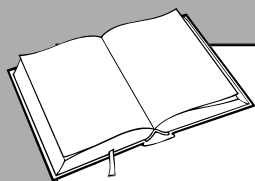


Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор



КАК ИСПРАВИТЬ ОШИБКИ В БУХУЧЕТЕ И ФИНОТЧЕТНОСТИ

В ходе составления годовой финансовой отчетности бухгалтер может обнаружить ошибки, допущенные в бухучете, а также некорректное заполнение форм финотчетности как за периоды текущего года, так и за прошлые отчетные годы. Такие ошибки необходимо исправить. В консультации расскажем, как это сделать.

Причины возникновения ошибок

Ошибка в финотчетности может возникнуть:

- из-за некорректного заполнения самой отчетной формы за прошлые отчетные периоды;
- ошибки в бухучете. Такие ошибки могут быть вызваны, в частности, арифметическими ошибками, несоблюдением положений учетной политики предприятия, нарушением норм бухгалтерских стандартов. **Обратите внимание!** Неотражение в учете хозяйственной операции в периоде ее осуществления из-за несвоевременно оформленных (полученных) первичных документов также считается ошибкой.

Общие правила исправления ошибок

Если ошибка в финотчетности:

- не связана с ошибкой в бухучете, то в финотчетность просто вносят соответствующие корректировки в приведенном ниже порядке;
- вызвана ошибкой в бухучете, то сначала исправляют бухгалтерскую ошибку, а затем корректируют финотчетность.

При этом кроме внесения исправлений в текущую отчетность предприятия могут подать **уточненную финотчетность** (в т. ч. консолидированную) взамен ранее поданной (т. е. отчетность с правильными данными). Такое право предприятиям предоставлено ч. 6 ст. 14 Закона № 996.



Однако имейте в виду! У плательщиков налога на прибыль финотчетность является неотъемлемой частью декларации по налогу на прибыль (далее – декларация). Поэтому в случае исправления ошибок в финотчетности уточненная финотчетность обязательно подается налоговому органу.

При этом если исправление показателей финотчетности:

- повлияло на показатели декларации – вместе с уточненной финотчетностью плательщик должен подать уточняющую декларацию (уточняющий расчет, далее – УР) за ошибочный период либо приложение ВП к декларации за текущий период в порядке, предусмотренном п. 50.1 НК;
- не повлияло на показатели декларации – плательщик обязан подать уточненную финотчетность за ошибочный период в том же порядке, что и ранее поданную финотчетность с ошибками, но без подачи УР (ОИР, категория 102.20.02).



К сведению! Чтобы подать уточненную финотчетность через электронный кабинет, плательщик должен выбрать тот же формат, который он использовал при подаче финотчетности с ошибкой, – с первой буквой «S» или «J», а также указать «стан документу» – «звітний» (ОИР, категория 102.20.02).

Вместе с исправленной финотчетностью нужно подать **дополнение (пояснение) в произвольной форме**, в котором пояснить суть ошибки, ее последствия и способ исправления.

Обратите внимание! Приказом № 385 внесены изменения в отдельные нормативно-правовые акты бухучета, касающиеся составления фин-

отчетности, в частности НП(С)БУ 1, 25, 29 и Приказ № 302.

А как разъясняет ГНС (ОИР, категория 102.20.02), поскольку изменения, внесенные Приказом № 385, вступили в силу с 10 августа 2021 года, налогоплательщики впервые представляют финотчетность по обновленной форме за отчетный (налоговый) период – девять месяцев 2021 года. При этом финотчетность и консолидированная финотчетность за предыдущие отчетные (налоговые) периоды, в том числе уточненная, подается по формам, которые действовали в отчетном (налоговом) периоде, за который отчитывается плательщик.

? Как поступать, если ошибка выявлена уже после окончания отчетного года, но до даты утверждения (подписания) годовой отчетности руководителем?

Финотчетность должна быть утверждена не позднее **28 февраля** следующего за отчетным года. Это предельный срок ее подачи органам статистики согласно п. 5 Порядка № 419. И если ошибка обнаружена до этой даты, а финотчетность при этом не подписана и не подана, то все исправления проводятся на 31 декабря отчетного года. То есть исправления должны остаться в отчетном году.

? Как исправить ошибку в обнародованной финотчетности?

Согласно ч. 3 ст. 14 Закона № 996 отдельные предприятия обязаны обнародовать свою финотчетность вместе с аудиторским заключением. Это предприятия-эмитенты, ценные бумаги которых допущены к торгам на фондовых биржах, публичные акционерные общества, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, другие финучреждения, субъекты естественных монополий на общегосударственном рынке и субъекты хозяйствования, которые осуществляют деятельность в добывающих отраслях, крупные и средние предприятия.

Если такое предприятие выявило ошибку в уже обнародованной финотчетности, то оно может повторно обнародовать свою финотчетность в том же порядке, что и в первый раз, после внесения в нее исправлений (ч. 6 ст. 14 Закона № 996). При этом, по мнению Минфина, целесообразность либо нецелесообразность повторного обнародования определяется существенностью информации об ошибке (Письмо № 2467).

? Какая ошибка в финотчетности является существенной?

Существенной считается информация, отсутствие которой может повлиять на решение пользователей финотчетности. Существенность определяется соответствующими национальными положениями (стандартами) бухучета или международными стандартами финотчетности и руководством предприятия (п. 3 НП(С)БУ 1).

А как следует из разъяснений Минфина в Письме № 508, существенность ошибки и целесообразность повторного обнародования финотчетности определяет само предприятие. При этом оно ориентируется на порог существенности, который установлен учетной политикой предприятия согласно рекомендациям из Письма № 04230-04108. Кроме того, признаки существенности статей финотчетности приведены в пп. 2.20.3 Методрекомендаций № 635.

? Что делать, если плательщик, который обязан обнародовать финотчетность, представил налоговому органу в установленный срок годовую декларацию с финотчетностью (формы № 1 и № 2), а к моменту обнародования финотчетности вместе с аудиторским заключением ее показатели изменились и повлияли на показатели ранее поданной декларации?

В такой ситуации плательщик должен подать УР к годовой декларации в срок не позднее 10 июня следующего за отчетным года (п. 50.1 НК). То есть для отчетности за 2021 год – не позднее 10 июня 2022 года.

Далее рассмотрим подробнее, как исправить ошибки в финотчетности в различных ситуациях.

Некорректное заполнение финотчетности

Исправление таких ошибок **зависит от периода их возникновения**. Если такая ошибка допущена:

- в каком-либо отчетном периоде текущего года – нужно просто правильно заполнить нарастающим итогом соответствующую форму за тот отчетный период, в котором обнаружена такая ошибка;
- в прошлых отчетных годах и это повлияло на показатели финотчетности по состоянию на начало года, в котором обнаружена такая ошибка, тогда в финотчетности за текущий отчетный период надо указать откорректированные показатели на начало года, а затем

отразить правильные показатели нарастающим итогом за год. Кроме того, нужно составить бухгалтерскую справку, в которой следует объяснить содержание ошибки и порядок ее исправления.

ПРИМЕР 1

При заполнении формы № 1 «Баланс (Отчет о финансовом состоянии)» по состоянию на 30.09.2021 предприятие в графе 4 неправильно отразило информацию о необоротных активах, содержащихся для продажи (далее – НАСП). Вместо того чтобы указать их стоимость (300 тыс. грн) в строке 1200 разд. III формы № 1, предприятие ошибочно отразило ее в строке 1100 разд. II.

Допустим, ошибка была выявлена при составлении формы № 1 по состоянию на 31.12.2021. К этой дате НАСП еще не были проданы, а их чистая стоимость реализации равнялась их балансовой стоимости.

Чтобы исправить ошибку, нужно правильно заполнить соответствующие строки годовой формы № 1 нарастающим итогом за год. То есть в графе 4:

- в строке 1200 отразить стоимость НАСП (300 тыс. грн);
- из показателя строки 1100 вычесть 300 тыс. грн.

ПРИМЕР 2

Предположим, что ошибка из примера 1 будет обнаружена только при составлении финотчетности за полугодие 2022 года. При этом объект НАСП к этой дате уже будет реализован и списан с баланса. Но ошибку все равно нужно исправить.

Для этого при составлении формы № 1 по состоянию на 30.06.2022 в графе 3 в строке 1200 надо отразить стоимость НАСП (300 тыс. грн) и одновременно на эту же сумму уменьшить показатель строки 1100.

