

# Исправляем ошибки в бухгалтерском учете

К сожалению, работники бухгалтерских служб, как и другие специалисты, могут ошибаться. Проблема ошибок и злоупотреблений была актуальна на протяжении всего периода, в котором осуществлялся учет. Так, Правила для средиземноморских купцов, принятые в XIII веке в Барселоне, гласили, что хозяйственные операции записываются в хронологическом порядке, пропусков в бухгалтерских книгах между записями не должно быть, каждая операция подтверждается документально, и числа записываются в буквенной форме, чтобы избежать подделок.

Отметим, что в нормативных правовых актах Республики Беларусь нет определения того, что считается ошибкой для целей бухгалтерского учета и отчетности. Нет его и в Инструкции о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок, утвержденной постановлением Минфина от 29 июня 2005 г. № 83 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 83). Данный факт актуален с точки зрения контролирующих органов, поскольку они, выявляя ошибки, должны их квалифицировать как недобросовестные действия должностных лиц организации (фальсификация и злоупотребления) либо не преднамеренные. Что же касается наших ближайших соседей – России, то приказом Минфина Российской Федерации от 28.06.2010 г. № 63-н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Данным документом не только дается определение ошибки, но и критерии, при которых ошибка признается существенной.

Существенность ошибки – аспект весь важный, так как влияет на принятие экономического решения пользователем такой бухгалтерской отчетности. В отечественном законодательстве в отношении существенности показателей бухгалтерской отчетности критерий отсутствует. Однако п. 14 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина от 14.12.2008 г. № 19 (с изменениями и дополнениями от 11.12.2008 г. № 187), предусмотрено, что организацией должно

быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Каждое *существенное изменение* должно быть раскрыто в пояснительной записке вместе с указанием причин, вызвавших это изменение. Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествующим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены *искажения ее данных*.

Для различных целей применяются различные классификационные признаки ошибок, допускаемых в учете и отчетности (рис.).

С точки зрения бухгалтерского учета и отчетности важность имеют числовые ошибки, возникающие при разноске. Что же касается ошибок текстовых, то в законодательстве имеется уточнение о запрете внесения исправлений в определенные группы документов. Это первичные документы, содержащие описание хозяйственных операций, сопряженные с движением наличных или безналичных денежных средств, – кассовые и банковские документы, которые исправлению не подлежат, что закреплено положениями Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» и рядом иных актов. Такие документы подлежат полному переоформлению. В прочие первичные учетные документы исправления могут вноситься при выполнении следующих условий:

- исправление должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с расшифровкой подписи;
- должна быть указана дата внесения исправлений.

## МЕТОДЫ ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Итак, ошибка выявлена. Каким же образом следует производить ее исправление? Как правило, применяются следующие методы.

**Метод корректурной записи.** При его использовании ошибки исправляются так: неправильный текст (или его часть) либо неверно указанная сумма (полностью) зачеркивается и над зачеркнутым надписывается исправленный текст или сумма. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью «исправлено» и подтверждено подпи-



Рис. Классификация ошибок, допускаемых в учете и отчетности

сью лиц, подписавших документ, также должна быть проставлена дата исправления.

**Метод сторнирования.** Предполагает исключение ранее внесенной бухгалтерской записи. Это осуществляется путем дублирования неверной записи на всю сумму (или часть суммы) с проставлением знака «минус» (при ведении учета с применением специализированных программ) либо внесением ее в регистры чернилами красного цвета, что подразумевает вычитание сторнированной суммы. Если ошибка была связана с неверной корреспонденцией, то после сторнирования в учете производится запись с правильной корреспонденцией на ранее сторнированную сумму.

**Метод обратной записи.** Отличается от метода сторнирования. При его использовании ошибочная запись устраняется путем составления «зеркальной» записи. Указанный метод имеет право на существование вследствие его довольно частого применения, однако корректным назвать его сложно, поскольку его применение приводит к завышению сумм оборотов, что может исказить ряд показателей.

**Метод дополнительной записи.** Применение его справедливо при необходимости доведения на счета учета сумм, ранее на них не отраженных либо отраженных не полностью. Его можно применять для исправления ошибок, относящихся к отчетному либо прошлому году.

**Метод «обобщенной проводки».** Подразумевается использование проводки или группы проводок, приводящих счета бухгалтерского учета в то состояние, какое было бы при изначально правильном отражении операции. Применение этого метода актуально при исправ-

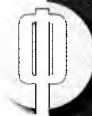
лении ошибок по счетам, которые по итогам месяца обнуляются либо частично списываются на другие счета. Применяется он при исправлении выявленных за ряд отчетных периодов ошибок, когда использование любого из описанных выше методов невозможно, в момент выявления таких ошибок.

**Комбинированный метод.** Применение данного метода подразумевает под собой одновременное использование нескольких методов при исправлении одной ошибки, затрагивающей несколько учетных участков и относящейся, как правило, к группе сквозных.

### БУХГАЛТЕРСКАЯ СПРАВКА

На основании документа, фиксирующего обнаружение ошибки, составляется справка либо справка-расчет, которые являются первичными учетными документами и служат основанием для отражения исправления в бухгалтерском учете. Типовых форм данных документов нет. С учетом требований отечественного законодательства к первичным учетным документам эти справки должны содержать все обязательные реквизиты первичного учетного документа (наименование, номер документа, дату и место его составления и др.).

Исправление первичных учетных документов и записей на счетах должно производиться на основании бухгалтерской справки. При ее оформлении необходимо учитывать требования Инструкции по делопроизводству в государственных органах и организациях Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 19.01.2009 г. № 4 (далее – Инструкция № 4).



В зависимости от содержания и целевого назначения справки делятся на служебные и личные. Служебная справка – официальный документ, содержащий сведения об основной деятельности организации (п. 125 Инструкции № 4). Текст служебной справки может оформляться в виде таблицы, делиться на пункты, подпункты, иметь пояснения и ссылки (п. 127 Инструкции № 4). Датой справки является дата ее подписания (п. 131 Инструкции № 4).

Наряду с приведенными реквизитами первичного учета в документ следует включить реквизиты, приведенные в ст. 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (с изменениями и дополнениями):

- наименование, номер документа, дату и место его составления;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

Внесение исправлений в бухгалтерский учет оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, которая должна содержать следующие обязательные реквизиты (п. 5 Инструкции № 83):

- дату составления;
- период, в котором допущена ошибка, и (или) период, за который вносятся исправления;
- основание для внесения исправления;
- сумму (для имущества – также количество) неправильной записи, подлежащую исправлению;
- арифметический расчет вносимого исправления;
- сумму (для имущества – также количество) правильной (исправительной) записи;
- подпись бухгалтера, составившего справку-расчет, главного бухгалтера и (при искажении налоговой базы) руководителя;
- другие реквизиты, обязательные для включения в первичный учетный документ в соответствии с законодательством.

Содержание бухгалтерской справки можно условно разделить на три части: вводную; аналитическую; итоговую.

Во вводной части указывается наименование документа (бухгалтерская справка либо бухгалтерская справка-расчет), ее номер, дата и место составления, заголовок (об ошибке в бухгалтерском учете и отчетности; об ошибке в налоговом учете; об ошибке в бухгалтерском учете и др.); кем она состав-

лена (бухгалтером, старшим бухгалтером, экономистом и т.п.).

В аналитической части содержится информация о:

- факте обнаружения ошибки, причинах ее возникновения и сути нарушения;
- периоде, в котором была допущена ошибка;
- данных, которые были искажены (данные бухгалтерского и (или) налогового учета и отчетности).

Если ошибка выявлена внешним проверяющим, то дается ссылка на документ (акт проверки (ревизии), аудиторское заключение), в котором это нарушение зафиксировано.

Практика аудиторских проверок показывает, что уместно приложить к составленной бухгалтерской справке ксерокопии первичных учетных документов, связанных с совершением и исправлением ошибки. Если исправление ошибки сопровождается большим расчетом (перерасчетом), то он также может прилагаться (при этом в тексте бухгалтерской справки дается только ссылка на него).

Итоговая часть содержит указания на порядок исправления ошибки. В этой части приводятся исправительные записи.

В ряде случаев по материалам инвентаризации необходимо произвести расчет, а уже затем определить результат для отражения в бухгалтерском учете. В этом случае составляется бухгалтерская справка-расчет. Структура справки-расчета аналогична структуре бухгалтерской справки, однако в аналитической части дополнительно приводится расчет.

### БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Чтобы правильно произвести исправительные записи необходимо определить период, к которому относится выявленная ошибка, а затем – сопоставить с периодом, в котором она выявлена.

Возможны следующие ситуации:

**Ситуация 1.** В текущем периоде до окончания отчетного года.

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

**Ситуация 2.** После завершения отчетного года, но до утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

**Ситуация 3.** За прошлый год (прошлые годы) после утверждения годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год.

В случае выявления в текущем периоде не правильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета предыдущего года (прошлых лет) (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) исправления в бухгалтерский учет и отчетность за предыдущий отчетный год не вносятся и производятся в учете того отчетного периода (месяца), когда обнаружена ошибка и оформлена бухгалтерская справка-расчет.

Отметим, что в международной практике, в том числе в Российской Федерации, требования по внесению исправлений в бухгалтерском учете и, соответственно, в бухгалтерской отчетности несколько иные. Они связаны с различными подходами к датам:

- подписания бухгалтерской отчетности;
- представления бухгалтерской отчетности.

В Российской Федерации 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 в порядке, установленном пунктом 6 Положения, утвержденного приказом № 63-н. 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).

Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная 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 Российской Федерации порядке, также исправляется в порядке, установленном пунктом 6 настоящего Положения. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности и 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.

## БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Однако отражение на счетах бухгалтерского учета – это только часть необходимых процедур. Если речь идет об ошибках прошлых лет, выявленных в отчетном году, то изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных (п. 14 Инструкции № 19).

Изменение принятого содержания форм бухгалтерской отчетности допускается в исключительных случаях. Организацией должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения, что должно быть раскрыто в пояснительной записке вместе с указанием причин, вызвавших это изменение. Отметим, что методики раскрытия информации по ошибкам в отечественном законодательстве нет. Что же касается Российской Федерации, то 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 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.

Хочется надеяться, что приведенная автором информация поможет практикующим работникам бухгалтерских служб при исправлении ошибок, а также будет учтена разработчиками нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности в Беларуси.

*Валентина ЛЕМЕШ,*  
кандидат экономических наук, доцент БГЭУ