

УДК 336.717.6

Ю. В. Милютина, Е. И. Левина

### ОБ ИСПРАВЛЕНИЯХ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

В 2010 г. свет увидело новое положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июня 2010 г. № 63н. Данное Положение вступает в силу, начиная с годовой отчетности за 2010 г., и обязательно для всех юридических лиц, кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений. Бухгалтерам следует внимательно изучить новое ПБУ, так как оно существенно меняет и порядок исправления ошибок, и механизм их отражения в отчетности.

В бухгалтерском стандарте наконец-то дано определение ошибки. Под **ошибкой** понимается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации [1]. Согласно ПБУ ошибка может быть обусловлена:

- ненадлежащим применением законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- ненадлежащим применением учетной политики организации;
- неточностью в вычислениях и расчетах;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности организации;
- ненадлежащим использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Однако, в пункте 2 данного Положения оговаривается тот факт, что если неверное отражение какого-либо факта произошло из-за того, что получена новая информация, которая не была доступна организации на момент отражения (неотра-

жения) таких фактов, то это не является ошибкой. Поэтому, по нашему мнению, начиная с 2011 г. все опоздавшие первичные документы целесообразно подтвердить штампом на конверте.

Согласно пункту 3 ПБУ 22/2010 ошибка является существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Под пользователями здесь подразумеваются как внутренние единицы (руководитель организации), так и внешние (к примеру, налоговые проверяющие) [2].

Положение содержит подробный порядок исправления ошибок. Он зависит не только от ее характера (ошибка и существенная ошибка), но и от времени обнаружения. Обобщив информацию, содержащуюся в ПБУ 22/2010, нами проведено соответствие характера ошибки с периодом ее исправления, которое представлено в таблице.

В ПБУ 22/2010 предписано, повторно предоставлять пользователям отчетность в исправленном виде, если до даты ее утверждения в ней были обнаружены существенные ошибки. При этом пользователям нужно дополнительно указать, что пересмотренная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленный вариант, а также пояснить, какими причинами вызван пересмотр ранее представленной на утверждение отчетности.

Если раньше ошибки прошлых лет вы исправляли с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы», то теперь финансовые результаты текущего периода затрагивать не нужно [3]. ПБУ

Таблица. Признание ошибок в целях бухгалтерского учета

Характер ошибок	Период исправления ошибок
- ошибки текущего года, выявленные до его окончания, - ошибки прошлого года, выявленные после даты подписания отчетности;	В месяце выявления ошибки
- ошибки прошлого года, выявленные до даты подписания годовой отчетности за прошлый год; - существенные ошибки, выявленные после даты подписания отчетности, но до даты представления пользователям или до даты утверждения;	В декабре отчетного года, за который представляется отчетность
- существенные ошибки прошлого года, выявленные после утверждения годовой отчетности	В январе нового года в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Кроме того, производится перерасчет сравнительных показателей прошлого периода

22/2010 для исправления ошибок прошлых лет требует проводить корректировки с использованием счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае обнаружения существенных ошибок новое положение обязывает пересчитать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности всех периодов до момента совершения ошибки. Следовательно, все показатели бухгалтерской отчетности предшествующего периода следует указать в такой величине, как если бы ошибка никогда не была допущена (ретроспективный подход).

Напомним, что в бухгалтерской отчетности отражаются данные за два отчетных года (до 2011 г.) и за три отчетных года, начиная с текущей отчетности 2011 г. В любом случае ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей, начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка. Например, если ошибка совершена в 2010 г., а обнаружена в 2012 г., то пересчет сравнительных показателей нужно произвести за три года. При этом утвержденная бухгалтерская отчетность за 2010 и 2011 гг. не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности согласно пункту 10 ПБУ 22/2010.

Исключения из правил пересчета предусмотрены для случаев, когда невозможно установить связь ошибки с конкретным отчетным периодом или невозможно определить влияние обнаруженной ошибки накопительным итогом в отношении всех предыдущих отчетных периодов. Тогда показатели предшествующих периодов пересчитывать и отражать в отчетности не нужно. Вместо этого следует произвести корректировку вступительных остатков по самому раннему из возможных периодов, за который представляется сопоставимая информация. Например, если отчетность представляется за 2009, 2010 гг., а ошибка совершена в 2008 г., то корректировать нужно входящее сальдо 2009 г.

Согласно пункту 15 ПБУ 22/2010 в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, выявленных в отчетном периоде:

- характер ошибки соответствующего предшествующего отчетного периода;
- по каждому предшествующему отчетному периоду, до той степени, в которой это практически осуществимо, сумму соответствующей корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности. Если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, то и корректировка по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акции;

- сумму корректировки вступительного сальдо раннего из представленных отчетных периодов;

- если пересчет по какому-либо предшествующему периоду практически невозможен, в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности необходимо раскрыть причины, по которым это невозможно, а также описать способ отражения исправления ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указать периода, начиная с которого внесены исправления.

