

Исправление ошибок в бухучете

В бухгалтерском учете и отчетности ошибка – это неправильное отражение (неотражение) хозяйственной операции (п. 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Минфина от 10.12.2013 № 80 (далее – НСБУО № 80)). Они влекут за собой необходимость внесения исправлений. Рассмотрим, как сделать это грамотно.

Ошибка может быть обусловлена неправильным применением законодательства Беларуси и учетной политики организации; неточностями в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении отчетности. А также неправильной оценкой активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и неиспользованием или неправильным использованием при ведении учета и отчетности имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции.

Неточность в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой и признается изменением в учетной оценке (п. 8 НСБУО № 80).

Исправление оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, содержащей сведения, установленные законодательством для первичных учетных документов (ПУД) (п. 9 НСБУО № 80). Данные, которые должны содержать ПУД, перечислены в п. 2 ст. 10 Закона от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности».

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная до его окончания, исправляется в месяце, в котором выявлена, дополнительной или сторнировочной записью по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года (п. 10 НСБУО № 80).

Отдельные ситуации

Пример 1.

Организация в сентябре 2020 г. предоставила другой компании заем на 18 месяцев. Проценты погашаются по истечении срока действия договора. В ноябре 2020 г. установлено, что причитающиеся проценты отражены на сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Ошибка. Завышена задолженность прочих дебиторов.

Обоснование. Счет 76 предназначен для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу других лиц, о других расчетах (п. 59 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» необходим для сбора сведений о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т.п., а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества (п. 11 Инструкции № 50).

Предоставление займов другим организациям, если это не носит характера текущей деятельности, признается инвестиционной деятельностью организации. Проценты, причитающиеся к получению, учитываются доходами ежемесячно и отражаются по Д-ту сч.сч. 06, 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и др. и К-ту сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (п.п. 2, 3, 14, 15, 25 «Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

Исправление. В ноябре 2020 г. в бухучете на основании бухгалтерской справки-расчета необходимо было сделать следующие записи:

Д-т сч. 76 – К-т сч. 91 субсч. 91-1 – сторно сумма начисленных процентов, отраженная в составе прочей дебиторской задолженности;

Д-т сч. 06 – К-т сч. 91 субсч. 91-1 – начисленные проценты по долгосрочному займу.

Пример 2.

Организация получила освобождение от уплаты налога на прибыль с целью направления высвободившихся средств на приобретение материалов. На условиях 100%-ной предоплаты в сентябре 2020 г. она это сделала. В ноябре установлено, что сумма господдержки в сентябре в полном объеме списана в состав прочих доходов по текущей деятельности. Поступившие в октябре материалы не использовались в 2020 г.

Ошибка. Завышены прочие доходы по текущей деятельности.

Обоснование. Согласно п. 14 «Инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки», утв. постановлением Минфина от 30.10.2011 № 112, сумма предоставленных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов отражается по Д-ту сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» и К-ту сч. 98 «Доходы будущих периодов».

Учтенная в составе доходов будущих периодов сумма высвободившихся средств в результате предоставления льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, использованная на приобретение запасов, отражается в бухгалтерском учете.

По Д-ту сч. 98 и К-ту сч. 90 (субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») должна отражаться фактическая себестоимость запасов, приобретенных полностью за счет средств, высвободившихся в результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, и использованных полностью или частично на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Таким образом, поскольку приобретенные материалы в рассматриваемом периоде не были использованы в деятельности, организация неправомерно отнесла сумму высвободившихся средств в результате освобождения от уплаты налога на прибыль в состав прочих доходов по текущей деятельности.

Исправление. В ноябре 2020 г. на основании справки-расчета необходимо было сделать следующие записи:

Д-т сч. 98 – К-т сч. 90 субсч. 90-7 – сторно списанная сумма высвободившихся средств в состав прочих доходов.

Пример 3.

В соответствии с условиями договоров организация выплачивает бонусы покупателям товаров при достижении ими определенного объема покупок. В феврале 2021 г. до утверждения отчетности установлено, что сумма бонуса, причитающегося покупателю, в ноябре 2020-го на основании акта отражена в составе расходов на реализацию.

Ошибка. Завышены расходы на реализацию.

Обоснование. Согласно п. 21 Инструкции № 102 выручка от реализации уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в качестве обязательных для получения подобных премий, бонусов.

Таким образом, при предоставлении покупателю бонуса на эту сумму должна быть скорректирована выручка от реализации.

