Содержание

Введение

Глава 1. Виды бухгалтерских ошибок

* 1. Организационные ошибки;
  2. Технические ошибки;
  3. Методологические ошибки.

Глава 2. Способы выявления ошибок, порядок их исправления

2.1. Техника исправлений ошибок.

2.2. Общие правила исправления бухгалтерских ошибок

2.3. Составление бухгалтерских справок

Глава 3. Исправления бухгалтерских ошибок в практике на примере ЗАО «Актив»

Заключение.

Список литературы.

Введение.

Бухгалтерская отчетность представляет собой совокупность данных, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период, полученный из данных бухгалтерского и других видов учета. Однако при составлении бухгалтерской отчетности могут быть выявлены ошибки, которые были допущены при расчетах. Так как эти ошибки могут реально повлиять на оценку финансового состояния предприятия, то каждое предприятие должно находить способы выявления данных ошибок, а, также, способы их ликвидации, которые бы не противоречили законодательству Российской Федерации.

Процедура выявления ошибок подразумевает их локализацию и идентификацию. Локализация заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей. Идентификация предполагает определение точного места нахождения и конкретного ошибочного значения показателя.

Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля являются: инвентаризация; динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности; тестирование бухгалтерских записей; самоконтроль при составлении отчетов (арифметико-логический контроль, проверка взаимной увязки показателей).

Целью данной курсовой работы было рассмотреть существующий порядок нахождения и исправления бухгалтерских ошибок.

Для достижения поставленной цели ставятся следующие задачи, определяющие внутреннюю структуру работы:

— рассмотреть виды наиболее часто допускаемых ошибок;

— найти способы выявления бухгалтерских ошибок;

— обозначить порядок их исправления;

Объектом исследования данной курсовой работы являются виды бухгалтерских ошибок, предметом исследования является порядок их исправления.

Теоретическую и методологическую основу исследований составляют труды ученых-экономистов в области отечественной и зарубежной теории и практики бухгалтерского учета, нормативные и законодательные акты Российской Федерации по вопросам бухгалтерского и налогового учета, публикации в периодической печати по теме курсовой работы.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования приведенных примеров в работе бухгалтера, а так же учтения и дальнейшего исключения возможных ошибок в практике составления бухгалтерской отчетности и ежедневной работе.

Глава 1. Виды бухгалтерских ошибок.

Каждый бухгалтер сталкивается с необходимостью исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учетах (исправления в первом с неизбежностью приводят к ошибкам во втором). Как говорится, "не ошибается тот, кто не работает". Причины, приводящие к исправлениям, могут быть самыми разными, в том числе и не зависящими от бухгалтера, например, опубликование разъяснений налоговых органов по тому или иному вопросу.

Основными законодательными и нормативными документами, регламентирующими порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, в настоящее время являются:

Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ;

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н;

Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н;

Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н (далее — Указания о порядке составления отчетности).

Именно несоблюдение отдельных положений данных документов и приводит к ошибкам при составлении бухгалтерской отчетности.

Ошибки бывают:

в первичных документах, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет;

в бухгалтерском учете (неверное отражение хозяйственной операции на основании первичных документов);

в отчетности по налогам (декларациях).

Часто встречающиеся ошибки можно условно разделить на три группы:

организационные — ошибки, связанные с неправильным определением состава бухгалтерской отчетности, периодичности ее составления;

технические — неправильное заполнение отдельных реквизитов и арифметические ошибки, возникающие при заполнении форм отчетности;

методологические — возникают в связи с неправильным ведением бухгалтерского учета и, как следствие, ошибками при перенесении данных учета в отчетность.

* 1. Организационные ошибки

Каждая организация обязана составлять бухгалтерскую отчетность по результатам отчетного периода (промежуточная) и отчетного года (годовая). В полном объеме составляется только годовая бухгалтерская отчетность. Квартальную и месячную бухгалтерскую отчетность допускается составлять лишь в объеме первых двух форм: бухгалтерского баланса (форма № 1) и отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

К одной из основных организационных ошибок формирования бухгалтерской отчетности, без сомнения, можно отнести несоставление промежуточной отчетности за месяц. В соответствии с п. 3 ст. 14 Закона о бухгалтерском учете в организации должна быть составлена квартальная и месячная бухгалтерская отчетность. Обычно сотрудники бухгалтерии в этом случае считают, что достаточно составлять месячную бухгалтерскую отчетность в электронном виде, поскольку она не сдается внешним пользователям (например, в налоговые органы). Однако при этом не учитывается п. 6 ст. 13 данного Закона, который требует составлять и хранить бухгалтерскую отчетность на бумажных носителях. Аналогичную ошибку зачастую допускают организации, представляющие отчетность в налоговые органы в электронном виде. Почему-то в данных организациях обычно отсутствует полный комплект бухгалтерской отчетности на бумажных носителях, подписанный руководителем и главным бухгалтером.

При составлении первой бухгалтерской отчетности вновь созданным организациям необходимо учитывать положения п. 2 ст. 14 Закона о бухгалтерском учете, устанавливающие, что для организаций, созданных после 1 октября, первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года. Таким образом, к примеру, организация, созданная 15 октября 2008 г., должна представить свою первую годовую бухгалтерскую отчетность только 30 марта 2010 г. В показатели этой отчетности должны войти сведения об имуществе организации и финансовых итогах ее деятельности за период с 15 октября 2008 г. по 31 декабря 2009 г. А в данные отчетности за I квартал 2009 г. организация должна включить все хозяйственные операции с 15 октября 2008 г. по 31 марта 2009 г.

Распространенной организационной ошибкой является также неправильное определение состава бухгалтерской отчетности организациями, являющимися субъектами малого предпринимательства. В соответствии с п. 3 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку бухгалтерской отчетности, могут принять решение о том, что в состав годовой бухгалтерской отчетности они включают только баланс и отчет о прибылях и убытках. Обычно такие организации ошибочно не оформляют решение о составлении годовой бухгалтерской отчетности в упрощенном порядке.

Кроме того, ошибочно составляют годовую бухгалтерскую отчетность в неполном объеме организации малого бизнеса, которые должны проводить обязательную аудиторскую проверку из-за превышения предельных значений выручки от реализации (50 млн. руб.) или валюты баланса (20 млн. руб.).

Зачастую приходится сталкиваться со случаями полного несоставления бухгалтерской отчетности организациями малого предпринимательства, перешедшими на упрощенную систему налогообложения в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ. При этом должностные лица таких организаций ссылаются на п. 3 ст. 4 Закона о бухгалтерском учете, который якобы освобождает их от обязанностей по ведению бухгалтерского учета. Однако они не обращают внимание на то, что помимо этого Закона есть другие законодательные акты, требующие ведения бухгалтерского учета.