Данные о несущественных ошибках в бухгалтерской отчетности раскрывать не нужно.

**Ошибка в первичном документе обнаружена на стадии его обработки**

В этом случае исправления вносятся в этот документ лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими «ошибочный» документ.

При этом неправильный текст или сумма в документе зачеркивается, а сверху над зачеркнутым пишется правильный текст или сумма. Зачеркивать нужно одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. И ни в коем случае не применять корректирующую жидкость («штрих») для закрашивания ошибочного текста.

Затем исправленная ошибка в первичном документе оговаривается надписью «Исправлено». Обязательно проставляется дата исправления, а также подписи лиц, исправивших документ.

Если в бухгалтерию поступает документ с исправлениями, то его можно принимать к учету, если исправление правильно оформлено. При этом бухгалтеру следует поставить свою подпись под исправленной записью, тем самым подтвердив свое согласие с исправлением.

**Ошибка в первичном документе обнаружена после представления отчетности пользователям**

Если бухгалтерская отчетность уже сдана и представлена пользователям, то ошибки согласно ПБУ 22/2010 в первичных документах исправляются по-другому. Такие исправления делают с пересмотренной бухгалтерской отчетностью.

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организации необходимо указать:

- наименование документа (бухгалтерская справка), номер и дату его составления;
- месяц, в котором обнаружена ошибка;
- причину возникновения ошибки и ее характер;
- действия, необходимые для исправления ошибки в налоговом учете (внести исправления в Книгу учета доходов и расходов, составить уточненную декларацию по единому налогу и т. д.);
- должностных лиц, ответственных за учет данной операции (главный бухгалтер, бухгалтер), и их личные подписи.

Таким образом, пересмотренная отчетность в

купе с пояснительной запиской фиксирует факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и обосновывает необходимость внесения исправительных записей в учетные регистры.

#### **Исправление ошибок в регистрах бухгалтерского учета**

На основании первичных учетных документов хозяйственные операции отражаются в регистрах бухгалтерского учета. На этом этапе бухгалтер также допускает множество ошибок и неточностей.

Порядок исправления ошибок, допущенных в бухгалтерском учете, в настоящее время установлен:

- пунктом 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н.

#### **Ошибка текущего года обнаружена до его окончания или до подписания годовой отчетности**

Как и прежде, порядок исправления ошибок зависит от того, когда именно ошибки были обнаружены в учете.

Если ошибка обнаружена до окончания отчетного года, то исправления вносятся в том месяце отчетного периода, когда она выявлена. Если же ошибка выявлена после окончания года, но отчетность еще не утверждена и ее не отдали в налоговую инспекцию ошибку можно исправить записями декабря отчетного года (п. ПБУ 22/2009).

##### **Пример 1:**

В январе 2010 г. бухгалтер ООО «Глобус» при калькуляции себестоимости включил в издержки обращения затраты по договору аренды склада в большей сумме, а именно 5 000 р. Фактические расходы по аренде составили 4 000 р. Общая себестоимость за январь при этом составила 40 000 р. Ошибку обнаружили в апреле 2010 г.

Исправлять эту ошибку следует в том месяце, когда она обнаружена, если год еще не закончился. А именно: обнаружили ошибку в апреле 2010 г. – необходимо внести коррективы в бухгалтерский учет за апрель.

В январе бухгалтер ООО «Глобус» сделал следующие записи:

**Д-20 К-76** 5 000 р. – отражены расходы по аренде склада;

**Д-43 К-20** 40 000 р. – принята к учету готовая продукция по фактической себестоимости;

**Д-90.2 К-43** 40 000 р. – включена себестоимость в расходы на производство.

В результате налог на прибыль был начислен в меньшем размере.

В апреле бухгалтер ООО «Глобус» заметил ошибку и исправил ее:

**Д-20 К-76** 4 000 р. – отражены расходы по

аренде склада;

**Д-43 К-20** 40 000 р. – сторнирована себестоимость готовой продукции;

**Д-43 К-20** 39 000 р. – принята к учету готовая продукция по фактической себестоимости;

**Д-90.2 К-43** 40 000 р. – сторнирована себестоимость продукции, ошибочно отнесенная в расходы на производства в январе 2010 г.;

**Д-90 К-43** 39 000 р. – включена себестоимость в расходы на производство.

Кроме того, бухгалтером ООО «Глобус» в апреле был доначислен налог на прибыль в размере 200 р. (1000 × 20%).

**Д-99 К-68** 200 р. – доначислен налог на прибыль.

#### **Ошибка обнаружена в следующем году, после подписания бухгалтерской отчетности, но до ее представления пользователям**

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., исправляется в порядке, установленном п. 6 ПБУ 22/2010, т.е. в декабре отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность). Порог существенности компания вправе определить самостоятельно, прописав его в своей учетной политике.

##### **Пример 2:**

В ноябре 2010 г. ООО «Глобус» приобрело и приняло к бухгалтерскому учету оборудование. Стоимость оборудования согласно договору составила 118 000 р. (в том числе НДС – 18 000 р.). Расходы на доставку оборудования в размере – 11 800 р. (в том числе НДС – 1 800 р.) ошибочно не были включены в его первоначальную стоимость, а были признаны в качестве расходов по обычным видам деятельности. Организация установила срок полезного использования оборудования – 60 месяцев. В декабре 2010 г. бухгалтером ООО «Глобус» была начислена амортизация в размере 1666,67 р. (100 000 р./60 мес.). Ошибка была выявлена в феврале 2011 г. и была классифицирована как существенная.

В ноябре 2010 г. бухгалтером ООО «Глобус» были сделаны следующие бухгалтерские записи:

**Д-08 К-60** 100 000 р. – приобретено оборудование (без НДС);

**Д-19 К-60** 18 000 р. – отражен НДС по приобретенному оборудованию;

**Д-01 К-08** 100 000 р. – оборудование введено в эксплуатацию;

**Д-26 К-60** 10 000 р. – отражена стоимость доставки в составе общехозяйственных расходов (без НДС);

**Д-19 К-60** 1 800 р. – отражен НДС по транспортным услугам;

**Д-68 К-19** 19 800 (18 000 + 1 800) р. – принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию и транспортным услугам.

В декабре 2010 г.:

**Д-20 К-02** 1666,67 р. – начислена амортизация за декабрь 2010 г.

31 декабря 2010 г. на основании справки бухгалтер сделал в учете корректирующие записи:

**Д-26 К-60** 10 000 р. – сторнирована стоимость доставки;

**Д-08 К-60** 10 000 р. – увеличены затраты по капитальным вложениям в основное средство;

**Д-01 К-08** 10 000 р. – увеличена первоначальная стоимость оборудования;

**Д-20 К-02** 166,66 (1833,33 – 1666,67) – доначислена амортизация за декабрь 2010 г.

Если же ошибка окажется несущественной, ее нужно исправить месяцем, в котором она замечена. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

#### **Ошибка обнаружена после представления отчетности пользователям**

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год внешним пользователям (собственникам или налоговикам), но до даты утверждения такой отчетности исправляется в декабре отчетного года.

При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности. Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

**Ошибка выявлена после утверждения бух-**

#### **галтерской отчетности**

Наиболее сложная схема установлена для случаев, когда отчетность не только представлена всем заинтересованным пользователям, но и утверждена. В этом случае оформляются две группы бухгалтерских проводок.

*Во-первых*, оформляются записи по счетам бухгалтерского учета, на которых отражена информация, искаженная в результате допущенной ошибки. При этом во всех случаях корреспондирующим счетом является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Таким образом, уменьшение активов приводит к сокращению прибыли (или увеличению убытка), и наоборот, увеличение активов – к ее увеличению (уменьшению убытка), увеличение пассивов уменьшает прибыль, уменьшение – увеличивает.

Например, при выявлении факта излишнего списания материалов на себестоимость продукции будет оформлена проводка: **Д-10 К-84**. При выявлении факта переплат по заработной плате – **Д-70 К-84** и т.д.

*Во-вторых*, проводится пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

После того как в бухгалтерском учете сделаны необходимые записи, нужно составить бухгалтерскую справку. В ней бухгалтер должен указать исправительные проводки. Несмотря на то, что бухгалтерская справка составляется в свободной форме, она должна содержать обязательные реквизиты.

Эта справка будет являться первичным документом. Тем самым бухгалтер выполнит требование закона о бухгалтерском учете, в котором сказано, что учет ведется на основании первичных документов.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июня 2010 г. №63н, в ред. от 25 октября 2010 г. №132н и 8 ноября 2010 г. №144н. [Электронный ресурс] URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107345> (дата обращения 05.05.2011).
2. Квитковская П. Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности автосалонов [Электронный ресурс] // Бухгалтер – профессионал автосалона. 2010. № 9. URL: <http://gaap.ru/magazines/78398/> (дата обращения 05.05.2011).
3. Изменились правила исправления ошибок в бухучете // Главбух, 2010. – № 17. – С. 8

□ Авторы статьи:

Милютина  
Юлия Валерьевна,  
старший преподаватель каф. бухгалтерского учета и аудита КузГТУ.  
Email: [buia@vandex.ru](mailto:buia@vandex.ru)

Левина  
Елена Ивановна,  
старший преподаватель каф. бухгалтерского учета и аудита КузГТУ.  
Email: [buia@vandex.ru](mailto:buia@vandex.ru)