Исправление. В декабре 2020 г. в учете на основании бухгалтерской справки-расчета необходимо было сделать следующие записи:

Д-т сч. 44 – К-т сч. 62 – сторно сумма бонуса, причитающаяся покупателю, включенная в состав расходов на реализацию;

Д-т сч. 62 – К-т сч. 90 субсч. 90-1 – сторно выручка от реализации на сумму бонуса, причитающегося покупателю товаров.

Пример 4.

По окончании договора аренды в октябре 2020 г. организацией принято решение использовать возвращенное офисное помещение в текущей производственно-хозяйственной деятельности. В связи с этим предприятие перевело это помещение из инвестиционной недвижимости в операционную. В феврале 2021-го перед составлением годовой отчетности выявлено, что при этом были восстановлены в учете ранее списанные суммы переоценок по объекту недвижимости (офисному помещению).

Ошибка. Завышена величина добавочного капитала.

Обоснование. При переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную сумма числящегося по недвижимому имуществу добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок,

отражается по Д-ту сч. 83 «Добавочный капитал» и К-ту сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (п. 12 «Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов», утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (далее – Инструкция № 25)).

Перевод имущества из инвестиционной недвижимости в операционную при прекращении его сдачи организацией в аренду отражается:

- по Д-ту и К-ту сч. 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) – на накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения;
- по Д-ту сч. 01 «Основные средства» и К-ту сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсч. 03-1 «Инвестиционная недвижимость») – на первоначальную (переоцененную) стоимость инвестиционной недвижимости (п. 15 Инструкции № 25).

Восстановление ранее списанных сумм добавочного капитала законодательством не предусмотрено.

Исправление. В декабре 2020-го на основании справки-расчета необходимо было сделать записи:

Д-т сч. 84 – К-т сч. 83 – сторно неправомерно восстановленная сумма переоценок при переводе офисного помещения из инвестиционной недвижимости в операционную.

Пример 5.

В декабре 2020-го было установлено, что в бухгалтерском учете и отчетности за 2019 г. ошибочно не отражено начисление отложенного налогового актива, связанного с переносом на будущее убытков, полученных по данным налогового учета за 2019 г.

Ошибка. Занижена величина отложенного актива и прибыли прошлых лет.

Обоснование. Убыток, рассчитанный по данным налогового учета за 2019 г. и предусмотренный к переносу, формирует бухгалтерскую прибыль (убыток) в 2019-м, а при налогообложении прибыли может быть учтен в последующих периодах. Таким образом, у организации на 31.12.2019 формируется вычитаемая временная разница, и в периоде ее образования признается отложенный налоговый актив (ОНА) (п. 11 «Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113 (далее – Инструкция № 113)).

Сумма ОНА определяется путем умножения вычитаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату, и отражается записью по Д-ту сч. 09 «Отложенные налоговые активы» и К-ту сч. 99 «Прибыли и убытки» (п.п. 9, 16 Инструкции № 113).

Согласно п. 12 НСБУО № 80 ошибки, допущенные в году, предшествующем отчетному, и выявленные после даты утверждения отчетности за предшествующий год, исправляются в учете того месяца отчетного года, в котором выявлены, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по Д-ту (К-ту) сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов и К-ту (Д-ту) соответствующих счетов.

Исправление. В декабре 2020 г. необходимо было сделать следующие записи:

Д-т сч. 09 – К-т сч. 84 – отражается отложенный налоговый актив.

При составлении бухгалтерской отчетности организации за 2020 г.:

- в бухгалтерском балансе корректируется вступительное сальдо по состоянию на 31.12.2019 по статьям «Отложенные налоговые активы» (стр. 160) и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (стр. 460). При этом корректировка каждой из строк повлечет изменение соответствующих итоговых строк баланса;

- в отчете о прибылях и убытках корректируются данные по стр. 170 «Изменение отложенных налоговых активов» за 2019 г. (гр. 4), что повлечет изменение соответствующих итоговых строк;

- в отчете об изменении собственного капитала корректируется сальдо по строкам 130 «Корректировки в связи с исправлением ошибок» и 140 «Скорректированный остаток на 31.12.2019» по гр. 8 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», что повлечет изменение соответствующих итоговых строк (НСБУО «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (далее – НСБУО № 104)).

Информация об ошибках 2019 г., исправленных в 2020-м, и о произведенных корректировках отчетности подлежит раскрытию в примечаниях к бухгалтерской отчетности (подп. 52.3 п. 52 НСБУО № 104).

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук