

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

12.04.2018

Ошибки в бухгалтерском учете и отчетности

Нормативный акт, регулирующий порядок исправления ошибок в учете — ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденный приказом Минфина от 28.10.2010 № 63н).

Ошибкой признается неправильное отражение (неотражение) факта хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) отчетности (п. 2 ПБУ 22/2010).

000 СВИЛАР

ПБУ 22/2010 делит ошибки в учете на существенные и несущественные.

Генеральный директор:
Дарья Погодина
Ул. Лесная, 43
127055 Москва
Тел.: +7 499 9783787

Ошибка признается **существенной**, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, которые принимаются ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

swilar GmbH

Законодательство не устанавливает фиксированный размер существенной ошибки. Организация самостоятельно определяет уровень существенности ошибки исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010).

Генеральный директор
Тобиас Шмид
Эрикавег, д. 32
D-86899 г. Ландсберг/Лех
Т. +49 8191 9898377

Критерий оценки ошибки для признания ее существенной организацией **необходимо закрепить в учетной политике**. Можно установить как общий критерий существенности, так и индивидуальные критерии для отдельных (наиболее значимых для организации) статей баланса.

Генеральный директор
Др. Георг Шнайдер
ул. Шлехенвег, д. 14
D-53913 г. Свисттал
Т.+49 2226 908258

Пример формулировки для учетной политики:

«Ошибка признается существенной, если:

- сумма искажений превышает ... тыс. руб.
- величина ошибки составляет ... % от общего размера активов (обязательств)
- сумма искажений ... показателя бухгалтерской отчетности превышает ... тыс. руб.»

Если отдельная ошибка не является существенной, согласно установленному критерию, но в отчетном периоде аналогичных ошибок много, то рассматривать эти ошибки нужно в совокупности, поскольку суммарно они **могут быть признаны существенными**.

Способы исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности зависит от характера допущенной ошибки и от того, в каком периоде ее совершили и выявили:

Год совершения ошибки	Момент выявления	Характер ошибки	
		Существенная	Несущественная
Ошибка допущена в текущем году	До окончания текущего года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором выявлена. При формировании отчетности учитываются уже исправленные показатели.	
Ошибка допущена в прошлом году	До подписания годовой отчетности за предыдущий год	Исправляется бухгалтерской записью за декабрь года, за который составляется отчетность.	
Ошибка допущена в прошлом году	Отчетность сформирована, подписана руководителем, но не представлена собственникам	Корректируется бухгалтерской записью за декабрь года, за который составляется отчетность. Отчетность формируется заново и повторно заверяется у руководителя.	Исправляется записями по счету 91 2 "Прочие доходы и расходы" в том месяце, в котором выявлена. На счете 91 ошибка отражается как прибыли (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году.
Ошибка допущена в прошлом году	Отчетность сформирована, подписана руководителем, представлена собственникам и госорганам, но не утверждена.	Корректируется бухгалтерской записью за декабрь года, за который составлялась отчетность. Формируется пересмотренная бухгалтерская отчетность с указанием причин внешних изменений, заверяется у руководителя и повторно представляется всем внешним пользователям (собственникам, в налоговую инспекцию, в органы Росстата и т.д.).	
Ошибка допущена в прошлом году	После утверждения отчетности	Исправляется записями по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в том месяце, в котором выявлена. Все изменения, связанные с прошлыми периодами, отражаются в отчетности текущего. В отчетности производится ретроспективный пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (приведение показателей отчетности в соответствующий вид так, как будто ошибка не была допущена). В пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности текущего периода указывается характер исправленной ошибки, а также суммы корректировок по каждой статье.	

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде:

- характер ошибки;
- сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности;
- сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

При использовании для исправления существенных ошибок счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)":

- Если исправление ошибок происходит после проведение собрания участников общества и распределения прибыли, необходимо провести еще одно собрание, на котором будет принято решение о распределении новой прибыли или зачете излишне распределенной прибыли.
- Если до момента исправления ошибок была получена прибыль, которую распределили, а после исправления возник убыток, то в протоколе собрания необходимо зафиксировать сложившуюся ситуацию и принять решение либо о зачете убытка в следующем году при распределении прибыли, либо о возврате ранее использованных сумм.

