

ОШИБКИ В ОТЧЕТНОСТИ

• ТЕКСТ | Наталья МАМОНОВА, налоговый консультант компании «Что делать Консалт»

Каждый бухгалтер в своей практике рано или поздно сталкивается с необходимостью исправления данных учета и отчетности. Причины, вызвавшие искажение, могут быть разными — ошибка, изначально допущенная при отражении хозяйственной операции, уточнение объемов поставки (выполненных работ, оказанных услуг), «припозднившиеся» документы и тому подобное. А итог один — необходимо устранить выявленное искажение отчетности. Порядок внесения исправлений в бухгалтерский учет и отчетность существенно отличается от правил, установленных в налоговом законодательстве.



Исправления в бухгалтерском учете и отчетности

Внесение изменений в бухгалтерский учет и отчетность регулируется Положением о порядке ведения бухгалтерского учета и отчетности в РФ¹ и Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности².

Способ внесения исправлений в бухгалтерский учет зависит от периода, к которому относится допущенное искажение, и от вида ошибки.

В соответствии с п. 11 Указаний в случаях выявления неправильного

отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания хозяйственного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены.

Иными словами, если ошибка выявлена в том же календарном году, в котором она была совершена, то записи в бухгалтерском учете производятся на дату ее обнаружения.

Пример № 1. В апреле 2009 года организация получила акт об оказании рекламных услуг, датированный

мартом 2009 года. Руководствуясь вышеуказанным правилом, затраты на оплату рекламных услуг и соответствующие им суммы НДС организация отражает в учете именно в апреле 2009 года.

Если неправильное отражение хозяйственных операций выявлено после завершения отчетного года, но годовая бухгалтерская отчетность на дату выявления ошибки еще не была утверждена в установленном порядке, то исправления производятся записями декабря года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность.

Пример № 2. В феврале 2010 года установлено, что в июле 2009 года по одной товарной накладной были дважды отражены выручка от реализации товаров (11 800 руб., в том числе НДС 1800 руб.) и их покупная стоимость (8000 руб.). Поскольку годовая бухгалтерская отчетность организации за 2009 год еще не была утверждена, по состоянию на 31.12.2009 г. в учете производятся следующие записи:

Д-т 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 90.1 «Выручка» СТОРНО 11800 руб.;

Д-т 90-3 «НДС» К-т 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС» СТОРНО 1800 руб.;

Д-т 90-2 «Себестоимость продаж» К-т 41 «Товары» СТОРНО 8000 руб.

Если же неправильное отражение хозяйственных операций выявлено после завершения отчетного года, за который годовая бухгалтерская отчетность уже утверждена, то исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый год не вносятся. Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям

¹ Утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34 н.

² Утв. приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67 н «О формах бухгалтерской отчетности».

прошлых лет, включается в финансовые результаты организации отчетного года (п. 80 Положения).

В этом случае исправления производятся с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». Выполнение записей методом «красное сторно» в такой ситуации недопустимо.

Пример № 3. Если ошибка, приведенная в примере № 2, будет выявлена в мае 2010 года, то исправления следует отражать таким образом:

Д-т 91-2 «Прочие расходы» К-т 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 11800 руб.;

Д-т 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС» К-т 91-1 «Прочие доходы» 1800 руб.;

Д-т 41 «Товары» К-т 91-1 «Прочие доходы» 8000 руб.

Таким образом, в зависимости от периода, к которому относятся ошибки (искажения) данных и вида ошибки, исправительные записи в бухгалтерском учете делаются одним из указанных ниже способов.

1-й способ — «красное сторно». Неправильно сделанная бухгалтерская запись повторяется в той же корреспонденции, но со знаком «минус», и одновременно производится правильная запись. Такой способ обычно используется, когда нужно исправить ошибку в корреспонденции счетов. Если требуется полностью удалить ошибку, то выполняется только сторнировочная запись.

Например, в январе 2010 года работнику организации был предоставлен отпуск на 14 календарных дней. Находясь в отпуске, работник заболел, вследствие чего отпуск прервался. Неиспользованные 5 дней отпуска работнику будут предоставлены в другое время.

Организация вносит в учет исправления в связи с признанием отпускных за 5 дней января излишне начисленной — сторнирует соответствующую сумму записью по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета 70.

Указанный способ не может быть использован в тех случаях, когда исправляются ошибки прошлых лет, за которые бухгалтерская отчетность утверждена в установленном порядке.

2-й способ. Производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета.

Например, в январе 2009 года организация приобрела и начала эксплуатировать компьютер, при этом в учете данный объект основных средств не был отражен. Данное обстоятельство обнаружилось при составлении годовой бухгалтерской отчетности. В этой ситуации бухгалтеру следует 31.12.2009 г. отразить в учете стоимость компьютера, предъявленную поставщиком сумму НДС и сумму амортизационных отчислений, подлежащих начислению за февраль-декабрь 2009 года.

• Если ошибка выявлена в том же календарном году, в котором она была совершена, то записи в бухгалтерском учете производятся на дату ее обнаружения

3-й способ. Выполняется обобщенная бухгалтерская запись, приводящая данные на счетах в отчетном периоде к такому состоянию, какое имело бы место в случае изначально правильного отражения операций в прошлых отчетных периодах (пример № 3). Это позволяет организации не искажать показатели продаж и налоговые обязательства отчетного периода. Данный способ исправления применяется в случаях, когда исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность вносятся за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности).

Согласно п. 39 Положения изменения, связанные с исправлением данных за прошлый год (или ряд предшествующих лет), отражаются в отчетности того периода, в котором была обнаружена ошибка. Следовательно, значение показателя прибылей или убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, организация должна раскрыть в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Исправления в налоговой отчетности

До 1 января 2010 года в налоговом учете действовало строгое правило: при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки (п. 1 ст. 54 НК РФ). Соответственно, в этом случае организация должна представить в налоговый орган уточненную декларацию за прошлый период, к которому относится искажение, и в зависимости от последствий ошибки либо доплатить сумму налога, либо распорядиться суммой возникшей переплаты.

И только если невозможно определить, к какому конкретно периоду относится ошибка, корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором искажения выявлены. Однако в действительности данная норма практически не применяется, поскольку такие случаи крайне редки. Исправление ошибки производится на основании первичных документов, в которых указана дата их составления. Эта дата и будет определять период возникновения искажения. Сложившаяся на настоящий момент судебная практика по данному вопросу категорична: если установлен период возникновения дохода или расхода, они учитываются в периоде совершения ошибки (искажения), а не в том, в котором выявлены.

С 1 января 2010 года п. 1 ст. 54 НК РФ дополнен новым положением — если допущенные ошибки привели к переплате налога, то налогоплательщики могут корректировать базу текущего налогового (отчетного) периода, в котором выявлены ошибки или искажения, относящиеся к прошлым периодам. Следовательно, при обнаружении ошибок, которые не привели к занижению суммы налога, у организации нет необходимости подавать уточненные налоговые декларации за предыдущие периоды.

Если же ошибки привели к занижению налогов, то, как и раньше, пересчитываются налоговые обязательства прошлых налоговых периодов. **16**