

Виктория СТАНКЕВИЧ, редактор направления «Бухгалтерский учет и налогообложение»

ЕСЛИ В ФИНОТЧЕТНОСТИ ОШИБКА

Для кого эта статья: для предприятий, которые ведут бухучет и составляют финотчетность по национальным П(С)БУ.

Акценты этой статьи: даже незначительные погрешности в финансовой отчетности прошлых периодов необходимо исправить; у бухгалтерских ошибок нет срока давности; механизм исправления бухгалтерских ошибок зависит от того, в каком периоде они допущены и в каком выявлены.

Нормативно-правовая основа

Обязанность бухгалтера и руководителя предприятия – предоставить пользователям полную и правдивую информацию о финансовом состоянии и результатах деятельности своего учреждения за отчетный период (ч. 1 ст. 3, ч. 1 ст. 11 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», далее – Закон № 996). Без ошибок и искажений! За неправдивые данные в финансовой отчетности придется уплатить штраф от 8 до 15 НМДГ (ч. 1 ст. 164² КУоАП).

Кроме того, на основании финотчетности плательщики налога на прибыль определяют объект налогообложения. Ведь для них объектом налогообложения является финансовый результат, определенный по правилам бухгалтерского учета и отраженный в Отчете о финансовых результатах.

То есть, допустив ошибку, нужно ее исправить.

Выясним, на какие нормативные акты опираться при исправлении.

Прежде всего это П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах». Правда, стандарт не дает определения понятия «ошибка», а сам процесс ее исправления описан двумя абзацами. В частности, в п. 4 указано, что ошибки прошлых периодов корректируются через сальдо нераспределенной прибыли (если ошибки на него повлияли). В п. 5 предполагается необходимость повторного отражения соответствующей сравнительной информации в финотчетности. Вместе с тем, как это сделать, в стандарте не указано.

Больше информации относительно процесса исправления ошибки приведено в п. 9 Методических рекомендаций по применению регистров бухгалтерского учета, утвержденных приказом Минфина от 29.12.2000 г. № 356 (далее – Методические рекомендации № 356), однако там акцент сделан

на документальном подтверждении исправления ошибки.

Срок давности бухгалтерских ошибок

В нормативных документах, регламентирующих порядок исправления бухгалтерских ошибок, речь идет просто об исправлении ошибок, допущенных в предыдущих годах, и ни единого слова об ограничении сроков для их исправления (п. 4, 5 П(С)БУ 6; п. 9 Методических рекомендаций № 356). А это указывает на то, что у бухучетных ошибок нет срока давности.

Итак, если вы выявили ошибку, которая случайно закралась в бухучет или финансовую отчетность вашего предприятия, обязательно ее исправьте.

А вот с ошибками в налоговом учете все иначе. Для их исправления установлен срок давности – 1 095 дней, следующих за последним днем предельного срока представления ошибочной декларации (п. 50.1, ст. 102 Налогового кодекса). Поэтому если бухошибка будет выявлена позже этого срока, оснований для корректировки налоговой отчетности уже не возникнет.

Какие ошибки нужно исправлять в финотчетности

Фактически мы говорим о бухгалтерских ошибках, ведь финансовая отчетность составляется на основании бухгалтерских данных (ч. 1 ст. 11 Закона № 996).

Как известно, бухучетные ошибки делят на два типа:

1) ошибки текущего отчетного периода (читаем «года», ведь отчетный период в бухучете – календарный год – ч. 1 ст. 13 Закона № 996). Речь идет

об ошибках, допущенных и выявленных в одном и том же отчетном году или после окончания отчетного года, но до утверждения (представления) финотчетности. В сущности, их исправление затрагивает только записи в первичных документах и/или учетных регистрах. И если это сделать своевременно, то финансовая отчетность текущего отчетного года будет достоверной и никаких ошибок не будет содержать;

2) ошибки прошлых отчетных периодов, то есть допущенные во время составления финотчетов за предыдущие годы, а выявленные в текущем отчетном периоде.

Порядок исправления таких ошибок зависит от того, повлияли они на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) или нет. Поэтому их дополнительно делят на ошибки, которые:

- а) повлияли на финрезультат;
- б) не повлияли на финрезультат.

Обратите внимание: для целей исправления бух-ошибок П(С)БУ 6 не делит их на существенные и несущественные. И даже если ошибка несущественна, но она повлияла на финрезультат, откорректировать сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного года все равно придется. Поэтому считаем, что исправлять нужно все неточности, в том числе и несущественные.