Например, для обществ с ограниченной ответственностью это Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон об ООО), а для акционерных обществ — Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». В ряде статей данных Законов прямо указывается на обязанность ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности ООО и АО. Необходимо еще помнить, что практически все уставы организаций содержат положения о ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности. Минфин России в ряде писем (в частности, от 19 сентября 2008 г. № 03-11-04/2/142) также указывал на недопустимость отсутствия ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в ООО и АО. Более того, отсутствие бухгалтерской отчетности в данных организациях приводит к невозможности распределять полученную прибыль собственниками, увеличивать или уменьшать уставный капитал, проводить годовые собрания собственников и т.п.

В отдельных случаях неведение бухгалтерского учета может привести и к претензиям со стороны налоговых органов. Например, когда организация, не ведущая бухгалтерский учет и не составляющая бухгалтерскую отчетность, принимает решение о распределении дивидендов между собственниками и использует при выплате дивидендов пониженную ставку НДФЛ.

Достаточно распространенной ошибкой является непроведение организациями обязательной аудиторской проверки годовой отчетности. При этом отчетность оказывается неполной, что приводит к получению требований от внешних пользователей (в частности, налоговых органов) о предоставлении аудиторского заключения. В противном случае на организацию и ее должностных лиц может быть наложен штраф.

В соответствии со ст. 12 Закона о бухгалтерском учете перед составлением годовой отчетности все организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств. Ее отсутствие в установленные сроки не позволяет считать составленную бухгалтерскую отчетность достоверной и зачастую является причиной отказа в выдаче безусловно положительного аудиторского заключения.

1.2. Технические ошибки

Одна из наиболее распространенных технических ошибок — в порядке подписания форм отчетности. В основном это касается организаций, в которых бухгалтерский учет ведет не главный бухгалтер, а специализированная организация или бухгалтер-специалист по договору подряда. В соответствии с п. 5 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете в этом случае подписывать отчетность за главного бухгалтера должен руководитель специализированной организации или бухгалтер-специалист. На практике же зачастую подпись за главного бухгалтера ошибочно ставит руководитель организации, в которой ведется бухгалтерский учет.

В Российской Федерации показатели бухгалтерской отчетности должны указываться в тысячах или миллионах рублей без десятичных знаков. Однако некоторые бухгалтерские работники по-прежнему пытаются указывать данные бухгалтерской отчетности в рублях по аналогии с данными налоговой отчетности. Этой ошибке способствует наличие такой возможности в ряде распространенных бухгалтерских компьютерных программ.

При проверках отчетности приходится сталкиваться с отсутствием в ней реквизита «Дата подписания отчетности». Необходимо отметить, что в типовых бланках бухгалтерской отчетности предусмотрено четыре разные даты.

1. Отчетная дата бухгалтерской отчетности — для годовой отчетности это 31 декабря отчетного года, а для промежуточной — последняя дата отчетного периода.

2. Дата утверждения бухгалтерской отчетности — это дата проведения общего годового собрания собственников организации, на котором рассмотрены итоги ее деятельности за отчетный год. Обычно это дата протокола общего собрания или решения собственника об утверждении финансовых итогов деятельности организации. В соответствии с законодательством РФ для АО дата утверждения годовой бухгалтерской отчетности должна быть в пределах с 1 февраля до 30 июня года, следующего за отчетным, а для ООО — с 1 февраля до 30 апреля года, следующего за отчетным. Если отчетность предоставляется внешним пользователям до проведения общего собрания собственников, реквизит «Дата утверждения» не заполняется. Не заполняется он и в промежуточной отчетности.

3. Дата отправки (принятия) бухгалтерской отчетности — это дата отправки отчетности внешним пользователям (по почте, электронным каналам связи и т.п.). Она может быть различной в зависимости от того, когда направлена отчетность тем или иным пользователям. При фактической передаче отчетности внешним пользователям указывается дата ее принятия последними.

4. Дата подписания бухгалтерской отчетности — важнейший реквизит, поскольку от его наличия зависит признание отчетности достоверной. До даты подписания в отчетности должны быть учтены все изменения, которые могли произойти с организацией после отчетной даты. Порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты детально описан в ПБУ 7/98. Кроме того, организация не сможет получить аудиторское заключение, если ее бухгалтерская отчетность не содержит дату подписания. Ведь в соответствии с нормативными документами по аудиторской деятельности запрещено выдавать заключение о достоверности отчетности раньше даты ее подписания.

1. 3. Методологические ошибки

Достаточно часто при составлении бухгалтерского баланса бухгалтеры нарушают п. 34 ПБУ 4/99, согласно которому не допускается зачет между статьями активов и пассивов. На практике же бухгалтерии ошибочно производят зачет между различными статьями дебиторской и кредиторской задолженности. В результате имущественное положение организации, отраженное в отчетности, оказывается недостоверным. Особенно часто организации отражают в балансе сальдированный остаток по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналогичной является ошибка, связанная с искусственным раздуванием валюты баланса за счет неправильного закрытия задолженности по контрагентам. Например, когда организация в отчетном периоде перечислила аванс, отраженный по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные», и уже получила до отчетной даты в счет этого аванса товары (работы, услуги), отраженные по кредиту счета 60, субсчет «Расчеты по полученным товарам (работам, услугам)». Если организация своевременно не провела зачет между различными субсчетами счета 60, валюта бухгалтерского баланса оказывается завышенной. Подобная ошибка возникает и когда организация ведет аналитический учет по контрагентам в разрезе каждого первичного документа. В этом случае, если организация своевременно не производит закрытие выставленных документов оплатой, также может возникать «раздувание» валюты баланса за счет того, что по одной и той же организации на одном и том же аналитическом счете числится как кредиторская, так и дебиторская задолженность.

Несмотря на кажущуюся незначительность, данная ошибка может иметь весьма существенный характер и даже привести к признанию бухгалтерской отчетности недостоверной в целом. Кроме того, в небольших организациях такие ошибки зачастую приводят к необходимости проведения обязательного аудита из-за ошибочного превышения валютой баланса значения 20 млн руб., что влечет для организации дополнительные, ничем не обоснованные расходы.

Еще одна методологическая ошибка — отражение выданных организацией безвозмездных займов (займов с нулевой процентной ставкой) в составе финансовых вложений. В соответствии с п. 2 ПБУ 19/022 одним из условий принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений является способность приносить организации экономические выгоды (доход). Очевидно, что предоставление беспроцентных займов дохода не приносит, а следовательно, отражать данные активы в бухгалтерской отчетности необходимо как прочие или зачислять их в состав прочей дебиторской задолженности.

Сведения, содержащиеся в бухгалтерской отчетности организации, оказываются неполными, если при составлении отчетности не указывается имущество, числящееся на забалансовых счетах. Так, типичной ошибкой является отсутствие в бухгалтерском балансе сведений об арендованных организацией основных средствах или нематериальных активах, находящихся в пользовании.

При проверках ООО приходится сталкиваться с ошибкой, связанной с неотражением в отчете об изменениях капитала (форма № 3) размера чистых активов. Следует отметить, что данный подход противоречит нормам Закона об ООО, согласно которым чистые активы необходимы для оценки значительного количества показателей. Например, показатель чистых активов используется в ст. 29 указанного Закона для оценки возможности выплаты дивидендов организацией, а в п. 3 ст. 20 — для оценки возможности функционирования организации в будущем. Ссылка на то, что в настоящее время не утвержден федеральный закон, определяющий порядок расчета чистых активов для обществ с ограниченной ответственностью, предусмотренный ст. 20 Закона об ООО, не может являться оправданием.

Расчет чистых активов для указанных организаций необходимо производить в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз. Такого мнения придерживаются как специалисты финансового ведомства (письмо Минфина России от 29 октября 2007 г. № 03-03-06/1/737), так и судебные органы (Постановление Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. №14314/05).

Значительное число организаций при составлении отчета о движении денежных средств (форма № 4) ошибочно отражают все денежные потоки организации по текущей деятельности. Этому способствует и настройка большинства бухгалтерских программ, которые по умолчанию предлагают именно такое заполнение данной формы. Однако следует иметь в виду, что в соответствии с п. 29 ПБУ 4/99 отчет о движении денежных средств должен характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Определение этим видам деятельности дано в п. 15 Указаний о порядке составления отчетности:

Текущая — деятельность, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.;

Инвестиционная — деятельность, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на НИОКР, финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление займов и т.п.);

Финансовая — деятельность, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств).

Еще одной методологической ошибкой, на которую хотелось бы обратить внимание, является формальное отношение большинства главных бухгалтеров к составлению пояснительной записки к годовой отчетности. А между тем данный элемент отчетности — один из наиболее важных и существенных. Формальное ее составление, неотражение в записке обязательной информации (к примеру, в части раскрытия информации об аффилированных лицах) могут повлечь за собой признание бухгалтерской отчетности в целом недостоверной.

Глава 2. Способы выявления ошибок, порядок их исправления

Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля являются: инвентаризация; динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности; тестирование бухгалтерских записей; самоконтроль при составлении отчетов (арифметико-логический контроль, проверка взаимной увязки показателей).

Аналитические отчеты становятся более понятными, если абсолютные значения показателей дополнять относительными, которыми могут являться темп роста (темп прироста) статьи по отношению к базисному (предыдущему) ее значению.

Вертикальный анализ — это представление бухгалтерской отчетности в виде относительных величин, характеризующих структуру итоговых показателей. Здесь подлежит расчету удельный вес (доля) каждой статьи в совокупном значении по отчетной форме в целом или по отдельной ее части.

С помощью вертикального анализа производится оценка существенности отдельных показателей при формировании общего итога отчета. Также выявляются нетипичные для организации или незапланированные изменения тех или иных статей, что говорит о возможном наличии ошибок.

Тестирование бухгалтерских записей (алгоритмов обработки бухгалтерской информации) базируется на допущении о наличии взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и отчетными показателями. Оно включает формирование выборки хозяйственных операций, внесение данных в компьютерную систему или ручную их обработку по принятым в организации алгоритмам (циклам обработки) и сравнение полученных итоговых показателей с заранее определенными результатами. Если в результате сравнения значения итоговых показателей совпадают, то можно сделать вывод об адекватном представлении данных в компьютерной среде и верности информации, используемой для подготовки бухгалтерской отчетности.

Согласно пункту 39 Положения по ведению бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина от 29 июля 1998 года № 34н, все исправления в бухгалтерском учете делаются в том периоде, в котором выявлена ошибка. Отметим, что если бухгалтер правильно и своевременно внесет исправления, никакие санкции к фирме применяться не должны.

Согласно пункту 11 Положения по ведению бухгалтерского учета, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н, порядок внесения поправок зависит от момента обнаружения ошибки. Возможны три ситуации:

* организация выявила ошибки до окончания текущего года - исправления отражаются в учете того месяца, в котором выявлены ошибки;
* ошибки обнаружены после окончания отчетного года, но до подписания бухгалтерской отчетности за этот год - исправления вносятся записями декабря отчетного года;
* если же отчетность уже подписана, исправления в бухгалтерский учет прошлого года не вносятся, а отражаются в учете нового года как прибыль (прочий доход) или убыток (прочие расходы) прошлых лет.

2.1. Техника исправлений ошибок.

Исправление ошибок в первичных учетных документах.

Если какой-либо первичный документ оформлен неверно, у бухгалтера первым делом возникает желание этот документ исправить. Исправлять первичный документ целесообразно в том случае, если он еще не обработан, то есть не отражен в бухучете.

И ни в коем случае нельзя применять "штрих" для закрашивания ошибочного текста. Для этого существуют особые правила. Исправлять документ, который был составлен вашей фирмой, нужно так.

Внести исправления в кассовые и банковские документы нельзя, это установлено пунктом 5 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Подчистки, помарки или исправления в приходных кассовых ордерах и квитанциях к ним, а также в расходных кассовых ордерах и заменяющих их документах не допускаются (п. 19 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета Директоров Банка России от 22.09.1993 № 40). Эти документы, созданные организацией, придется оформить заново.

В первичные учетные документы (за исключением кассовых и банковских) исправления вносятся "корректурном способом": неправильный текст (сумма) аккуратно зачеркивается одной тонкой чертой так, чтобы зачеркнутое можно было прочитать. Сверху надписывается правильный текст (сумма).

Нужно зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена в одной цифре. Например, если вместо суммы "79 руб. 58 коп. " было записано "79 руб. 48 коп.", то при исправлении нужно зачеркнуть все цифры и написать сверху правильную сумму.

Затем здесь же на полях против соответствующей строки внесенные изменения специально оговариваются и подтверждаются подписями лиц, подписавших документ, с указанием даты исправления. Это требование установлено в пунктом 5 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" - исправление в первичные документы могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, подписавшими первоначальный документ. При необходимости подписи заверяются печатью организации. Исправления сопровождаются фразой: "Написанному в исправление верить", в которой также пишется новый текст или сумма, а потом ставится подпись.

Таким способом чаще всего исправляются свои рукописные первичные документы. Если в организации применяется компьютерный учет и есть возможность заменить документ, его выводят на печать вновь в исправленном виде и подписывают повторно.

Достаточно часто приходится вносить исправления в счета-фактуры поставщиков, так как налоговые органы придираются к малейшей оплошности в этом документе. Можно, конечно, незаполненные реквизиты в печатный документ добавить самим "от руки". Получится как бы "комбинированный способ", который вынуждено было признать допустимым МНС России в письме от 26.02.2004 № 03-1-08/525/18. Главное - не делать подчисток. Счета-фактуры с помарками и подчистками не подлежат регистрации в Книге покупок и книге продаж.

Можно попросить поставщика выставить повторно счет-фактуру, но лучше всего использовать тот же "корректурный способ" внесения исправлений. При этом, исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления. Это требование пункта 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур (постановление правительства от 02.12.2000 № 914).

Если ошибку нашли уже налоговики, то и здесь отчаиваться не стоит. Ведь нет запрета на исправление счета-фактуры во время и после налоговой проверки. В качестве аргумента приведем постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 30.10.2003 № А14-2513-03/99/28. Суд определил, что налоговое законодательство не запрещает налогоплательщику применять налоговый вычет и возмещать НДС после того, как будут устранены нарушения, допущенные поставщиком товаров (работ, услуг) при оформлении счетов-фактур. На основании исправленной или переделанной "первички" бухгалтер сразу может отразить в учете правильные суммы и как-либо корректировать их впоследствии уже не придется.

Итак, способом корректуры исправляют арифметические ошибки, описки.

Исправления ошибок в регистрах учета.

В случае же когда по тем или иным причинам в бухгалтерском учете организации отражены неверные суммы, вносить исправления следует непосредственно в учетные регистры.

Исправления в регистры бухгалтерского и налогового учета до закрытия в учете операций отчетного месяца, подведения месячных оборотов и переноса их данных в Главную книгу вносятся также корректурным способом. Этот способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей.

Корректурным способом нецелесообразно пользоваться для исправления ошибочно записанных сумм в тех учетных регистрах, в которых уже подсчитаны итоги. В этом случае пришлось бы исправлять несколько сумм. Корректурный способ не применяется также в случаях, когда необходимо исправить указанную корреспонденцию счетов (вместо одного дебетуемого или кредитуемого счета указан другой). Такие ошибки обнаруживаются иногда после выведения итогов в Главной книге и составления баланса. Эти ошибки исправляют способом "сторно".

В этом случае используются дополнительные исправительные проводки и метод "красное сторно".

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Возникает необходимость добавить суммы по счетам. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку.

В них делается указание на то, что проводка носит исправительный характер.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ "красное сторно". Сторно (итал. storno) - способ исправления ошибок, при котором ошибочно внесенную запись повторяют красными чернилами ("красное" сторно).

Сущность данного способа состоит в том, что вначале неправильная бухгалтерская запись аннулируется (снимается) путем исправительной записи, в которой корреспонденция счетов и сумма остаются такими же, как и в ошибочной. Однако исправительная запись делается в учетных регистрах красным цветом. При подсчетах записанные красным цветом суммы не прибавляются, а вычитаются из итогов. Таким образом, запись красным (сторнировочная отрицательная запись) уничтожает, аннулирует ранее составленную ошибочную запись. Одновременно после нее составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами. Тем самым ошибочные записи (в основном неправильные корреспонденции счетов) способом "сторно" исправляют в два приема. Иногда вместо красного цвета сумму заключают в круглые скобки (как в формах № 1, 2 бухгалтерского баланса). При компьютерном учете "красная запись" будет выглядеть как и первоначальная, но перед суммой в бухгалтерской проводке ставится минус.

Способ "красное сторно" используется тогда, когда необходимо уменьшить начисленные суммы по счетам, отразить экономию (отрицательные отклонения), а также в случае исправления ошибки в корреспонденции счетов.

Использование для исправления ошибок обратных бухгалтерских проводок, в которых по сравнению с исправляемой меняются местами дебет и кредит счетов бухгалтерского учета, недопустимо. Это может привести к наличию необоснованных оборотов по счетам или операции в результате их применения приобретут иной смысл.

Для исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета, которые обнаружились по истечении отчетного месяца, существуют другие правила: необходимо внести исправления (осуществить исправительные проводки, связанные с доначислением налогов или корректировкой налоговой базы), внести исправления в формы бухгалтерской отчетности, в соответствующие расчеты по налогам и уплатить бюджету причитающиеся суммы налоговых платежей.

При хранении регистров учета организация должна обеспечивать их защиту от несанкционированных исправлений. Это требование пункта 3 статьи 10 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". В нем же сказано, что исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. Поэтому дополнительные бухгалтерские записи по исправлению ошибок, а также исправления способом "красное сторно" оформляются бухгалтерской справкой.

2.2. Общие правила исправления бухгалтерских ошибок

Методика исправления выявленных процедурных ошибок, связанных с неверным отражением хозяйственных операций вследствие нарушения установленных правил ведения бухгалтерского учета, напрямую зависит от периода, к которому относится ошибка. В Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации приведены три варианта корректировки учетных данных:

1. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда эти искажения выявлены.
2. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не представлена и не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря того года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность.
3. При выявлении в текущем отчетном периоде неправильного  
   отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в  
   прошлом году, за который бухгалтерская отчетность утверждена в  
   установленном порядке, исправления в бухгалтерский учет и отчетность за  
   прошлый год не вносятся.

Организация должна раскрывать значение показателя прибылей или убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, в ф. № 2 .

Исправление ошибок до истечения отчетного периода.

При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций текущего года до его окончания производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. Если в результате обнаруженной ошибки выявлено искажение налоговых обязательств, то бухгалтерские записи по корректировке налогов будут также отражены в периоде обнаружения ошибки.

Пример 1

В декабре бухгалтерия ООО «Пассив» обнаружила ошибку - в октябре того же года не были учтены затраты по оплате услуг связи. Эти услуги носили производственный характер и были оплачены авансом. За услуги заплатили 1180 руб. (в том числе НДС —180 руб.). НДС, который поставщик выделил в счете-фактуре, к вычету не предъявлен.

В декабре бухгалтер ООО «Пассив» исправил допущенную ошибку.

В учете организации он сделал следующие записи:

Дебет 26 Кредит 60 субсчет «Расчеты по услугам связи»

- 1000 руб. - учтены в себестоимости продукции затраты по оплате услуг связи;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет «Расчеты по услугам связи»

- 180 руб. - отражен НДС по услугам связи;

Дебет 60 субсчет «Расчеты по услугам связи» Кредит 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»

-1180 руб. - зачтен ранее выданный аванс.

Исправительные проводки вносятся в текущем периоде, данные будут отражены верно.

Исправление ошибок после завершения отчетного периода, но до утверждения отчетности.

Если период, когда ошибка обнаружена, находится в промежутке между окончанием отчетного года и представлением годовой бухгалтерской отчетности на утверждение акционерам (участникам) фирмы, то корректируются данные годового баланса и исправления нужно вносить записями декабря прошедшего года. На практике все исправления, как правило, вносятся по состоянию на 31 декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность. То есть ошибка 2009 года, обнаруженная в марте 2010 года, до утверждения годового баланса за 2009 год собранием акционеров должна быть исправлена в бухгалтерском учете датой 31.12.2009.

Пример 2.

В феврале 2009 года бухгалтер ЗАО «Актив» обнаружил ошибку, которую он совершил в июле 2008 года. Он не включил в себестоимость продукции затраты на услуги связи. Эти услуги оплатили авансом, на сумму 1180 руб. (в том числе НДС -180 руб.). Данные затраты носят производственный характер, НДС по услугам связи, указанный поставщиком в счете-фактуре, к зачету предъявлен не был. Годовой отчет за 2008 год пока не подписан и в налоговые органы не представлен.

Бухгалтер ЗАО «Актив» исправил ошибку записями декабря 2008 года: Дебет 26 Кредит 60 субсчет «Расчеты по услугам связи»

- 1000 руб. - учтены в себестоимости продукции затраты по оплате услуг связи;

Дебет 19 Кредит 80 субсчет «Расчеты по услугам связи»

* 180 руб. - отражен НДС по услугам связи;

Дебет 60 субсчет «Расчеты по услугам связи» Кредит 60 субсчет «Расчеты по

авансам выданным»

* 1180 руб. - зачтен ранее выданный аванс.

Естественно, что закрытие счетов затрат и реформацию баланса бухгалтер произведет вновь, эти проводки мы не приводим.

Исправления ошибок после утверждения отчетности.

Если бухгалтер нашел ошибку после утверждения годового баланса на годовом собрании акционеров (участников), то корректировать учетные записи прошлого года не нужно. Все исправления уже отражаются в учете нового наступившего отчетного года. То есть ошибка 200 года, обнаруженная в апреле 2010 года, после утверждения годового баланса за 2009 год собранием акционеров должна быть исправлена в бухгалтерском учете в апреле 2010 года.

Это связано с тем, что изменения в уже утвержденную и представленную пользователям бухгалтерскую отчетность никогда не вносятся. Перечень пользователей бухгалтерской отчетности теоретически не ограничен, и в ряде случаев практически невозможно представить пользователю исправленную отчетность за предыдущие периоды.

Ошибки, допущенные в прошлых годах, рассматриваются как прибыль или убыток прошлых лет, и согласно пункту 8 ПБУ 9/99 и пункту 12 ПБУ 10/99 они подлежат обособленному отражению на счете 91 в составе внереализационных доходов (расходов) как прибыль (убыток), выявленная в отчетном году, но относящаяся к операциям прошлых лет.

При составлении Отчета о прибылях и убытках за текущий год ошибки прошлых лет, выявленные в отчетном году, отражаются по строкам внереализационых доходов и расходов и затем приводятся в расшифровках отдельных прибылей и убытков по строке "Прибыль (убыток) прошлых лет".

Пример 3

В сентябре 2009 года бухгалтерия ЗАО «Актив» обнаружила, что в июле 2008 года в себестоимость не были включены затраты по оплате услуг связи. За эти услуги заплатили авансом 1180 руб. (в том числе НДС -180 руб.). НДС по услугам связи, выделенный поставщиком в счете-фактуре, на расчеты с бюджетом не отнесен: Годовой отчет за 2008 год подписан и представлен в налоговые органы. Следовательно, исправить эту ошибку записями 2008 года невозможно. Поэтому бухгалтер ЗАО «Актив» исправляет ошибку в сентябре 2009 года. Для этого он делает следующие проводки:

Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 60 Субсчет «Расчеты по услугам связи»

-1000 руб. - отражен убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет «Расчеты по услугам связи»

-180 руб. - учтен НДС по услугам связи;

Дебет 60 субсчет «Расчеты по услугам связи» Кредит 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»

-1180 руб. - зачтен ранее выданный аванс.

Минфин России в письме, от 10 декабря 2004 года № 07-05-14/328 отметил, что выявленные прибыли или убытки прошлых лет нужно рассматривать в качестве постоянных разниц.

Это означает, что в бухгалтерском учете по ним нужно отражать постоянные налоговые обязательства (активы) в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации».

Такая ситуация возникает из-за того, что в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, ошибки исправляются в том периоде, к которому они относятся (ст. 54 НКРФ).

С 2010 года также и в случаях, когда допущенные ошибки привели к излишней уплате, налога.

Таким образом, прибыль или убыток прошлых лет, отраженный в бухучете, не влияет на размер налогооблагаемой прибыли текущего периода, что приводит к различию бухгалтерского и налогового финансового результата и, соответственно, к необходимости отражать разницы.

Что касается бухгалтерской отчетности за те периоды, в которых обнаружена ошибка, то в нее исправления не вносятся. Это связано с тем, что законодательством не предусмотрена подача «уточненных» или «дополнительных» балансов.

Достаточно того, что исправленная ошибка в итоге найдет свое отражение в бухгалтерской отчетности за текущий период.

Если с момента подписания отчетности до даты ее утверждения будет выявлена информация, которая окажет существенное влияние на ее результат, бухгалтер должен проинформировать всех, кому отчетность была представлена. В отчетности эту информацию не отражают (п. 12 ПБУ 7/98).

Однако почти все ошибки бухгалтерского учета так или иначе влияют и на расчет налогов. А вот в налоговых декларациях ошибки исправляются уже по другим правилам.

Типовые исправительные проводки.

Согласно общему правилу, суммы дополнительно начисленных налогов и других обязательных платежей, отражаются по дебету счетов источников уплаты таких налогов (20, 26, 44, 70, 90, 91) в корреспонденции с кредитом счетов 68 и 69. Это относится к исправлению ошибок текущего года.

Если необходимо доначислить налог, то делаются прямые записи. Если же обнаружатся излишне начисленные суммы налогов, то необходимо их сторнировать. Дополнительные записи в бухгалтерском учете делаются в том отчетном периоде, когда обнаружена ошибка.

При исправлении ошибок прошлого отчетного периода рекомендуют делать проводки, используя вместо счетов затрат счет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет "Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году" или "Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году". При этом корреспонденция делается с соответствующими счетами учета расчетов, начислений амортизации и др. Например:

излишне начислены амортизационные отчисления по основным средствам, нематериальным активам (счет 02, 05),

завышение оценки ТМЦ, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг), включая искажения в распределении отклонений фактической себестоимости сырья и материалов от их плановой себестоимости (учетных цен) (10, 15, 16),

завышение оценки затрат на производство готовой продукции (занижение оценки незавершенного производства)(20),

излишнее отнесение на затраты по основной деятельности расходов будущих периодов (97),

завышение себестоимости отгруженной продукции (работ, услуг), в т.ч. при расчете отклонений фактической себестоимости отгруженной продукции от ее стоимости по учетным ценам (43),

списание на себестоимость реализованной продукции не относящиеся к ней коммерческие расходы, или в состав коммерческих расходов включены расходы, не связанные с затратами на реализацию продукции (работ, услуг) (44),

неправильное определение величины издержек обращения на остаток товаров (44),

включение в себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) затрат, относящихся к остатку отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг (в т.ч. при расчете отклонений фактической себестоимости реализованной продукции, работ, услуг от ее стоимости по учетным ценам (45),

отражение выручки от реализации продукции (работ, услуг), доходов от прочей реализации и внереализационных доходов на счетах расчета с поставщиками, минуя счета учета выручки (Дебет 62, 76),

списаны на результаты хозяйственной деятельности суммы дебиторской задолженности до истечения срока исковой давности, или не отнесены на финансовые результаты суммы просроченной кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности (60,76),

не отражены в бухгалтерском учете и не отнесены на финансовые результаты суммы присужденных или признанных штрафов, пеней и неустоек (76-2),

списан на финансовые результаты ущерб, подлежащий отнесению по решению суда на конкретных виновных лиц (73),

не отражен в составе финансового результата доход от совместной деятельности (полного товарищества (76)),

списаны на финансовые результаты потери от недостач сверх норм естественной убытки и порчи ТМЦ при отсутствии решений следственных или судебных органов (94),

включены в состав издержек, затрат расходы, подлежащие возмещению за счет чистой прибыли (91),

лишне начислены резервы предстоящих расходов и платежей (96) и др.

Исправительные записи в бухгалтерском учете делаются одним из следующих способов:

1. Неправильно сделанная бухгалтерская запись повторяется в той же корреспонденции, но со знаком "минус", и одновременно производится правильная запись. Такой способ обычно используется, когда нужно исправить ошибку в корреспонденции счетов. Если требуется полностью удалить ошибку, то выполняется только сторнировочная запись.

2. Производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета. Этот способ также используется для  
исправления ошибок в документировании и оценке.

3. Выполняется обобщенная бухгалтерская запись, приводящая  
данные на счетах в отчетном периоде к такому состоянию, какое имело бы  
место в случае изначально правильного отражения операций в прошлых  
отчетных периодах (для варианта 3). Это позволяет организации не  
искажать показатели продаж (выручки, себестоимости и др.) отчетного  
периода.

Оформляются исправительные записи бухгалтерской справкой — первичным учетным документом, служащим основанием для выполнения записей в регистрах бухгалтерского учета. Бухгалтерская справка составляется в произвольной форме с соблюдением требований п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете" к наличию обязательных реквизитов. В качестве образца организация может использовать типовую форму бухгалтерской справки, утвержденную Госкомстатом России.

2.3. Составление бухгалтерских справок

При выявлении фактов неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета составляется бухгалтерская справка об исправительных проводках. Ведь записи в учетных бухгалтерских регистрах производятся на основании первичных учетных документов (ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"), которые впоследствии при архивировании хранятся вместе с учетными регистрами в качестве оправдательных документов произведенных бухгалтерских записей.

Таким образом, бухгалтерская справка об исправительных проводках фиксирует факт неправильного отражения хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета, обосновывает необходимость произведения исправительных записей и выполняет роль первичного документа, на основании которого производятся записи в учетных регистрах. Данные справки заносятся в регистры бухгалтерского учета обособленно.

Бухгалтерская справка составляется в произвольной форме, с заполнением всех необходимых реквизитов, требуемых пунктом 21 статьи 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" и наименованием документа - "Бухгалтерская справка".

В ней описывается содержание хозяйственной операции:

* подробное описание неправильно отраженной хозяйственной операции;
* наименование и место хранения первичного оправдательного документа, по поводу которого делается исправление;
* содержание неверно произведенной записи;
* скрытие причины первоначальной ошибки;
* выбранный способ исправления ошибки.

Бюджетные учреждения имеют утвержденную форму бухгалтерской справки ф. 433, которая приведена в Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной приказом Минфина России от 30.12.1999 № 107н.

Заслуживает распространения опыт бухгалтеров, которые сразу прикладывают к справке ксерокопии первичных документов, связанных с ошибочными записями, извлечения из нормативных документов, вырезки или ксерокопии публикаций, побудивших к внесению исправлений.

Бухгалтеру остается только разбить налог и пени по бюджетам (федеральному, республиканскому и местному).

Глава 3. Исправления бухгалтерских ошибок в практике на примере ЗАО «Актив».

Исправления в бухгалтерском учете этих ошибок влияют на налоговую базу при расчете налогов. Поэтому следует не только осуществить исправительную проводку по исправлению ошибки, но и внести исправления в налоговые расчеты по тем налогам, к искажению которых привела данная ошибка. Причины неправильной уплаты налога могут быть разными:

неверно сделаны бухгалтерские записи;

неправильно определена налоговая база;

использована не та ставка налога;

неправильно применена льгота по налогу;

перерасчет одних налогов повлиял на величину других налогов;

неверно применены налоговые вычеты;

допущены технические ошибки при заполнении декларации.

В пункте 1 статьи 81 НК РФ сказано, что налогоплательщик обязан внести изменения и дополнения в уже поданную декларацию, если он обнаружил в ней неотражение или неполное отражение сведений или другие ошибки, приведшие к занижению уплачиваемой по декларации суммы налога. Таким образом, законодатель достаточно четко выразил свою волю: обязанность вносить изменения в декларацию существует, лишь если в ней занижена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет.

Пример 1. ЕСН.

Премия за многолетний добросовестный труд

Работника фирмы премировали за многолетний добросовестный труд. Размер премии был установлен приказом руководителя фирмы. В налоговом учете начисленная премия не была включена в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. С этой выплаты бухгалтер ЕСН не начислил.

По приказу руководителя ЗАО «Актив» в декабре 2008 года сотруднику Иванову А.Д. выплатили премию за многолетний добросовестный труд в размере 60% от оклада. Оклад Иванова - 8000 руб.

Фирма платит взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по ставке 2%, а единый социальный налог - по ставке 26%.

Чтобы упростить пример, предположим, что Иванов не имеет права на вычеты по налогу на доходы физических лиц.

Сумма премии, начисленной Иванову, составит:

8000 руб. х 60% = 4800 руб.

Сумма заработной платы и премии, начисленных Иванову за декабрь, составит:

8000 + 4800 = 12 800 руб.

ЗАО «Актив»» платит взнос по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по ставке 2%.

Бухгалтер «Актива» сделал записи:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70

* 12 800 руб. - начислены заработная плата и премия Иванову;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60

* 232 руб. (8000 руб. х 2,9%) - начислен ЕСН с зарплаты в части, которая подлежит уплате в Фонд социального страхования;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 88 субсчет «Расчеты по ЕСН»

- 1600 руб. (8000 руб. х 20%) - начислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по ЕСН» КРЕДИТ 69

- 1120 руб. (8000 руб. х 14%) - начисленные взносы на обязательное пенсионное страхование зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 69

- 248 руб. (8000 руб. х 3,1%) - начислен ЕСН в части, которая подлежит уплате в фонды обязательного медицинского страхования;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 69

- 256 руб. (12 800 руб. х 2%) - начислен взнос «по травме»;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физлиц»

- 1864 руб. (12 800 руб. х 13%) - начислен налог на доходы физических лиц с суммы заработной платы и премии Иванова;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

- 11 136 руб. (12 800 -1664) - выплачены из кассы заработная плата и премия Иванову.

Предположим, общая сумма ЕСН, включая налог, начисленный с зарплаты Иванова, составила в декабре 248 400 руб.

В чем ошибка.

В данном случае бухгалтер «Актива» неправильно применил норму пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса России:

*«...выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:*

*у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде...».*

Дело в том, что бухгалтер не учел положения трудового договора. Согласно статье 191 Трудового кодекса, работодатель может поощрять сотрудников, которые добросовестно исполняют трудовые обязанности. Им могут выплачиваться разовые премии: за повышение производительности труда, многолетний добросовестный труд, улучшение качества продукции, новаторство в труде и т. д.

Трудовой договор, заключенный с Ивановым, предусматривал такое премирование. Поэтому премию за многолетний добросовестный труд нужно было включить в состав «налоговых» расходов (см. письмо Минфина РФ от 8 сентября 2006 года № 03-03-04/1 /658).

Как правильно.

Применительно к рассмотренной ситуации это означает, что на сумму выплаченной премии бухгалтер «Актива» должен был начислить ЕСН.

Поскольку он этого не сделал, сумма ЕСН, которую нужно заплатить в бюджет и внебюджетные фонды, была занижена на 576 рублей (4800 руб. х 26% - 4800 руб. х 14%).

Как исправить ошибку.

Предположим, что ошибка была обнаружена только в апреле 2009 года.

Бухгалтер «Актива» должен сделать такие проводки:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 69

- 139 руб. (4800 руб. х 2,9%) - начислен ЕСН с премии к уплате в Фонд социального страхования;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по ЕСН»

- 960 руб. (4800 руб. х 20%) - начислен ЕСН к уплате в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по ЕСН» КРЕДИТ 69

- 672 руб. (4800 руб. х 14%) - начисленные взносы на обязательное пенсионное страхование зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 69

- 149 руб. (4800 руб. х 3,1%) - начислен ЕСН к уплате в фонды обязательного медицинского страхования.

Как исправить налоговую декларацию.

Перерасчет налога нужно сделать в периоде совершения ошибки. Так установлено статьей 81 Налогового кодекса. Это означает, что бухгалтер «Актива» должен сдать в налоговую инспекцию исправленную декларацию по ЕСН за 2008 год.

В ней бухгалтер укажет сумму ЕСН за декабрь в размере 248 976 рублей (248 400 + 576).

Пример 2. НДС.

Вычет неверно рассчитан.

Вычет при совершении облагаемых и необлагаемых НДС операций.

Фирма в отчетном квартале начала производить товары, не облагаемые НДС. Бухгалтер принял к вычету весь входной НДС, приходящийся на общепроизводственные расходы (на аренду производственного помещения, где изготавливают продукцию как облагаемую НДС, так и освобожденную от налога).

ЗАО «Актив» производит солнцезащитные очки (облагаются НДС). С января «Актив» начал также производить обычные очки, которые НДС не облагаются.

В I квартале «Актив» купил материалы:

* для производства солнцезащитных очков - на общую сумму 17 700 руб. (в том числе НДС - 2700 руб.);
* для производства обычных очков - на общую сумму 35 400 руб. (в том числе НДС - 5400 руб.).

Материалы на производство разных видов продукции «Актив» учитывает на отдельных субсчетах, открытых к счетам 10 «Материалы» и 20 «Основное производство»:

* субсчет 1 - для учета операций, облагаемых НДС;
* субсчет 2 - для учета операций, освобожденных от налога.

В первом квартале «Актив» заплатил за аренду производственного цеха, в котором изготавливают как обычные, так и солнцезащитные очки, 59 000 руб. (в том числе НДС - 9000 руб.). НДС по арендной плате полностью поставлен к вычету. Расходы по арендной плате распределяются между видами деятельности пропорционально выручке.

Выручка от продажи продукции, отгруженной покупателям в I квартале, составила:

* от продажи солнцезащитных очков - 118 000 руб. (в том числе НДС-18 000 руб.);
* от продажи обычных очков - 96 000 руб. (НДС не облагается). Общая сумма выручки составит:

118 000 руб. - 18 000 руб. + 96 000 руб. = 196 000 руб.

Доля выручки не облагаемой НДС продукции в общем объеме продаж составила:

96 ООО руб.: (96 ООО руб. +100 ООО руб.) = 48,98%

Сумма расходов, которая относится к продукции, не облагаемой НДС, составит:

(59 ООО руб. - 9000 руб.) х 48,98% = 24 490 руб.

Сумма расходов, которая относится к продукции, облагаемой НДС, составит:

59 ООО руб. - 9000 руб. - 24 490 руб. = 25 510 руб.

Предположим, что других операций, облагаемых НДС, не было. В этом случае начисленный НДС составит 18000 рублей.

Сумма Вычетов по НДС составит 14 400 руб. (5400 + 9000).

Сумма НДС к уплате в бюджет - 3600 руб. (18 ООО -14 400).

Бухгалтер «Актива» сделал такие проводки:

По учету продукции, облагаемой НДС (солнцезащитных очков)

ДЕБЕТ 10-1 КРЕДИТ 60

- 15 ООО руб. - оприходованы материалы для производства солнцезащитных очков (17 700 - 2700);

ДЕБЕТ 19-1 КРЕДИТ 60

- 2700 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам для производства солнцезащитных очков;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19-1

* 2700 руб. - принят к вычету НДС;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

* 17 700 руб. - оплачены материалы для производства солнцезащитных очков;

ДЕБЕТ 20-1 КРЕДИТ 10-1

-15 ООО руб. - материалы списаны в производство;

По учету продукции, не облагаемой НДС (обычных очков)

ДЕБЕТ 10-2 КРЕДИТ 60

- 30 ООО руб. - оприходованы материалы для производства обычных очков (35 400 - 5400);

ДЕБЕТ 19-2 КРЕДИТ 60

- 5400 руб. - учтен НДС по оприходованным материалам для производства обычных очков;

ДЕБЕТ 10-2 КРЕДИТ 19-2

- 5400 руб. - «входной» НДС учтен в стоимости материалов;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

- 35 400 руб.- оплачены материалы для производства обычных очков;

ДЕБЕТ 20-2 КРЕДИТ 10-2

- 35 400 руб. - материалы списаны в производство (30 ООО + 5400).

