

*Гамзатова Марьям-Асият Магомедовна, студентка
Научный руководитель - профессор Бабаева З. Ш.
ФГБОУ ВПО Дагестанский Государственный Университет
Россия, Махачкала
e-mail: gamzatova-maryam@mail.ru*

ОБНАРУЖЕНИЕ И ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Несмотря на множество приемов и способов, использующихся на предприятии в целях контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета и первичной документацией, иногда случается так, что в бухгалтерском учете данные отражаются ошибочно или неточно.

Под ошибкой подразумевается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности организации в ее бухгалтерском учете и/или бухгалтерской отчетности.

Полностью уберечь организацию от ошибок в учете практически невозможно. А значит, нужно предпринимать меры к своевременному выявлению и устранению последствий ошибок в учете и отчетности. Выявленные все ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению. Это осуществляется на основе действующего законодательства, а именно: ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Причины ошибок могут быть следующими:

- неточности в вычислениях;
- неправильная оценка или классификация ФХД;
- неправильное применение учетной политики предприятия;
- неправильное применение законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- недобросовестные действия должностных лиц предприятия.

- неправильное использование информации, которая имеется на дату подписания бухгалтерской отчетности.

Отметим, что неточности или пропуски в отражении ФХД в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (не отражения) таких фактов хозяйственной деятельности, ошибками не являются.

Так же ошибкой не признается изменение оценочных значений, в частности:

- Резервов по сомнительным долгам,
- Резервов под обесценение финансовых вложений,
- Резервов под обесценение МПЗ.

Все вышеуказанные оценочные значения не отражаются в бухгалтерской отчетности отдельными строками, а корректируют отдельные показатели бухгалтерского баланса.

Для своевременного выявления и исправления ошибок рекомендуется использовать совокупность следующих методов:

1. Инвентаризация имущества организации. С ее помощью легче всего выявляются ошибки отчетного года, недостачи, хищения, а также ошибки, связанные с документированием операций.

2. Сверка расчетов с контрагентами. Сверка с дебиторами и кредиторами проводится не реже раза в квартал, но желательно и ежемесячно. Этот метод используется для обнаружения недостающих документов, ошибок в них, списания просроченных задолженностей.

3. Анализ «Шахматной» ведомости и выявление «нестандартных» проводок или ошибок в корреспонденции счетов.

4. Метод арифметическо-логического контроля. В отчетности существуют определенные «контрольные точки», значения которых в правильно составленной бухгалтерской отчетности должны совпадать. Сверка с ними позволяет самостоятельно определить ошибки.

Исправления вносятся в первичные учетные документы лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, и это должно быть подтверждено подписями тех лиц, подписавших документы, с указанием даты внесения исправлений. Запрещается вносить исправления в кассовые и банковские документы. Для исправления ошибочных записей в первичных учетных документах и учетных регистрах применяется три классических способа:

1. Способ дополнительной проводки применяется, когда в учетных регистрах или бухгалтерской проводке указана сумма операции меньше, той что является фактической. Для ее исправления на разность между правильной и заниженной суммами операции составляются дополнительные бухгалтерские проводки.

2. Корректирующий способ состоит в следующем. Допущенную ошибку зачеркивают одной чертой (так чтобы можно было прочитать неправильную запись) и пишут сверху правильную сумму или текст. Далее правильную сумму или текст повторяют внизу или на полях документа и заверяют подписью лица, который внес исправление, с указанием даты внесения исправлений и по согласованию с участниками хозяйственной операции.

3. Способ «красное сторно» применяется, когда в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов. При этом неправильная старая запись аннулируется путем ее повторения красным цветом и совершается новая правильная запись, но уже обычными чернилами. Путем сторнирования в практике исправляют три вида ошибок.

- 3.1. Бухгалтерская проводка и записи по счетам сделаны на основе первичного документа и соответствуют сумме операций. Сумма ошибочно отнесена не на тот счет. Для исправления составляются две проводки. В первой проводке красным цветом повторяется неправильная корреспонденция. Во второй проводке дается правильная корреспонденция.

