

## Исправление годовой бухгалтерской отчетности

**С. А. Верещагин,**  
эксперт по методологии  
бухгалтерского учета  
и налогообложения

Федеральным законом от 26.07.19 № 247-ФЗ были внесены изменения в Закон о бухгалтерском учете. Поправки в основном вступили в силу в тот же день, отдельные вступят позже. Как теперь исправляются ошибки?

Пункт 9 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете был дополнен предложением: "В случае, если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, внесение исправлений в такую отчетность после ее утверждения не допускается".

Этим изменением требования о порядке исправления ошибок, установленные нормативно-правовым актом — ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (утверждено приказом Минфина России от 28.06.10 № 63н), подтверждены теперь и на законодательном уровне.

В первую очередь, хотелось бы отметить, что бухгалтерская (финансовая) отчетность вначале проходит период составления, а затем — утверждения.

Составленной отчетность считается после подписания ее руководителем экономического субъекта. Таковым является лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта (лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа) (п. 7 ст. 3 Закона о бухгалтерском учете).

Другими словами, это директор (генеральный или др.) — решением учредителей

(собственников) организации поставленный на эту должность.

Составленный, т. е. подписанный им экземпляр бухгалтерской отчетности за прошедший год, должен быть не позднее трех месяцев после его окончания представлен в налоговый орган по месту нахождения организации (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Составленная бухгалтерская отчетность подлежит утверждению.

**В обществе с ограниченной ответственностью** (подп. 6 п. 2 ст. 33 Закона об обществах с ограниченной ответственностью) утверждение годовой отчетности находится в исключительной компетенции общего собрания его участников. Уставом общества утверждение годовой отчетности не может быть отнесено к компетенции иных органов его управления.

Общее собрание должно проводиться не реже одного раза в год — в период с марта по апрель. Значит, отчетность ООО за 2019 г. должна быть составлена (подписана его директором) не позже 31 марта 2020 г. и утверждена собранием собственников не позже 30 апреля 2020 г.

Если в ООО всего один участник (и он же является и его директором), то оптимально не пренебрегать процедурой утверждения отчетности. В указанные выше сроки (не позже 30 апреля 2020 г.) учредитель (он же директор) обязан утвердить им же

Поступившая информация никак не могла быть известна в прошлом году. В этом случае речь пойдет о доходах (или расходах, или иных фактах) прошлых лет, выявленных в отчетном году. Ошибкой прошлого года признать ее нельзя

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

подписанную годовую отчетность за 2019 г. (ст. 39 Закона № 14-ФЗ).

В противном случае он лично может быть подвергнут административному штрафу в размере 20 000–30 000 руб., а его организация — штрафу в сумме 500 000–700 000 руб. (п. 11 ст. 15.23.1 КоАП РФ).

Как оформить эту процедуру (надписью на балансе "Утверждаю", заверенной подписью с указанием даты, либо отдельным решением) действующее законодательство не уточняет. Поэтому порядок такого утверждения остается за руководителем (а точнее, собственником) ООО.

**В акционерном обществе** утверждение его годовой отчетности может быть возложено как на годовое общее собрание его участников, так и отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) АО (подп. 11 п. 1 ст. 48 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ "Об акционерных обществах"). Это зависит от устава акционерного общества.

Срок проведения годового общего собрания акционеров — с марта по июнь следующего за отчетным года. Значит, отчетность АО за 2019 г. должна быть утверждена собранием не позже 30 июня 2020 г. При этом совет директоров (наблюдательный совет) АО (лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа при отсутствии совета директоров (наблюдательного совета)), не позднее, чем за тридцать дней до даты проведения годового общего собрания акционеров обязан предварительно утвердить бухгалтерскую (финансовую) отчетность за истекший год (п. 4 ст. 88 Закона № 208-ФЗ).

Если утверждение отчета находится в компетенции совета директоров (наблюдательного совета), то он обязан утвердить отчетность в те же самые сроки — за месяц до проведения общего собрания (там же).

Нередко какая-то информация о тех либо иных событиях (фактах хозяйственной деятельности) за истекший год поступает в организацию уже позже того, как отчетность была составлена (т. е. подписана руководителем), а то и уже утверждена. Вот здесь уже, в порядке, определенном ПБУ 22/2010, необходимо внести в нее изменения (или не вносить).

В первую очередь, необходимо ответить на вопрос: могло ли знать (пусть и теоретически) руководство организации об этих фактах хозяйственной деятельности или нет?

Предположим, что поступившая информация никак не могла быть известна в прошлом году. В этом случае речь пойдет о доходах (или расходах, или иных фактах) прошлых лет, выявленных в отчетном году. Ошибкой прошлого года признать ее нельзя (п. 3 ПБУ 22/2010). В регистрах бухгалтерского учета такая информация (факт хозяйственной деятельности) подлежит отражению на дату ее поступления.