Исправление ошибок в налоговом учете

НК РФ не дает разъяснений, что относится к ошибкам для целей налогообложения. Поэтому в данном случае можно говорить о неправильном применении норм законодательства, неверных расчетах, а также отсутствии первичных документов в периоде осуществления расходов (Письмо Минфина России от 27.06.2016 N 03-03-06/1/37152).

Налоговое законодательство не позволяет разделить ошибки на существенные и несущественные, следовательно, любые ошибки, допущенные в налоговом учете, надо исправлять в налоговых регистрах.

Порядок исправления ошибок в налоговом учете определен ст. 54 НК РФ и зависит от периода совершения данной ошибки.

Если период совершения ошибки известен, то применяются положения абз. 2 п. 1 ст. 54 НК РФ. Согласно этой норме при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде, перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки.

В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения) абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

Следствием выявленных ошибок в налоговом учете могут быть:

- Занижение налоговой базы по налогу на прибыль.
- Завышение налоговой базы по налогу на прибыль.

От данного факта зависит способ исправления ошибок в налоговом учете.

1. Занижение налоговой базы по налогу на прибыль

Согласно п. 1 ст. 81 НК РФ, при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, **приводящих к занижению суммы налога**, подлежащей уплате, налогоплательщик **обязан** внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

2. Завышение налоговой базы по налогу на прибыль

При обнаружении налогоплательщиком недостоверных сведений и/или ошибок, **не приводящих к занижению суммы налога**, подлежащей уплате, налогоплательщик **вправе**:

- внести необходимые изменения в налоговую декларацию
- и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока (абз. 2 п. 1 ст. 81 НК РФ).

В этом случае исправление ошибки может быть произведено:

- либо за период совершения ошибки,
- либо за период, в котором ошибка выявлена.

На практике это касается только **неотражения расходов** в прошлые налоговые периоды.

Исправления в части **выручки**, даже если это не привело к занижению суммы налога к уплате, возможно только в период совершения ошибки.

При этом, организация **вправе включить в налоговую базу текущего отчетного периода** сумму выявленной ошибки, которая привела к излишней уплате налога в предыдущем отчетном периоде, только в том случае, **если в текущем отчетном периоде (период обнаружения ошибки) так же получена прибыль**.

Однако если же по итогам **текущего** отчетного периода (период обнаружения ошибки) получен **убыток**, то необходимо произвести перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка (письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 24 марта 2017 г. № 03-03-06/1/17177).

Если в периоде, в котором следовало учесть расход, был получен убыток, ошибка должна быть учтена в налоговом периоде ее совершения, то есть предоставить уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль в периоде совершения ошибки увеличив убыток предыдущего года (письмо Минфина от 23.04.2010 № 03-02-07/1-188).

Корректировка ошибки приведшей к завышению налоговой базы по налогу на прибыль, отражается в текущей декларации по налогу на прибыль по строкам 400-403 Приложения 2 к Листу 02:

- 400 общая сумма ошибок (сумма строк 401, 402, 403)
- 401, 402 , 403 – с расшифровкой по годам (срок давности 3 года)

НК РФ не ограничивает срок перерасчета налоговой базы в случае выявления ошибок (искажений), приведших к увеличению налоговой базы и суммы налога.

Но вместе с тем, в соответствии с пунктом 7 статьи 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога, в том числе вследствие перерасчета налоговой базы, повлекшей излишнюю уплату налога, может быть подано **в течение трех лет** со дня уплаты указанной суммы.

При возникновении вопросов мы рады предложить Вам дополнительную информацию по данной теме.

Ваши контактные лица:

Наталья Сафиулина, главный бухгалтер ООО **СВИЛАР**
M: natalia.safiulina@swilar.ru, T: +7 499 978 37 87

Екатерина Бабенко, заместитель главного бухгалтера ООО **СВИЛАР**
M: ekaterina.babenko@swilar.ru, T: +7 499 978 37 87

Анастасия Флассхофф, руководитель проектов управленческого учета ООО **СВИЛАР**
M: anastasia.flasshoff@swilar.ru, T: +7 499 978 37 87