

## BERICHTIGUNG VON FEHLERN IN DER RUSSISCHEN BUCHHALTUNG UND STEUERLICHEN ERFASSUNG

12.04.2018

### Fehler in der Buchhaltung und im Jahresabschluss

Das Verfahren zur Korrektur von Fehlern in der Buchhaltung ist durch die Richtlinie über die Buchhaltung 22/2010 (PBU 22/2010 - «Fehlerkorrekturen in der Buchhaltung und im Jahresabschluss» - Verordnung des Finanzministeriums der Russischen Föderation (FMRF) vom 28.10.2010 Nr. 63n) geregelt.

Als **Fehler** gilt eine unzutreffende oder nicht erfolgte Erfassung von Geschäftsvorfällen in der Buchhaltung oder dem Jahresabschluss. (vgl. P. 2 PBU 22/2010).

Die PBU 22/2010 unterscheidet wesentliche Fehler und nicht wesentliche Fehler.

Ein Fehler gilt als **wesentlich**, wenn dieser allein oder gemeinsam mit anderen Fehlern in derselben Periode wirtschaftliche Entscheidungen der Bilanzleser beeinflussen kann, die sie aufgrund des Jahresabschlusses für dieses Jahr treffen.

Die Gesetzgebung legt keinen fixen Betrag für einen wesentlichen Fehler fest. Der Betrieb bestimmt selbständig die Wesentlichkeitsgrenze ausgehend von dem Betrag sowie von der Klassifizierung des entsprechenden Vorfalles (der Vorfälle) im Jahresabschluss. vgl. (P. 3 PBU 22/2010).

Die Wesentlichkeitsgrenze des Fehlers ist **in den Bilanzierungsrichtlinien des Betriebs festzulegen**. Man kann sowohl ein allgemeines Kriterium für Wesentlichkeit als auch individuelle Kriterien für bestimmte Bilanzposten festsetzen.

### Ein Beispiel der Formulierung für Buchhaltungsrichtlinien:

„Ein Fehler gilt als wesentlich, wenn:

- die Summe der Verzerrungen über ... Rubel liegt.
- der Betrag des Fehlers ... % von dem Gesamtumfang der Aktiva (Verbindlichkeiten) ausmacht.
- die Summe der Verzerrungen ... der Kennzahl der buchhalterischen Berichterstattung über ... Rubel liegt.“

Sollte ein einzelner Fehler gemäß dem festgelegten Kriterium als nicht wesentlich eingestuft werden, aber in dem Bilanzjahr mehrere ähnliche Fehler aufgetreten sein, sind diese in ihrem Gesamtzusammenhang zu betrachten und nicht einzeln, denn in der Summe können sie sich als **wesentlich erweisen**.

### Methoden der Fehlerkorrektur in der Buchhaltung und im Jahresabschluss

Das Korrekturverfahren in der Buchführung hängt von dem Fehlertyp (Klassifizierung) ab sowie davon, in welcher Periode dieser begangen und entdeckt wurde:

000 SWILAR

Generaldirektor  
Daria Pogodina  
ul. Lesnaya 43  
127055 Moskau  
Tel.: +7 499 978 3787

swilar GmbH

Geschäftsführer  
Tobias Schmid  
Erikaweg 32  
D-86899 Landsberg am Lech  
Tel.: +49 8191 9898377

Geschäftsführer  
Dr. Georg Schneider  
Schlehenweg 14  
D-53913 Swisttal  
Tel.: +49 2226 908258