- 3.2. Бухгалтерская проводка и записи по счетам сделаны необоснованно, так как хозяйственная операция не имела места. Такая

ошибка может быть исправлена одной «красной» проводкой и записью в учетные регистры, которые «погасят» неправильные записи.

3.3. Когда проводка составлена правильно, но сумма операции завышена. В этих случаях делается запись красными чернилами на сумму завышения.

От следующих факторов зависит последовательность исправления ошибок:

1. Значимости ошибки.

Выделяют ошибки двух видов по уровню значимости:

- Несущественная ошибка,
- Существенная ошибка.

В соответствии с п.3 ПБУ 22/2010, 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. Существенность ошибки предприятие определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Для целей БУ критерии отнесения ошибок к существенным нужно прописать в учетной политике предприятия. Положение в учетной политике может быть сформулировано так: «Ошибка признается существенной, если она приводит к искажению показателя бухгалтерской отчетности более, чем на 10% от валюты баланса (либо – от суммы показателя)».

2. Периода обнаружения ошибки:

- Ошибки отчетного года, которые выявлены до конца этого года.
- Ошибки отчетного года, выявленные после окончания года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности.
- Ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после даты подписания отчетности, но до даты предоставления этой отчетности заинтересованным пользователям.

- Ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после предоставления отчетности заинтересованным пользователям, но до даты утверждения такой отчетности.
- Ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения отчетности.

Независимо от уровня существенности обнаруженных ошибок:

1. Исправление ошибок отчетного года, которые выявлены до окончания этого года (п.5 ПБУ 22/2010) производится записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

2. Исправление ошибок отчетного года, которые выявлены после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год (п.6 ПБУ 22/2010) производится записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года.

Это значит, что промежуточная квартальная отчетность не пересматривается, какой бы существенной не была ошибка, которая допущена при ее составлении.

Исправления несущественных ошибок в БУ.

Когда ошибка выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности, была допущена в предшествующем отчетном периоде и не является существенной в соответствии с учетной политикой организации, то в соответствии с п.14 ПБУ 22/2010 ее исправляют записями по соответствующим счетам БУ в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Убыток или прибыль, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

К примеру, если предприятие:

- в январе 2013 года - приобрело и тут же использовало канцтовары, но не отразила эти операции в БУ,
- в октябре 2014 года – обнаружило допущенную ошибку,

то бухгалтер должен составить бухгалтерскую справку и отразить в учете исправление в октябре 2014г. В бухгалтерском учете предприятия в 2014 году составляются следующие проводки:

1. По оприходованию канцтоваров по накладной №10 от 20.01.2014г.:

Д-т 10.9 «Инвентарь и хоз. принадлежности»

К-т счета учета расчетов (60, 62, 70, 71, 73, 76)

2. по использованию канцтоваров, которые использованы в январе 2013г.

Д-т счета учета расходов (26, 44)

К-т 10.9 «Инвентарь и хоз. принадлежности»

3. По отражению убытков 2014г., которые связаны с несвоевременным отражением хозяйственных операций по приобретению и использованию канцтоваров.

Д-т 91.2 «Прочие расходы»

К-т счета учета расходов (26, 44)

В пп.2 п.9 ПБУ 22/2010 закреплено право субъектов малого предпринимательства исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, которая выявлена после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, в вышеуказанном порядке, без ретроспективного пересчета. В учетной политике предприятия рекомендуется указать положение о том, будет ли малое предприятие пользоваться данным правом.

Исправления в БУ существенных ошибок.

Порядок исправления в учете и отчетности существенных ошибок зависит от периода времени, в котором они были выявлены.

1. Существенная ошибка прошлого года, которая выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности заинтересованным пользователям. Такая ошибка корректируется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. Если эта бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям: сдана в

ИФНС, органы статистики, и т.п, то она подлежит пересмотру и замене на отчетность, в которой данная ошибка исправлена. Такая исправленная отчетность называется пересмотренной бухгалтерской отчетностью.