Например, весной 2020 г. по решению суда, снижена плата за объект недвижимости, уже второй (третий или пятый) год арендуемый у муниципальных властей. При этом суд постановил, что стоимость аренды должна быть уменьшена с даты заключения договора и передачи объекта арендатору. Это означает, что весной 2020 г. выясняется, что предыдущие два (или три) года, расходы в виде платы за арендуемый объект недвижимости были завышены. Другими словами, был уменьшен финансовый результат и, соответственно, занижена величина налогооблагаемой прибыли.

Однако в этом случае ошибок в составлении сданной и утвержденной финансовой отчетности (равно как и для налоговых деклараций) не выявлено. Расходы отражались в полном соответствии с заключенным до-

В учетной политике следует закрепить не просто какой-то лимит величины для определения существенности ошибки (3, 5 или 7,5 %), а дать возможность руководству организации определять существенность ошибки в каждом конкретном случае

говором и первичными документами. Их уменьшение, согласно вступившему в силу решению суда, надлежит признать доходами прошлых лет, выявленными в текущем году, на дату этого решения. Отобразить их следует записями за 2020 г. в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". Никаких изменений в бухгалтерскую (и налоговую) отчетность 2019 г. (или более раннего периода) вносить не требуется.

Данная информация могла быть (пусть и теоретически) доступна организации в 2019 г. (или ранее). Иными словами, речь идет о выявлении допущенной ошибки. Как ее квалифицировать — неточностями в вычислениях, неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности, или, что чаще всего и происходит, — недобросовестными действиями должностных лиц организации, не так важно.

Как следует поступить? Имеется допущенная ошибка в регистрах бухгалтерского учета (и, возможно, и для целей налогообложения). В зависимости от времени обнаружения ошибки, статуса организации и ее характера будет зависеть и порядок ее исправления.

*Ошибка выявлена в январе–марте 2020 г.* в разгар составления отчетности, т. е. она еще не подписана директором и в налоговую инспекцию не представлена. Это самый легкий вариант, поскольку все первичные документы, пусть и датированные 2020 г., можно отразить в учете записями за 2019 г. (п. 6 ПБУ 22/2010).

*Ошибка выявлена в феврале–апреле 2020 г.*, уже после составления отчетности, но до ее утверждения, ситуация иная. Отчетность уже подписана директором и представлена в налоговую инспекцию, но общее собрание еще не проводилось. Выбор способа действия зависит от статуса организации. Вариантов здесь два.

**Первый:** организация имеет право на применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. К таковым (п. 4 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете) относятся:

- субъекты малого предпринимательства;
- некоммерческие организации;
- организации, получившие статус участников проекта "Сколково".

Заметим, что в п. 5 той же ст. 6 Закона о бухгалтерском учете установлены исключения из этого перечня. Лишены такого права, в частности:

- организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту;
- жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- микрофинансовые организации;
- юридические консультации.

Допустим, что организация соответствует этим условиям — субъект малого предпринимательства, не обязан проводить обязательный ежегодный аудит. Ошибка прошлого (позапрошлого) года, выявленная после сдачи отчетности в органы статистики и налоговую инспекцию, может быть исправлена записями на дату ее обнаружения в указанном выше порядке. Прибыль (или убыток), возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в корреспонденции со счетом 91 (п. 9 и 14 ПБУ 22/2010).

**Второй:** организация не имеет права на применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета. Например, является субъектом малого предпринимательства, но отчетность подлежит обязательному аудиту. В этом случае опять следует принять одно из двух решений, каковой признать ошибку: существенной или несущественной.

Налоговые инспекции рассматривают финансовую отчетность, в первую очередь, как один из инструментов контроля за правильностью начисления налогов

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 (п. 3 ПБУ 22/2010).

Данное определение существенности ошибки вызывает много вопросов у специалистов-практиков. Некоторые из них связаны с тем, что бухгалтерам с большим стажем трудно привыкнуть, что они являются не контролерами, приставленным государством следить за сохранностью государственного же имущества, а скорее счетоводами (пусть и высококвалифицированным), нанятым собственниками (в лице руководителя организации) для составления правильной финансовой отчетности.

Отчетность нужна в первую очередь не государству, а собственникам. Именно они на основании данной отчетности и принимают решения. Например, можно ли полученную прибыль потратить на уплату дивидендов либо в первую очередь направить ее на развитие производства? Хватит ли имеющихся средств на приобретение нового оборудования, или придется брать кредиты?

