



**Кузнецова Н. Д.,**  
к.э.н., консультант  
по налогам и сборам,  
член Палаты налоговых  
консультантов

# исправление **ошибок** в бухгалтерском учете и отчетности

В июне 2010 года Минфин России утвердил ПБУ 22/2010, в котором подробно прописаны правила отражения существенных ошибок в учете (приказ от 28.06.2010 № 63н). Документ вступил в силу с годовой бухгалтерской отчетностью за 2010 год. ПБУ 22/2010 устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), в том числе и для «упрощенцев», которые ведут бухгалтерский учет.

**С**огласно ПБУ 22/2010 ошибка – неправильное отражение (или неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете или бухгалтерской отчетности организации.

Ошибка может быть обусловлена, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов

хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете или бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

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 организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению. Как и прежде, порядок исправления ошибок зависит от того, когда именно ошибки в учете были обнаружены.

### 1. Ошибки, выявленные до даты подписания бухгалтерской отчетности

- Ошибки отчетного года, выявленные до окончания этого года, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

- Ошибки отчетного года, выявленные после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

### 2. Несущественные ошибки, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности

- Ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

### 3. Существенные ошибки, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности

- Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п., исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность).

- Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выяв-

#### ВАЖНО В РАБОТЕ

Все несущественные ошибки, выявленные после даты подписания, а также после представления годовой отчетности, исправляются в периоде ее обнаружения.

Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления несущественной ошибки, включаются в состав прочих доходов или расходов текущего отчетного периода согласно п. 14 ПБУ 22/2010.

#### ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Признак существенности установлен в п. 1 приказа Минфина № 67н: существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. Однако для целей применения ПБУ 22/2010 никаких строгих ограничений нет. Полагаем, этот нюанс должен стать элементом учетной политики.

### ВАЖНО В РАБОТЕ

Начиная с 2011 года опоздавшие документы (данный факт должен быть достоверно установлен, например штемпелем на конверте, в котором доставлена документация) не будут рассматриваться как ошибка, причем не только в бухгалтерском учете, но и в целях налогообложения. Объяснения следующие: определение ошибки в налоговом законодательстве не установлено, поэтому в силу п. 1 ст. 11 НК РФ мы будем использовать бухгалтерский термин.

### ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Способы исправления бухгалтерских ошибок на уровне законодательного или нормативного акта не закреплены. На практике используются три основных способа исправления ошибок:

- корректурный;
- способ «красного» сторно;
- дополнительная бухгалтерская запись.

Корректурный способ - это запись новой цифры и зачеркивание неверного числа (при ручной записи).

ленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством РФ порядке, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также основания составления пересмотренной бухгалтерской отчетности.

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

- Существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности (ретроспективный пересчет), исправляются:

- 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

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

ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Пересчет осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей, начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

- 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 бухгалтерской отчетности.

- В случае если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.

- В случае если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обяза-

тельств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен.

Влияние существенной ошибки на предшествующий отчетный период определить невозможно, если требуются сложные или многочисленные расчеты, при выполнении которых невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за такой предшествующий отчетный период.

### Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

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 – по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
- сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
- сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке к годовой бухгал-

терской 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.

### Примеры исправления ошибок в бухгалтерской отчетности

#### Пример 1.

##### До подписания отчетности.

Если ошибка обнаружена до даты подписания годовой отчетности, исправлять ее нужно записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (несмотря на то, что фактически исправлять ее бухгалтер будет позже).

При подготовке годовой бухгалтерской отчетности за 2010 год бухгалтер ООО «ОМЕГА» обнаружил ошибку: в августе 2010 года амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения отражена в сумме 11 500 руб. вместо 14 500 руб. (то есть сумма амортизации занижена на 3000 руб.). Ошибка выявлена в марте 2011 года до даты подписания отчетности. Поэтому бухгалтер исправил ее дополнительной записью, датированной декабрем 2010 года:

Дебет 26 Кредит 02 – 3000 руб. – скорректирована сумма амортизации (исправлена допущенная ранее ошибка).