Jahr	Feststellungszeitraum	Inhalt des Fehlers	
		Wesentlich	Nicht wesentlich
Der Fehler wurde im laufenden Jahr begangen	Bis zum Ende des laufenden Jahres	Wird durch die Korrekturinträge über entsprechende Konten in der Buchführung in dem Monat korrigiert, in dem er entdeckt wurde. Im Jahresabschluss werden bereits berichtigte Ergebnisse berücksichtigt.	
Der Fehler wurde im Vorjahr begangen	Bis zum Unterschreiben des Jahresberichts für das Vorjahr	Wird durch den buchhalterischen Eintrag im Dezember des Jahres korrigiert, für das der Jahresabschluss erstellt wird.	
Der Fehler wurde im Vorjahr begangen	Der Jahresabschluss wurde erstellt, von dem Geschäftsführer unterschrieben, den Eigentümern nicht vorgelegt	Wird durch den Eintrag im Dezember des Jahres korrigiert, für das der Jahresabschluss erstellt wird. Der Bericht wird neu erstellt und erneut von dem Geschäftsführer unterschrieben.	Wird durch Einträge auf dem Konto 91 2 „Sonstiger Aufwand und Ertrag“ in dem Monat korrigiert, in dem der Fehler festgestellt wurde. Auf dem Konto 91 wird der Fehler als die im betreffenden Jahr festgestellten Gewinne (Verluste) der vergangenen Jahre angezeigt.
Der Fehler wurde im Vorjahr begangen	Der Jahresabschluss wurde erstellt, von dem Geschäftsführer unterschrieben, den Eigentümern und Behörden vorgelegt, jedoch nicht genehmigt.	Wird durch den Eintrag im Dezember des Jahres korrigiert, für das der Jahresabschluss erstellt wird. Es wird ein revidierter Jahresabschluss mit Angaben der Gründe für eingetragene Änderungen erstellt, der von dem Geschäftsführer unterschrieben und erneut den externen Empfängern vorgelegt wird (Eigentümer, Finanzamt, Föderale Agentur für Statistik Rosstat etc.).	
Der Fehler wurde im Vorjahr begangen	Nach der Genehmigung vom Jahresabschluss	Wird durch Einträge auf dem Konto 84 «Nicht verteilter Gewinn/Verlust» in dem Monat, in dem er festgestellt wurde, korrigiert. Alle Änderungen, die mit Vorperioden verbunden sind, werden im Jahresabschluss des laufenden Jahres angezeigt. Im Jahresabschluss erfolgt die retrospektive Anpassung von Vergleichswerten (die Werte werden so angezeigt, als wenn es diesen Fehler niemals gegeben hätte). In den Kommentaren zum Jahresabschluss für das laufende Jahr wird der Fehlertyp (bereits korrigierter Fehler) sowie der Korrekturbetrag für jeden Posten angegeben.	

Im Anhang (Erläuterungen) zum Jahresabschluss ist von der Organisation die folgende Information bezüglich der wesentlichen Fehler für Vorperioden anzugeben, die im aktuellen Jahr korrigiert wurden:

- Fehlertyp;
- Der Korrekturbetrag für jeden Posten im Jahresbericht;
- Der Korrekturbetrag vom Anfangssaldo der frühesten der vorgelegten Vorperioden.

**Bei Benutzung des Kontos 84 «Nicht verteilter Gewinn/Verlust» zum Zweck der Korrekturen von wesentlichen Fehlern:**

- Wenn die Fehlerkorrektur nach der Gesellschafterversammlung und Gewinnausschüttung stattfindet, sollte noch eine Versammlung durchgeführt werden, auf der die Entscheidung über die neue Gewinnverwendung getroffen wird.
- Wurde bis zum Moment der Fehlerkorrektur Gewinn erzielt und dieser ausgeschüttet, aber erst nach der Korrektur ein Verlust festgestellt, sollte die aktuelle Situation im Versammlungsprotokoll vermerkt und eine Entscheidung getroffen werden, ob der Verlust im nächsten Jahr bei der Gewinnausschüttung angerechnet wird oder die zuvor verwendeten Beträge zurückgezahlt werden.

**Fehlerkorrektur in der steuerlichen Erfassung**

Das Steuergesetzbuch der Russischen Föderation (STGB RF) legt nicht fest, was zu den Fehlern im Bereich der Besteuerung gehört. Man kann sagen, dass es sich in diesem Fall um eine unzutreffende Anwendung von gesetzlichen Vorschriften, ungenaue Berechnungen und das Fehlen von Ursprungsdokumenten in der Periode, in der die Aufwände entstanden sind, handelt (Brief FMRF vom 27.06.2016 N 03-03-06/1/37152).

Die Steuergesetzgebung erlaubt es nicht, Fehler in wesentliche und nicht wesentliche zu unterteilen. Daraus folgt, dass alle Fehler in der steuerlichen Erfassung in den Steuerregistern zu berichtigen sind.

**Das Verfahren zur Fehlerkorrektur** in der steuerlichen Erfassung wird im Artikel 54 STGB RF festgelegt und hängt von der Periode des Eintretens des Fehlers ab.

**Ist der Zeitpunkt des Fehlers bekannt**, wird Abs. 2 P. 1 Art. 54 STGB RF angewendet. Diese Vorschrift besagt: Im Fall der Feststellung eines Fehlers (Verzerrung) in der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, die zu den vorherigen Berichtszeiträumen gehört, sollten die steuerlichen Verpflichtungen in dem Zeitraum, in dem der Fehler entstanden ist, neu berechnet werden.

**Ist es unmöglich, den konkreten Zeitpunkt des Fehlers zu bestimmen**, werden die steuerlichen Verpflichtungen für die Periode korrigiert, in der die Fehler (Verzerrungen) festgestellt wurden (s. Abs. 3 P. 1 Art. 54 STGB RF).

Es können folgende Folgen der Fehlerfeststellung in der steuerlichen Erfassung entstehen:

- Eine Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer.
- Eine Überschätzung der Steuerbemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer.

Von dieser Tatsache hängt die Fehlerkorrektur in steuerlicher Erfassung ab.

## 1. Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer

Sollte der Steuerzahler in seiner Steuererklärung beim Finanzamt eine nicht erfolgte Erfassung oder eine unzutreffende Darstellung der Angaben sowie Fehler entdeckt haben, **die zur Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlage führen**, ist er gemäß P. 1 Art. 81 STGB RF **verpflichtet**, die notwendigen Änderungen in die Steuererklärung einzutragen und die korrigierte Steuererklärung beim Finanzamt abzugeben; unter Einhaltung des Verfahrens, das von dem vorliegenden Artikel vorgesehen ist.

## 2. Überschätzung der Steuerbemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer

Stellt der Steuerzahler nicht korrekte Angaben und/oder Fehler fest, **die jedoch nicht zu einer Verkürzung, sondern einer Überschätzung der Steuerbemessungsgrundlage für die zu zahlende Steuer führen**, ist der Steuerzahler **berechtigt**:

- notwendige Änderungen in die Steuererklärung einzutragen
- und beim Finanzamt die korrigierte Steuererklärung abzugeben, unter Einhaltung des Verfahrens, das von dem vorliegenden Artikel vorgesehen ist.

Dabei gilt die korrigierte Steuererklärung, die nach der festgelegten Abgabefrist eingereicht wurde, nicht als mit Verstoß gegen Abgabefristen eingereicht (Abs. 2 P. 1 Art. 81 STGB RF).

In diesem Fall kann der Fehler korrigiert werden:

- entweder für die Periode, in dem der Fehler begangen wurde,
- oder für die Periode, in dem der Fehler festgestellt wurde.

In der Praxis betrifft das nur die **nicht erfolgte Erfassung von Aufwänden** in vorangegangenen Steuerperioden.

Die Korrektur im Bereich **Ertrag**, auch wenn das nicht zur Verkürzung des zu zahlenden Steuerbetrags geführt hat, ist nur in der Periode möglich, in der der Fehler begangen wurde.

Dabei ist die Organisation berechtigt, den Betrag des festgestellten Fehlers, der dazu führte, dass in der Vorperiode mehr von der Steuer bezahlt wurde, **in die Steuerbemessungsgrundlage der laufenden Periode aufzunehmen**, aber das nur in dem Fall, **wenn im laufenden Jahr (Zeitraum des Feststellens des Fehlers) auch Gewinn erzielt wurde**.

Wurde in der **laufenden** Periode (Zeitraum des Feststellens des Fehlers) **Verlust** erzielt, ist es notwendig, die Steuerbemessungsgrundlage für den Zeitraum, in dem Fehler begangen wurde, umzurechnen (Brief FMRF vom 24. März 2017 Nr. 03-03-06/1/17177).

Wurde in der Periode, in der die Aufwände berücksichtigt werden mussten, Verlust erzielt, ist der Fehler in dem Zeitraum, in dem er begangen wurde, zu berücksichtigen, d.h. eine korrigierte Steuererklärung für die Gewinnsteuer ist für die Periode abzugeben, in der der Fehler begangen wurde. Dabei muss der Verlust des Vorjahres erhöht werden (Brief FM RF 23.04.2010 Nr. 03-02-07/1-188).

Die Korrektur des Fehlers, der zur Überschätzung der Steuerbemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer führte, wird in der laufenden Steuererklärung für die Gewinnsteuer in den Zeilen 400-403 im Anhang 2 zum Blatt 02 angezeigt:

- 400 Gesamtbetrag der Fehler (die Summe der Zeilen 401, 402, 403)
- 401, 402, 403 mit Angabe der Jahreszahlen (Verjährungsfrist = 3 Jahre).

Das STGB RF schränkt die Frist zur Umrechnung der Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Feststellung der Fehler (Verzerrungen), die zur Überschätzung der Steuerbemessungsgrundlage und des zu zahlendes Betrags führten, nicht ein.

Aber gemäß Punkt 7 Artikel 78 STGB RF ist der Antrag auf Rückzahlung des Betrags der überschätzten Steuer, auch infolge der Umrechnung der Steuerbemessungsgrundlage, die zur überschätzten Zahlung der Steuer führte, **binnen drei Jahre** ab den Zahlungstag zu stellen.

Falls Sie Fragen haben, stellen wir Ihnen gerne zusätzliche Informationen zu diesem Thema zur Verfügung.

*Ihre Ansprechpartnerinnen:*

Natalia Safiulina, Hauptbuchhalterin **swilar** OOO  
M: natalia.safiulina@swilar.ru, T: +7 499 978 37 87

Ekaterina Babenko, Stellv. Hauptbuchhalterin **swilar** OOO  
M: ekaterina.babenko@swilar.ru, T: +7 499 978 37 87

Anastasia Flasshoff, Projektleiterin Reporting & Controlling **swilar** OOO  
M: anastasia.flasshoff@swilar.ru, T: +7 499 978 37 87