Ошибки в бухучете

Порядок исправления в финотчетности бухгалтерских ошибок также зависит от периода их возникновения. Но в любом случае в месяце выявления ошибки составляется **бухгалтерская справка** (п. 9 Методрекомендаций 356, п. 4.3 Положения № 88).

В такой справке ошибочная сумма и/или корреспонденция счетов сторнируется и приводится правильная запись. Соответствующие исправления вносятся и в регистры бухучета.

Рассмотрим порядок исправления таких ошибок подробнее.

Ошибки текущего года

Если в учете исправляется ошибка, допущенная в текущем году, то в финотчетность, которая составляется после ее исправления, попадут уже правильные данные. То есть эта ошибка в финотчетности может не «засветиться».

ПРИМЕР 3

В декабре 2021 года предприятие (плательщик налога на прибыль с базовым годовым отчетным периодом) выявило в бухучете ошибку, допущенную в марте этого года. А именно: предприятие не отразило расходы на аренду склада готовой продукции в сумме 5 000 грн в связи с несвоевременным получением акта аренды от арендодателя – физлица-единщика второй группы. Предприятие составляет финотчетность ежеквартально по формам № 1-м, № 2-м, ведет учетные регистры и подает финотчетность в электронном виде.

В результате этой ошибки у предприятия в I квартале, полугодии и трех кварталах 2021 года на 5 000 грн завышены финансовые результаты и нераспределенная прибыль, а также занижена сумма текущей кредиторской задолженности.

В декабре предприятие исправляет ошибку:

- составляет бухгалтерскую справку;
- на основании бухгалтерской справки вносит исправления в учетные регистры (отражает сумму 5 000 грн в составе расходов на сбыт и текущей кредиторской задолженности);
- если нужно, составляет уточненную финотчетность за I квартал, полугодие и три квартала 2021 года. Но в любом случае исправления, проведенные в бухучете в декабре, будут учтены в финотчетности за 2021 год.

Покажем, как в бухучете предприятия отразятся исправления, внесенные на основании бухгалтерской справки.

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	13.12.2021. Отражены расходы на аренду склада за март 2021 года	Бухгалтерская справка от 13.12.2021	93	631	5 000



Не забудьте! В форме № 2-м за I квартал 2022 года в графе 4 предприятие должно отразить правильную информацию за этот период 2021 года.

Ошибки прошлых лет

Порядок исправления ошибки, допущенной в финотчетности за предыдущие годы, зависит от того, повлияла она на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет или нет.

Вариант 1. Ошибка не повлияла на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

В этом случае корректируется только сальдо на начало года тех счетов актива и пассива, которые связаны с исправлением ошибки.

ПРИМЕР 4

При составлении отчетности за 2021 год выяснилось, что в декабре 2020 года предприятие ошибочно провело в учете предоплату за товар от фирмы А в сумме 3 000 грн (в т. ч. НДС – 500 грн) как погашение задолженности фирмы Б за реализованную продукцию.

В декабре 2021 года ошибку нужно исправить так:

Шаг 1. В бухучете на основании актов сверки с фирмами А и Б, выписки банка и бухгалтерской справки сделать записи:

- Дт 311 – Кт 361/Б – 3 000 грн методом «сторно»;
- Дт 311 – Кт 681/А – 3 000 грн;
- Дт 643 – Кт 641/НДС – 500 грн.

Шаг 2. В графе 3 формы № 1 за 2021 год показатели:

- строки 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» нужно увеличить на 3 тыс. грн;
- строки 1190 «Інші оборотні активи» – увеличить на 0,5 тыс. грн;

- строки 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» – увеличить на 0,5 тыс. грн;
- строки 1690 «Інші поточні зобов'язання», 1635 «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами» – увеличить на 3 тыс. грн.

Шаг 3. Если надо, составить уточненную финотчетность за 2020 год, I квартал, полугодие и три квартала 2021 года. Но в любом случае исправления, сделанные в бухучете в декабре, будут учтены в финотчетности за 2021 год.

Шаг 4. Подать УР по НДС за декабрь 2020 года.

Вариант 2. Ошибка повлияла на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Согласно НП(С)БУ 6 при исправлении такой ошибки в финотчетности:

- корректируется сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года (п. 4);
- повторно отражается соответствующая сравнительная информация (п. 5);
- в примечаниях к финансовым отчетам раскрывается информация об ошибке (п. 20).

Рассмотрим эту процедуру подробнее.