Соответствующие исправления были сделаны в декабре 2010 года и по другим счетам, на которые повлияла данная корректировка (закрытие счета 26, формирование финансового результата и др.):

Дебет 90 Кредит 26 – 3000 руб. – скорректирована (увеличена) сумма списанных общехозяйственных расходов с учетом выявленной ошибки (если в

### ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Способ «красного» сторно заключается в оформлении такой же записи с отражением цифр красным цветом чернил (при ручной записи) или заключением цифр в скобки (при машинном оформлении записей). При необходимости делается новая бухгалтерская запись обычным цветом чернил. Зачеркивание должно быть подтверждено записью на полях документа и заверено подписью ответственного лица (лица, оформившего бухгалтерскую запись). Способ дополнительной бухгалтерской записи используется, как правило, в тех случаях, когда ошибка заключается в том, что отражена сумма меньшая, чем следовало.

### ВАЖНО В РАБОТЕ

Классификация характера ошибок, представленная в ПБУ 22/2010, является более детализированной и, по нашему мнению, наиболее полно отражает соответствие экономической и правовой составляющей при совершении ошибок в бухгалтерском учете.

**ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ**

Наиболее распространенным нарушением норм Закона № 129-ФЗ, приводящим непосредственно к искажению данных отчетности, по нашему мнению, является нарушение требования о своевременности отражения в регистрах бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности (п. 4 ст. 9 Закона № 129-ФЗ). Разновидностью данной ошибки является нарушение требований п. 2 ст. 7 Закона № 129-ФЗ, в соответствии с которым хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности. Для целей бухгалтерской отчетности имеют значение случаи, когда в учете отражаются данные, не относящиеся к соответствующему отчетному периоду (например, если операции, фактически осуществленные в январе, проводятся декабрьскими бухгалтерскими записями или наоборот).

соответствии с учетной политикой такие расходы списываются ежемесячно напрямую на счет 90 «Продажи»;

Дебет 99 Кредит 90 – 3000 руб. – скорректирована (уменьшена) величина финансового результата с учетом выявленной и исправленной ошибки.

**Пример 2.**

После подписания отчетности.

Выявленная после даты подписания годовой отчетности незначительная ошибка прошлого года исправляется в обычном (привычном) порядке – путем внесения исправительных записей в месяце ее фактического обнаружения с отнесением прибыли или убытка, возникших в результате исправления указанной ошибки, на прочие доходы или расходы текущего отчетного периода. То есть с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». Согласно Инструкции по применению Плана счетов прибыль и убыток отражаются обособленно на соответствующих субсчетах («Прочие доходы» или «Прочие расходы»).

Изменим условия примера 1: предположим, что ошибка обнаружена в марте 2011 года, когда отчетность за 2010 год уже подписана. Данная ошибка признана компанией незначительной. Поэтому бухгалтер исправляет ее, сделав соответствующую запись в марте 2011 года:

Дебет 91 Кредит 02 – 3000 руб. – начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения (исправлена незначительная ошибка, допущенная в прошлом году).

**Пример 3.**

После утверждения годовой отчетности. Исправления могут быть произведены двумя способами:

- записями по соответствующим счетам бухучета в корреспонденции со счетом нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

- либо путем пересчета сравнительных показателей отчетности, отраженных за текущий год (п. 9 ПБУ 22/2010).

Первый способ заключается в том, что корректировочные записи делаются в момент фактического исправления ошибки, но корреспондирующим счетом в проводках является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в отличие от исправления незначительных ошибок прошлого года, где корреспондирующим счетом выступает счет 91).

Воспользуемся данными примера 1, но теперь предположим, что допущенная ошибка обнаружена в апреле 2011 года (после утверждения отчетности) и признана существенной. Ее исправление бухгалтер производит в апреле 2011 года (и датирует апрелем):

Дебет 84 Кредит 02 – 3000 руб. – начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения (исправлена существенная ошибка прошлого года).

При втором способе пересчет сравнительных показателей отчетности осуществляется путем их исправления, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена. Это называется ретроспективным пересчетом.