На самом деле П(С)БУ 6 позволяет только не возиться с повторным обнародованием исправленной финотчетности в случае исправления несущественных ошибок (п. 20.3 П(С)БУ 6; обнародовать финотчетность обязаны только предприятия, перечисленные в ч. 3 ст. 14 Закона № 996). Ну а с существенными ошибками все немного сложнее – в случае их исправления предприятиям, которые обязаны обнародовать финотчетность, придется обнародовать ее повторно (с исправлениями). К тому же обнародование осуществляется так же, как и «первичной» финотчетности (см. письмо Минфина от 28.02.11 г. № 31-34010-07-25/5584).

Прошлогодние ошибки, отразившиеся на финрезультате

Для исправления ошибок прошлых лет, которые повлияли на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), откорректировать нужно сальдо нераспределенной прибыли на на-

чало отчетного года. Причем, если вместо нераспределенной прибыли в финотчетности у вас фигурирует непокрытый убыток, придется откорректировать его (см. письмо Минфина от 23.02.10 г. № 31-34000-20-10/3939).

Согласно Инструкции, утвержденной приказом Минфина от 30.11.99 г. № 291, исправление ошибок прошлых лет нужно проводить через счет **44** «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)» в корреспонденции со счетами бухучета соответствующих объектов классов **1–6** (см. письма Минфина от 30.12.09 г. № 31-34000-10-10/36311, от 17.07.13 г. № 31-08410-07-29/21303).

Такое исправление требует повторного отражения соответствующей сравнительной информации в финотчетности (п. 5 П(С)БУ 6).

Надо ли повторно подавать пользователям исправленную финотчетность?

Такой обязанности нет. Предприятия могут подавать уточненную финотчетность вместо ранее представленной по результатам проведения аудиторской проверки с целью исправления самостоятельно выявленных ошибок или по другим причинам (ч. 6 ст. 14 Закона № 996). Итак, это является правом, а не обязанностью.

Вполне достаточно будет сравнительной правильной информации на начало отчетного года. Раскрытие в примечаниях и Отчете о собственном капитале – для тех, кто подает полный комплект финотчетности.

Надо ли повторно обнародовать исправленную финотчетность на сайте?

Напомним: обнародуют информацию не все предприятия. Обязанность возложена только на определенный круг предприятий, которые должны разместить на своем сайте финотчетность вместе с аудиторским выводом (ч. 3 ст. 14 Закона № 996). Поэтому такие предприятия обнародуют уточненную финотчетность по таким же правилам, как и уточняющая финотчетность (ч. 6 ст. 14 Закона № 996). Однако срок для повторного обнародования не установлен.

Несомненно, можно не обнародовать исправленную (уточненную) финотчетность, если ошибка несущественна (см. письмо Минфина от 13.01.05 г. № 31-04200-20-10/508). На нецелесообразность такого повторного обнародования указывается в примечаниях к финотчетности.

Для справки: исправление ошибок прошлых лет, как тех, которые повлияли, так и тех, которые не повлияли на финрезультат, сопровождается составлением **бухгалтерской справки**. На ее основании данные об исправлении ошибок прошлых лет записываются в соответствующий регистр бухгалтерского учета в месяце составления такой бухсправки (п. 9 Методрекомендаций № 356, письмо Минфина от 23.02.10 г. № 31-34000-20-10/3939).

Пример 1

В сентябре 2018 года сельхозпредприятие (плательщик единого налога четвертой группы) перечислило контрагенту – неплательщику НДС предварительную оплату услуг по ремонту офиса в сумме 150 000 грн. В ноябре 2018 года с контрагентом подписан акт предоставленных услуг на сумму 150 000 грн. В регистрах бухучета ошибочно указана сумма 105 000 грн. В результате ошибки занижены административные расходы на 2018 год (по Дт 92) на 45 000 грн и завышена дебиторская задолженность (по Дт 371) на 45 000 грн.

Ошибка выявлена в декабре 2019 года на основании акта сверки с контрагентом.

Последовательность исправления ошибки такая:

1. В месяце выявления ошибки оформляем бухгалтерскую справку и заносим данные из нее в регистры бухгалтерского учета и в Главную книгу п. 9 Методрекомендаций № 356) – см. **образец** в конце консультации.

2. Отражаем правильные показатели в финотчетности за текущий отчетный год. С учетом данных нашего примера делаем это так:

а) в форме № 1 «Баланс (Отчет о финансовом состоянии)» за I квартал и дальше до конца текущего года уменьшаем на 45 тыс. грн показатели **графы 3** «На начало отчетного периода» строк:

- **1130** «Дебиторская задолженность по расчетам: по выданным авансам»;
- **1195** «Всего по разделу II»;
- **1300** «Баланс»;
- **1420** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
- **1495** «Всего по разделу I»;
- **1900** «Баланс».

б) в форме № 2 «Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)» за прошлый

год приводим правильные данные в **графе 4** «За аналогичный период предыдущего года», то есть корректируем показатели строк на 45 тыс. грн:

- **2130** «Административные расходы»;
- **2190** (2195) «Финансовый результат от операционной деятельности: прибыль (убыток)»;
- **2290** (2295) «Финансовый результат до налогообложения: прибыль (убыток)»;
- **2350** (2355) «Чистый финансовый результат: прибыль (убыток)»;
- **2465** «Совокупный доход (сумма строк 2350, 2355 и 2460)».

в) в форме № 3-н «Отчет о движении денежных средств (по косвенному методу)», если вы его заполняете по косвенному методу, не забудьте в годовом отчете отразить правильные данные: в **графе 5** «За аналогичный период предыдущего года; поступление (расходование)» **строки 3500** «Прибыль (убыток) от обычной деятельности до налогообложения»;

г) в форме № 4 «Отчет о собственном капитале» приведите правильные данные в **графе 7** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». А именно – показатель строки **4010** «Исправление ошибок».

А в **строку 4095** «Скорректированный остаток на начало года» впишите финрезультат, отраженный в строке 1420 графы 3 Баланса после исправления.

4. Отражаем в **примечаниях** к годовой финансовой отчетности по результатам текущего года, как того требует п. 20 П(С)БУ 6:

- содержание и сумму ошибки;
- статьи финотчетности прошлых периодов, перечисленные с целью повторного предоставления сравнимой информации;
- факт или нецелесообразность повторного обновления исправленной финотчетности.

Эти письменные пояснения подают дополнительно к форме № 5.

Если предприятие составляет упрощенную финотчетность согласно НП(С)БУ 25, то соответствующие корректировки нужно сделать в форме № 1-м или № 1-мс. Кроме того, нужно исправить показатели графы 4 Отчета о финансовых результатах (формы № 2-м или № 2-мс).

Ошибки прошлого года, которые не повлияли на финрезультат

Рассмотрим ситуацию, когда допущенные ошибки не повлияли на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) и счет 44 не задействован. Здесь корректируем сальдо на начало года только по тем статьями актива и пассива баланса, которые эти ошибки затронули.

Пример 2

В 2018 году не оприходованы малоценные необоротные активы предприятия на сумму 6 000 грн. (в т. ч. НДС – 1 000 грн). Однако они ошибочно отражены в составе запасов. Активы еще не начали использоваться и продолжают числиться на балансе. Ошибка выявлена в декабре 2019 года.

Поскольку малоценные необоротные активы еще не начали использоваться (не введены в эксплуа-

тацию), амортизация по ним не начислялась. Соответственно эта ошибка не повлияла на доходы/расходы предприятия и его финансовый результат. Однако она исказила данные статей формы № 1 за 2018 год относительно оборотных и необоротных активов, поэтому ее нужно исправить. Для исправления:

1. Составляем **бухсправку** (в месяце выявления ошибки).

2. Отражаем правильные показатели в текущей финотчетности. Это касается всех статей, на которые повлияла ошибка. В частности, корректируем в **графе 3** «На начало отчетного периода» **формы № 1** показатели строк:

- **1005** «Незавершенные капитальные инвестиции» – увеличиваем на 5 000 грн;
- **1100** «Запасы» – уменьшаем на 5 000 грн.

3. Приводим информацию об исправлении ошибки в **примечаниях** к финотчетности.

ОБРАЗЕЦ

ФГ «Мрія»

Бухгалтерська довідка від 30.12.19 р.

Згідно з договором від 03.09.18 р. № 03-09/18 ФГ «Мрія» отримало від ТОВ «Ремонт-БУД» у листопаді 2018 року послуги з ремонту офісу, що підтверджено актом наданих послуг від 26.11.18 р. № 26-11/18. Однак у бухобліку замість правильної суми 150 000 грн було зазначено 105 000 грн.

Унаслідок цього було занижено адміністративні витрати 2018 року на 45 000 грн і завищено дебіторську заборгованість на 45 000 грн.

Для коригування нерозподіленого прибутку та розрахунків із контрагентом за 2018 рік потрібно зробити такі проведення:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Коригування нерозподіленого прибутку	441	631	45 000
2	Коригування розрахунків за авансами виданими	631	371	45 000

Виконавець (підпис) С. П. Швидка

Головний бухгалтер (підпис) В. М. Мудра

P

www.balance.ua

- Демоверсія БСБ
- Одна открытая статья каждого номера
- Информация о семинарах/вебинарах
- Анонсы и архивы номеров