Также к заинтересованным пользователям отчетности можно отнести и банки-кредиторы, которые на ее основании будут отслеживать (с той или иной степенью достоверности) судьбу выданных ими займы средств и вероятность их своевременного возврата.

Интерес к отчетности могут проявить и потенциальные инвесторы или партнеры,

готовые вложить свои средства с целью получения прибыли с минимальным для себя риском.

Налоговые инспекции рассматривают финансовую отчетность, в первую очередь, как один из инструментов контроля за правильностью начисления налогов. Хотя, по нашему мнению, в связи с все более увеличивающейся разницей в правилах ведения бухучета и порядком исчисления налогов, взаимосвязка показателей форм бухгалтерской отчетности с налоговыми декларациями все более затруднительна.

Ранее существенной признавалась сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляло не менее 5 %. Сейчас же все зависит не от суммы, а, в первую очередь, от характера ошибки и влияния ее на финансовые показатели организации.

Признание ошибки существенной зависит от того, как этот факт (обнаружения ошибки и ее исправления) повлиял, допустим, на сумму чистой прибыли, что сказалось и на сумме дивидендов. Или, например, как в результате изменилась сумма просроченной кредиторской задолженности, что должно повлиять на условия предоставленного кредита.

Зачастую исправление какой-то ошибки, несмотря на крупную сумму, не так сильно влияет на величину чистых активов или размер просроченной кредиторской задолженности. При этом исправление другой ошибки, пусть и несколько меньшей, способно существенно изменить величину чистых активов.

Таким образом, в учетной политике следует закрепить не просто какой-то лимит величины для определения существенности ошибки (3, 5 или 7,5 %), а дать возможность руководству организации определять существенность ошибки в каждом конкретном случае. Например, так: выявленная

Пересмотр составленной, т. е. подписанной и сданной бухгалтерской отчетности, допустим только в единственном случае: если выявлена существенная ошибка после сдачи отчетности в налоговую инспекцию и до утверждения ее собственниками

ошибка признается несущественной, если ее отношение к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не более 5 %. При большем размере выявленной ошибки она может быть признана существенной на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководителем организации.

#### Ошибка признана несущественной

Предположим, что ее величина составила 0,8 % или 2 % от общего итога по этой статье. Она исправляется записями в месяце ее обнаружения. Прибыль (или убыток), возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в корреспонденции со счетом 91 (п. 14 ПБУ 22/2010) в отчетности текущего года.

#### Ошибка признана существенной

В этом случае организация будет обязана переделать (пересмотреть) ранее составленную (и уже сданную в налоговую инспекцию и статистику) отчетность путем исправления ошибок записями за декабрь прошедшего года (п. 7 ПБУ 22/2010).

Если единственный собственник ООО (он же генеральный директор) еще не утвердил отчетность, оказавшуюся неправильной, то утвердить следует уже пересмотренную отчетность.

Если в акционерном обществе утверждение отчетности возложено на общее собрание и совет директоров (наблюдательный совет) предварительно уже утвердил, как оказалось, ошибочную отчетность, то придется утвердить уже пересмотренную и уже ее представить на утверждение общего собрания.

#### Ошибка выявлена после утверждения составленной годовой отчетности за 2019 г.

В этом случае существенные ошибки в организациях, не являющихся субъектами малого предпринимательства (точнее, не имеющих права на ведение учета по упрощенной форме), исправляются в порядке, установленном п. 9 ПБУ 22/2010:

- ошибка исправляется записями в периоде ее обнаружения;
- возникающее изменение финансового результата отражается в корреспонденции со счетом 84 (подп. 1 п. 9 ПБУ 22/2010);
- соответствующие показатели в отчетности 2020 г. подлежат ретроспективному пересчету (подп. 2 п. 9 ПБУ 22/2010). Это означает, что в формах отчетности за 2020 г. необходимо будет изменить значение этих показателей (по графам "на 31.12.19 (2018) года" или "За 2019 год"), как если бы ошибка не была допущена и данная информация была своевременно отражена при составлении отчетности за 2019 или 2018 гг.

Вывод: пересмотр составленной, т. е. подписанной и сданной бухгалтерской отчетности, допустим только в единственном случае: если выявлена существенная ошибка после сдачи отчетности в налоговую инспекцию и до утверждения ее собственниками. Во всех остальных ситуациях отчетность за прошлый (позапрошлый) год пересмотру не подлежит. И ни контролирующие органы, ни банки, ни партнеры не имеют права требовать пересмотренную отчетность прошлого года ■

#### Литература

1. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1996. — № 1. Ст. 1.
2. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 7. Ст. 785.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 2011. — № 50. Ст. 7344.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010): приказ Министерства финансов Российской Федерации 28 июня 2010 г. № 63н // Российская газета. — 2010. — № 174, 6 августа.