату отчетного периода, на последнее число предыдущего года и на последнее число года, предшествующего предыдущему. Таким образом, в отчетности за 2011 г. может быть отражен сравнительный пересчет показателей 2009 и 2010 гг.

Таблица 2. Исправления в формах бухгалтерской отчетности за 2012 год

Бухгалтерская форма	Вариант 1	Вариант 2
Бухгалтерский баланс	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» уменьшился на 160 000 руб. (200 000 – 40 000), «Кредиторская задолженность» – увеличился на 160 000 руб. (200 000 – 40 000)	Уменьшается показатель нераспределенной прибыли и увеличивается задолженность перед поставщиками и подрядчиками на сумму 200 000 руб., необходимо увеличить показатель отложенных налоговых активов и кредиторской задолженности перед бюджетом на 40 000 руб. При этом вторая корректировка увеличит валюту баланса (на 40 000 руб.), но не скажется на показателе нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).
Отчет о	«Себестоимость продаж» пока-	Следует увеличить показатель общехозяйственных рас-

прибылях и убытках	затель увеличился на 200 000 руб., «Валовая прибыль (убыток)», 2200 «Прибыль (убыток) от продаж», 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» показатели уменьшились на 200 000 руб. «Текущий налог на прибыль» указанной графы показатель уменьшился на 60 000 руб., а «Чистая прибыль (убыток)» – на 160 000 руб. (200 000 – 40 000).	ходов за 2011 г. и уменьшить показатели строк «Прибыль (убыток) от продаж», «Прибыль (убыток) до налогообложения», «Чистая прибыль (убыток)» на одну и ту же сумму – 200 000 руб. «Текущий налог на прибыль» за 2011 г. не должен измениться, поскольку налоговая декларация за 2011 г. не уточняется. Компенсировать разницу (а именно уменьшение условного расхода по налогу на прибыль) должен показатель отложенных налоговых активов за 2011 г., который следует увеличить на 40 000 руб.
-----------------------	--	--

В соответствии с п. 11 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»: в случае, если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.

Предприятия и организации, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, имеют право исправлять существенные ошибки прошлого года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности, в том порядке, который предусмотрен для исправления несущественных ошибок, то есть без ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности (п. 9 ПБУ 22/2010).

Пример 3. Закрытое акционерное общество отвечает требованиям субъекта малого предпринимательства. В марте 2011 г. после утверждения отчетности за 2010 г. бухгалтер выявил ошибку, допущенную в I квартале 2010 г. В учете была отражена стоимость выполненных работ по акту, полученному от подрядчика в марте 2010 г., на сумму 110 000 руб. (без НДС). Фактически же в акте указана сумма 80 000 руб. (без НДС). Выполненные работы были оплачены подрядчику в полном объеме (110 000 руб.) в марте 2010 г. Следовательно, по состоянию на 31 декабря 2010 г. в учете сформировалась кредиторская задолженность в размере излишне списанных расходов – 30 000 руб.

В учетной политике отражено, что существенные ошибки прошлых лет, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности, исправляются без ретроспективного пересчета. Излишне списанные расходы должны быть отражены в марте 2011 г. следующим образом:

1.) Отражена стоимость работ подрядчика, ошибочно отнесенная на расходы в I квартале 2010 г.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

30 000

Так как отчетность за 2010 г. уже утверждена, исправления в нее не вносятся. Исправление ошибки отражается в бухгалтерском учете текущего года, а в налоговом учете не отражается. Поскольку исправления в налоговом учете вносятся в периоде совершения ошибки, бухгалтер организации подал уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2010 г. ПБУ 18/02 компания не применяет, поэтому разницы, возникшие из-за расхождения данных бухгалтерского и налогового учета, на счетах учета не отражает.

При обнаружении в поданной налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, то налогоплательщик должен внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

При регулярном (два раза и более в течение календарного года) неправильном или несвоевременном отражении на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, материальных ценностей, денежных средств, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика признается налоговым правонарушением. Ответственность за него предусмотрена статьей 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» Налогового Кодекса Российской Федерации.

Если нарушение было допущено в течение одного налогового периода, то налоговая инспекция имеет право оштрафовать организацию на сумму 10 000 руб. При обнаружении нарушения в разных налоговых периодах, то размер штрафа будет на сумму 30 000 руб.

Если же нарушение привело к занижению налоговой базы, то это влечет штраф в размере 20 % суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб.

По КоАП РФ при предоставлении бухгалтерской отчетности грубым нарушением правил признается искажение любой строки бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %, за что по заявлению налоговой инспекции суд может применить к должностным лицам организации административную ответственность в виде штрафа на сумму от 2 000 до 3 000 руб. (ч. 1 ст. 23.1, ст. 15.11 КоАП РФ).

Список литературы:

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 01.03.2012 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. Федеральный Закон от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 03.12.2011г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
3. Изменение оценочных значений. Положение по бухгалтерскому учету от 06.10.2008 г. №106н (ред. от 08.11.2010 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
4. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Положение по бухгалтерскому учету от 28.06.2010 г. № 63н (ред. от 08.11.2010 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP
5. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций. Положение по бухгалтерскому учету от 19.11.2002 г. (ред. от 24.12.2010 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
6. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
7. Письмо Минфина России от 25.08.2011 г. № 03-03-10/82 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения 6.04.12
8. Письмо ФСН России от 17.08.11 № АС-4-3/13421 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения 6.04.12
9. Письмо Минфина России от 13.04.10 № 03-03-06/1/261 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения 6.04.12
10. Письмо Минфина России от 18.03.10 № 03-03-06/1/148 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения 6.04.12

Иванеева Елена Викторовна

*старший преподаватель кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: lenok79.07@mail.ru*

Салькова Марина Викторовна

*студентка 3 курса факультета учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: marisal-91@mail.ru*