

## Accounting and Accounting Statements Mistakes Correction: Affirmed Compensation Algorithm

Tat'yana I. Kisilevich

Sochi State University, Russia  
Dr. (Economic), Professor  
E-mail: audit@iai-audit.ru

**Abstract.** The article considers rules of accounting mistakes correction in accounting and accounting statements depending on their significance and detection date according to the Russian Accounting Standards «Accounting and Accounting Statements Mistakes Correction» (Russian Accounting Standard 22/2010), which came into force from the annual accounts for 2010. The organization determines the significance or insignificance of the mistakes independently, having affirmed the principle of mistakes classification in organization accounting policy.

**Keywords:** accounting statements; mistake correction; mistake significance; explanatory note.

**Введение.** Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденным приказом Минфина России от 28.06.10 №63н [2], зарегистрированным Минюстом России 30.07.10 №18008, установлены правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений.

Положение вступило в силу с годовой финансовой отчетности за 2010 год. До утверждения рассматриваемого Положения четкого порядка исправления выявленных в учете и отчетности ошибок не существовало. В настоящее время, как показывает анализ правильности составления форм финансовой отчетности – бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках – имеют место некоторые ошибки, связанные с неправильным толкованием норм рассматриваемого ПБУ.

Положением «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» предусмотрен алгоритм корректировки выявленных ошибок в зависимости от даты их обнаружения и существенности.

Неправильное отражение или неотражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации может быть обусловлено, в частности,

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением выработанной организацией учетной политики;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц;
- и другие случаи.

**Результаты.** Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности [3].

Рассмотрим способы исправления ошибок по дате их обнаружения.

1. Ошибка обнаружена до даты подписания бухгалтерской отчетности.

В случае, если ошибка обнаружена в текущей отчетности до окончания года, то ее следует исправить в месяце выявления. По соответствующим счетам бухгалтерского учета следует внести корректировки. Например, бухгалтерия организации в июле 2012 года обнаружила, что в марте 2012 года не включила в расходы сумму услуг оценщиков. В соответствии с утвержденным Положением организации следует отразить мартовскую операцию в июле, как если бы она и была совершена в июле. В бухгалтерской справке следует описать данное исправление.

Ошибка может быть обнаружена и после окончания текущего года, но до даты подписания отчетности руководителем и главным бухгалтером организации. В этой ситуации ошибку необходимо исправить в том же порядке, но корректирующие записи провести декабрем прошлого года на основании бухгалтерской справки. Такой же порядок существовал и ранее – п. 11 приказа Минфина России от 22.07.03 №67н. Например, в марте 2012 года организация обнаружила, что в феврале 2011 года не были отражены суммы причитающихся к получению штрафных санкций. В декабре 2011 года на основании бухгалтерской справки следует выполнить корректирующие проводки.

2. Ошибка обнаружена после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до ее утверждения.

В этом случае порядок корректировки зависит от того, является ошибка существенной или нет. Следует учесть, что существенность ошибки должна определяться организацией самостоятельно, исходя из ее величины и характера соответствующей статьи бухгалтерской отчетности, по которой отражается сальдо счета.

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, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период (п. 3 Положения).

Организации целесообразно в учетной политике утвердить критерий существенности ошибки или по каждой выявленной ошибке принимать конкретное решение, которое надо будет отражать в бухгалтерской справке. При утверждении размера существенности ошибки следует учитывать тот факт, что при повторении или системности незначительной, несущественной, ошибки за год может выйти существенная сумма. На наш взгляд, целесообразнее по каждой обнаруженной ошибке принимать решение с учетом того, по какой статье баланса отражается сальдо и как обороты искажения влияют на показатели отчетности.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления ее акционерам, участникам общества с ограниченной ответственностью или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника и т.д., исправляется записями по соответствующим счетам за декабрь отчетного года, т.е. года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена иным пользователям, например, в инспекцию ФНС, то ее следует заменить на пересмотренную бухгалтерскую отчетность.

Несущественная ошибка предшествующего года подлежит исправлению в месяце ее выявления. Например, отчетность организации за 2011 год подписана в январе 2012 года. В марте бухгалтерией обнаружена ошибка, относящаяся к операциям за декабрь. В соответствии с положениями учетной политики организации обнаруженная ошибка является несущественной, поэтому исправления производятся в марте по дате, т.е. по дате обнаружения ошибки в учете.

3. Ошибка обнаружена после даты утверждения бухгалтерской отчетности.

Если ошибка является существенной, то исправляется следующим образом.

1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным

периодом или невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом по отношению ко всем предшествующим отчетным периодам.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется исправлением показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода не была допущена – ретроспективный пересчет.

В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям. Но в этом случае можно откорректировать вступительное сальдо по статьям баланса на начало периода. Например, организация обнаружила в 2012 году, что в 2010 году не отразило на счетах бухгалтерского учета в расходах сумму арендной платы. Следует на сумму ошибки уменьшить входящее сальдо в балансе за 2012 год по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с одновременной корректировкой сальдо дебиторской или кредиторской задолженности по конкретному контрагенту на ту сумму. В отношении выявленных налогов действует правило сдачи налоговых деклараций и доплаты сумм налога и пени в соответствии со ст. 81 «Внесение изменений в налоговую декларацию» НК РФ: «При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта 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» [1].

Если ошибка предшествующего года не является существенной и выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, то исправления следует выполнить по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором ошибка обнаружена. Выявленный финансовый результат отражается в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

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

- 1) характер обнаруженной ошибки;
- 2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности – по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически возможно;
- 3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- 4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетов.

**Заключение.** Таким образом, алгоритм исправления ошибок, выявленных в бухгалтерском учете, утвержден и руководству организации необходимо увеличить информативность пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности. Особое внимание следует обратить на то требование, что если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

#### **Примечания:**

1. [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru), дата последнего посещения: 21.01.2013.
2. Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 27.04.2012), "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010. N 18008).
3. Толмачев И. Законодатели учат исправлять ошибки в бухучете // Финансы: планирование, управление, контроль. 2012. N 3. С. 37–42.

УДК 33

**Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности: утвержденный алгоритм корректировки**

Татьяна Ивановна Кисилевич

Сочинский государственный университет, Россия  
354000, Сочи, ул. Советская, 26а  
Доктор экономических наук, профессор  
E-mail: audit@iai-audit.ru

**Аннотация.** Рассмотрены правила исправления бухгалтерских ошибок в учете и бухгалтерской отчетности в зависимости от их существенности и даты обнаружения в соответствии с ПБУ «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), вступившим в силу с годовой отчетности за 2010 год. Существенность или несущественность выявленных ошибок организация определяет самостоятельно, утвердив принцип классификации ошибок в учетной политике организации.

**Ключевые слова:** бухгалтерская отчетность; исправление ошибки; существенность ошибки; пояснительная записка.