2. Существенная ошибка прошлого года, которая выявлена после представления бухгалтерской отчетности за этот год заинтересованным пользователям, но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством РФ порядке. Такая ошибка так же исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация:

- об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности
- о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

3. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, которая выявлена после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год. В этом случае ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84 «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Кроме того нужно пересчитать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, которые отражены в бухгалтерской отчетности предприятия за текущий отчетный год. Пересчитываются сравнительные показатели бухгалтерской отчетности путем их исправления, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет сравнительных показателей производят начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором допустили

соответствующую ошибку. Например, если ошибка была допущена в 2013 году, а выявлена, в октябре 2014 года, то в отчетности за 2014 год пересчитываются показатели отчетности на 31.12.2013г. Показатели на 31.12.2014г. будут исправленные данные содержать в себе.

Исключениями являются случаи, когда невозможно:

- определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов,
- установить связь этой ошибки с конкретным периодом.

К примеру, допустим, что в сентябре 2014 года обнаружили, что в 2012 году не производилась переоценка сумм основного долга по долгосрочным кредитам и займам, которые получены предприятием в валюте. Бухгалтер получил отрицательную курсовую разницу при ее расчете с суммы вышеуказанных обязательств по курсу на 31.12.2012г. Данное предприятие не является малым, ошибка признана существенной.

Эта ошибка привела к следующему:

1. На сумму отрицательной курсовой разницы искажена сумма показателей по следующим статьям бухгалтерской отчетности:

- Завышена сумма Нераспределенной прибыли (непокрытый убыток),
- Занижена сумма Заемных средств (долгосрочные обязательства).

2. Искажена сумма показателей на сумму излишне начисленного налога на прибыль с суммы отрицательной курсовой разницы:

- Занижена сумма Нераспределенной прибыли (непокрытый убыток),
- Завышена сумма Краткосрочной кредиторской задолженности на сумму налога на прибыль.

Нужно произвести ретроспективный пересчет:

- На 31.12.2012
- На 31.12.2013

В бухгалтерском учете предприятия в 2012 году составляются следующие проводки:

1. отражена отрицательная курсовая разница:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

2. Излишне начисленный налог на прибыль:

- Д-т 68.4 «Налог на прибыль» (в случае отсутствия кредитового сальдо по счету 68.4 у организации появляется отложенный налоговый актив – дебет счета 09)
- К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Обратите внимание: В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, которая выявлена **после** утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит:

- пересмотру,
- замене,
- повторному представлению

пользователям бухгалтерской отчетности (п.10 ПБУ 22/2010).

В случае если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств, капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов. В бухгалтерской отчетности в настоящее время отражаются показатели на конец двух лет, предшествующих отчетному. Так, если существенная ошибка была допущена в 2011 году, а обнаружена в 2014 году, необходимо пересчитать вступительные сальдо,

- На начало 2012г.
- На начало 2013г.
- На начало 2014г.

Сведения о пересчитанных суммах будут отражаться в пояснительной записке к отчетности за 2014 год.

Если невозможно определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, то предприятие должно скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств, капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен (п.12 ПБУ 22/2010).

Раскрытие информации о выявленных ошибках в бухгалтерской отчетности.

В соответствии с требованиями п.15 ПБУ 22/2010, предприятия обязаны в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, которые исправленных в отчетном периоде:

1. характер ошибки;
2. сумму корректировки по данным о разведенной и базовой прибыли (убытку) на акцию (если предприятие обязано раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
3. сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
4. сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

В случае если невозможно определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются причины, которые повлекли за собой невозможность такого определения. Также необходимо указать:

- период, начиная с которого внесены исправления,
- способ отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации.

Список литературы:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденное приказом Минфина России от 28.06.2010 N 63н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н.
4. Уткина С. А. Типичные ошибки в бухгалтерском учете и отчетности. Выявление и исправление: учебник / под редакцией С. А. Уткиной. М.: Омега-Л, 2009. – 216 с.
5. Шахбанов Р.Б. Бухгалтерское дело. Учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / под редакцией Р. Б. Шахбанова. Москва, 2011. (Издание с обновлениями).