Шаг 1. Корректировка сальдо нераспределенной прибыли отражается в бухучете на основании бухгалтерской справки в корреспонденции с соответствующим счетом актива либо пассива. Затем суммы корректировок приводятся в графе 3 Баланса (формы № 1, № 1-к, № 1-м, № 1-мс) в статьях нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), активов, обязательств и собственного капитала, которые изменились вследствие исправления ошибки.

Кроме того, сумма ошибки прошлых лет, которая повлияла на статьи капитала предприятия (в т. ч. на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), отражается в соответствующих графах строки 4010 «Виправлення помилок» Отчета о собственном капитале (форма № 4).

Шаг 2. В Отчете о финансовых результатах (Отчете о совокупном доходе) (формы № 2, № 2-к,

№ 2-м, № 2-мс) и, возможно, в Отчете о движении денежных средств (формы № 3, № 3-н, № 3-к, № 3-кн) за текущий отчетный период в графе «За аналогічний період попереднього року» нужно отразить правильные данные с учетом исправленной ошибки. Также такая **сравнительная информация** может приводиться в дополнении к финотчетности в произвольной форме (см. выше) и носить описательный и пояснительный характер.

Шаг 3. Согласно п. 20 НП(С)БУ 6 в примечаниях к финансовым отчетам нужно раскрывать:

- содержание и сумму ошибки;
- статьи финотчетности прошлых периодов, которые были пересчитаны в целях повторного предоставления сравнительной информации;
- факт повторного обнародования исправленных финотчетов или нецелесообразность повторного обнародования (см. выше).



Для справки: здесь имеются в виду не Примечания к годовой финансовой отчетности (форма № 5), а дополнение к финотчетности, составленное в произвольной форме.

ПРИМЕР 5

Предположим, что ошибка, допущенная в бухучете при отражении арендной операции (см. пример 3), возникла в декабре

2020 года, а обнаружена в декабре 2021 года. Предприятие является плательщиком налога на прибыль с базовым годовым отчетным периодом, обнародовать финотчетность оно не обязано.

Ошибка повлияла на финрезультат до налогообложения за 2020 год и сумму нераспределенной прибыли, поскольку были занижены расходы 2020 года.

В декабре 2021 года предприятие исправило ошибку:

- составило бухгалтерскую справку;
- на основании записей в бухгалтерской справке внесло исправления в учетные регистры;
- подало в налоговый орган УР по налогу на прибыль за 2020 год и уточненную финотчетность за 2020 год, которую составило дополнительно.

При составлении финотчетности за 2021 год предприятие:

- корректирует показатели статей пассива формы № 1 по состоянию на 1 января 2021 года;
- отражает сравнительную информацию в форме № 2 и приводит информацию об ошибке в формах № 4 и № 5.

В учете предприятия исправление ошибки отражается так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	13.12.2021. По состоянию на 01.01.2021 откорректированы:	Бухгалтерская справка от 13.12.2021	441	631	5 000
	– нераспределенная прибыль на сумму расходов от аренды за декабрь 2020 года		441	641	900
	– расходы по налогу на прибыль за 2020 год (5 000 x 18 %) методом «сторно»				

Покажем, как исправить ошибку в финотчетности за 2021 год:

Шаг 1. В графе 3 формы № 1 показатель:

- строки 1420 «Нерозподілений прибуток (непокрийтий убуток)» уменьшается на 4,1 тыс. грн;
- строки 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» увеличивается на 5 тыс. грн;
- строк 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» и 1621

«Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, у т. ч. з податку на прибуток» уменьшается на 0,9 тыс. грн.

Шаг 2. В графе 4 формы № 2 приводятся данные за 2020 год с учетом исправленных показателей:

- строки 2150 «Витрати на збут» – увеличен на 5 тыс. грн;
- строк 2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток» и 2290 «Фінансо-

Отчет об управлении

вий результат до оподаткування: прибуток» – уменьшен на 5 тыс. грн;

- строки 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток» уменьшен на 0,9 тыс. грн;
- строки 2350 «Чистий фінансовий результат: прибуток» – уменьшен на 4,1 тыс. грн.

Шаг 3. В графе 7 строки 4010 «Виправлення помилок» формы № 4 в скобках указывается сумма ошибки (4,1 тыс. грн).

Шаг 4. В примечаниях (дополнении) к фин-отчетности в произвольной форме отражается информация об исправлении ошибки.