

Порядок исправления ошибок в бухучете и бухгалтерской отчетности

Порядок исправления ошибки в бухгалтерской отчетности зависит от характера ошибки. Если бухгалтер оформил неправильную проводку или излишне начислил какие-либо суммы - нужно сделать сторнировочную проводку, если недоначислил - следует осуществить доначисление. Исправления вносятся на основании подтверждающих документов (п. 1 ст. 9 Закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ).

Ошибки, допущенные бухгалтером, можно классифицировать на следующие группы:

- в первичных документах, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет,
- в бухгалтерском учете (неверное отражение хозяйственной операции на основании первичных документов),
- в отчетности по налогам (декларациях).

Порядок отражения исправлений в бухучете зависит от того, в какой момент была обнаружена ошибка.

- Если ошибка выявлена до окончания года, в котором она была совершена, то исправительные записи вносятся в том отчетном периоде, когда она обнаружена.
- Если ошибка была обнаружена после окончания года, но до утверждения отчетности, то исправительные записи нужно внести 31 декабря года, за который отчетность не утверждена.

Если ошибка была обнаружена после утверждения отчетности, то исправить ее следует в том отчетном периоде, в котором она была найдена. Такие правила установлены п. 11 указаний, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.

В любом случае, корректировка сданной (утвержденной) отчетности не производится. Данные прошлых периодов исправлять нельзя, поэтому сдавать исправленную отчетность не нужно. Такие правила установлены п. 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

При выявлении доходов прошлых лет делается проводка:

- **Дебет 62 (76, 02...) Кредит 91-1**- выявлена прибыль прошлых лет.

При выявлении расходов прошлых лет делается проводка:

- **Дебет 91-2 Кредит 02 (60, 76...)** - выявлены убытки прошлых лет.

Ошибки в бухгалтерской отчетности могут повлечь административную или налоговую ответственность.

Грубым нарушением правил представления бухгалтерской отчетности признается искажение любой строки бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов. За это нарушение суд может оштрафовать руководителя организации или главного бухгалтера на сумму от 2000 до 3000 рублей (ст. 15.11, ч. 1 ст. 23.1 КоАП РФ).

В каждом конкретном случае виновный в правонарушении устанавливается индивидуально. При этом суды исходят из того, что руководитель отвечает за

организацию бухучета, а главный бухгалтер - за его правильное ведение и своевременное составление отчетности (п. 24 постановления Пленума Верховного суда РФ от 24 октября 2006 г. № 18). Поэтому субъектом такого правонарушения обычно признается главный бухгалтер (бухгалтер с правами главного). Руководитель организации может быть признан виновным:

- если в организации вообще не было главного бухгалтера (постановление Верховного суда РФ от 9 июня 2005 г. № 77-ад06-2);
- если ведение учета и расчет налогов были переданы специализированной организации (п. 26 постановления Пленума Верховного суда РФ от 24 октября 2006 г. № 18);
- если причиной нарушения стало письменное распоряжение руководителя, с которым главный бухгалтер был не согласен (п. 25 постановления Пленума Верховного суда РФ от 24 октября 2006 г. № 18).

Ошибки в бухучете и бухгалтерской отчетности могут повлиять на расчет налогов, уплачиваемых организацией.

За прошлый год организация вправе внести исправления только в налоговый учет, подав уточненную декларацию за период, в котором была допущена ошибка, - за исключением случая, когда нельзя точно установить период совершения ошибки (абз. 2 п. 1 ст. 54, п. 1 ст. 81 НК РФ). В бухучете никаких исправлений в сданную (утвержденную) отчетность за прошлый год вносить нельзя. Связано это с тем, что ошибки, допущенные в прошлых годах, в бухучете отражаются в том отчетном периоде, в котором они найдены (п. 11 указаний, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н).

В результате в прошлом году возникает разница между данными налогового и бухгалтерского учета (организация подает уточненную декларацию, а в бухгалтерскую отчетность изменения не вносит), но скорректировать ее по ПБУ 18/02 за тот же период нельзя (п. 11 указаний, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н).

Однако это можно сделать в текущем отчетном периоде, следуя такому порядку.

Во-первых, в бухучете выявленная ошибка прошлого года отражается как убыток прошлых лет (п. 11 ПБУ 10/99). Эта сумма признается в составе прочих расходов на счете 91-2 Прочие расходы, а в конце текущего отчетного периода списывается на счет 99 Прибыли и убытки. Для удобства организации отдельного учета сумм прибыли (убытка) текущего года от прошлого, для отражения прошлогодней ошибки к счету 99 открывается субсчет - Прибыли и убытки прошлых лет.

В учете делаются записи:

- **Дебет 91-2 Кредит 60 (76...)** - признан убыток прошлых лет в текущем отчетном периоде;
- **Дебет 99** субсчет Прибыли и убытки прошлых лет **Кредит 91-9** - списан убыток прошлых лет в текущем отчетном периоде.

Такой порядок следует из Инструкции к плану счетов счета 91, 99.

Во-вторых, в текущем отчетном периоде отражается постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство. Это связано с тем, что в налоговом учете за текущий период изменений налоговой базы не происходит, а в бухучете формируется убыток прошлых лет.

Начисление постоянного налогового обязательства отражается проводкой:

- **Дебет 99 Кредит 68** субсчет Расчеты по налогу на прибыль - отражено постоянное налоговое обязательство.

Это следует из пунктов 4 и 7 ПБУ 18/02.

В-третьих, поскольку признанный в бухучете убыток прошлых лет не должен участвовать в расчете налога на прибыль за текущий отчетный период, начисляется условный доход по налогу на прибыль (п. 20 ПБУ 18/02):

- **Дебет 68** субсчет Расчеты по налогу на прибыль **Кредит 99** субсчет Условный доход по налогу на прибыль - отражен условный доход по налогу на прибыль за текущий отчетный период.

Постоянное налоговое обязательство и условный доход рассчитывается исходя из ставки налога на прибыль, действующей на текущую отчетную дату. Такой порядок следует из абз. 2, абз. 3 п. 7 и абз. 2 п.20 ПБУ 18/02.

В-четвертых, из-за уменьшения суммы налога на прибыль к уплате за прошлый год (по данным уточненной налоговой декларации) соответственно уменьшается задолженность организации по расчетам с бюджетом:

- **Дебет 68** субсчет Расчеты по налогу на прибыль **Кредит 99** субсчет Прибыли и убытки прошлых лет - уменьшен налог на прибыль, начисленный к уплате за прошлый год, на основании бухгалтерской справки.