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

- 59 ООО руб. - перечислены деньги арендодателю;

ДЕБЕТ 19-3 КРЕДИТ 60

- 9000 руб. - учтен НДС по арендной плате;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19-3

- 9000 руб. - НДС по арендной плате принят к вычету;

ДЕБЕТ 20-2 КРЕДИТ 60

- 24 490 руб. - учтены расходы на аренду цеха, относящиеся к продукции, не облагаемой НДС;

ДЕБЕТ 20-1 КРЕДИТ 60

- 25 510 руб. - учтены расходы на аренду цеха, относящиеся к продукции, облагаемой НДС.

В чем ошибка.

Бухгалтер не учел требования пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса России:



*«Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:*

*принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения)...*

*Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению обложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период».*

Как правильно.

В данной ситуации НДС, предъявленный арендодателем, нужно распределять пропорционально выручке.

При этом входной НДС, который относится к облагаемой продукции, принимают к вычету. Налог, который относится к необлагаемой продукции, списывают на увеличение стоимости купленных ценностей (работ, услуг).

Приняв к вычету НДС полностью, бухгалтер «Актива» занизил налоговую базу по НДС за I квартал. В результате фирма недоплатила налог в бюджет.

Как исправить ошибку.

Предположим, что бухгалтер «Актива» обнаружил ошибку в апреле того же года.

Доля продукции, не облагаемой НДС, в общей сумме выручки равна 48,98%. Сумма входного НДС, которая не принимается к вычету, а увеличивает стоимость аренды, составит:

9000 руб. х 48,98% = 4408 руб.

Оставшуюся сумму входного НДС можно принять к вычету. Она равна 4592 рубля (9000 - 4408 = 4592).

Бухгалтер «Актива» должен сделать исправительные проводки:

ДЕБЕТ 88 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19-3

- 4408 руб. - сторнирована сумма НДС по арендной плате;

ДЕБЕТ 20-2 КРЕДИТ 19

- 4408 руб. - входной НДС включен в расходы на аренду цеха.

Как исправить налоговую декларацию.

Бухгалтер «Актива» должен сдать в налоговую инспекцию исправленную декларацию по НДС за I квартал.

В ней бухгалтер должен указать начисленный НДС в сумме 18 ООО рублей. Сумма вычетов по НДС составит 9992 рублей (14 400 - 4408). В результате сумма налога к уплате за I квартал увеличится до 8808 рублей (18 000-9992).

Пример 3. НДФЛ.

Оплата обучения сотрудника.

Фирма оплачивает обучение своего работника в институте.

Стоимость обучения бухгалтер включил в облагаемый доход сотрудника.

ЗАО «Актив», оказывающее бытовые услуги населению, для повышения профессионального уровня начальника отдела Смирнова оплачивает его обучение в институте.

Для работника это второе высшее образование. При этом между работником, фирмой и институтом заключен договор, по которому «Актив» перечисляет денежные средства на расчетный счет института.

В сентябре 2009 года было перечислено 25000 рублей. НДФЛ с этой суммы бухгалтер начислил и удержал из доходов работника.

Смирнов является резидентом, работает в «Активе» по бессрочному трудовому договору, имеет оклад 20 000 рублей в месяц и права на стандартные налоговые вычеты не имеет.

В сентябре бухгалтер сделал проводки:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 70

- 20 000 руб. – начислена заработная плата за сентябрь;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

- 26 000 руб. (20 000 х 13%). – удержан НДФЛ по ставке 13%;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 73

- 25 000 руб. – оплачена профессиональная подготовка Смирнова в институте.

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет « расчеты по налогу на доходы»

- 3250 руб. (25 000 х 13%) – удержан НДФЛ по ставке 13%.

В целях упрощения в примере не рассматривается начисление ЕСН, взносов на ОПС и в ФСС на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В чем ошибка.

Налоговый кодекс позволяет не начислять НДФЛ.

*«Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:*

*…суммы платы за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских общеобразовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус» (п. 21 ст. 217 НК РФ).*

Бухгалтер не учел, что эти выплаты не облагают НДФЛ при условии, что обучение проходит в российских образовательных учреждениях, где обучался сотрудник, имеет такую лицензию.

«Актив» нарушил требования статьи 217 НК РФ и переплатил в бюджет 3250 руб. ( 25 000 х 13%).

Как правильно.

На основании статьи 217 Налогового кодекса России оплата организацией получения среднего или высшего профессионального образования за сотрудников подлежит включению в их налогооблагаемый доход, если российское образовательное учреждение не имеет лицензии.

Поэтому бухгалтеру «Актива» следует вернуть ошибочно удержанный НДФЛ из доходов «студента» Смирнова.

Как исправить ошибку.

Предположим, что ошибка была обнаружена в апреле следующего года, когда сведения о доходах работников были сданы в налоговую инспекцию.

Поскольку Смирнов продолжает работать в организации и получать доходы, излишне удержанный налог нужно ему «вернуть»:

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 70

- 3250 руб. (25 000 х 13%) – отражена переплата НДФЛ за 2009год.

Как исправить справку по форме № 2-НДФЛ.

В данном случае в уточненной справке Смирнова будет указана сумма НДФЛ, скорректированная на 3250 рублей в сторону уменьшения.

Изменения должны быть внесены в несколько разделов.

В разделе 3 «Доходы, облагаемые по ставке 13%» бухгалтер «обнулит» данные строки, относящиеся к сентябрю, в которых в первоначальной справке были указаны доходы от оплаты обучения в сумме 25 000 рублей (код дохода 2510).

Уменьшатся на 25 000 рублей данные раздела 5 «Общие суммы дохода и налога на по итогам налогового периода», указанные по строкам:

5.1. «Общие суммы дохода»;

5.2. «Облагаемая сумма дохода».

Уменьшатся на 3250 рублей значения строк:

5.3. «Сумма налога исчисленная»;

5.4. «Сумма налога удержанная».

А по строке 5.9. «Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом» появится сумма задолженности агента перед налогоплательщиком – 3250 рублей.

Заключение

В данной курсовой работе приведены несколько примеров на отражение и расчет налогов (НДС, ЕСН и НДФЛ), чтобы показать возможные ошибки допускаемые бухгалтерами и способы их исправления, основываясь на Налоговый кодекс Российской Федерации и другие нормативные документы.

В наш век компьютеризованного ведения бухгалтерии ведение бухгалтерского учета упростилось, но не избавило от ошибок. Ведь чаще всего ошибки случаются из-за элементарной невнимательности и забывчивости. Поэтому самое важное здесь — внимательность и самоконтроль.

Умение правильно читать и обрабатывать первичную документацию, а так же знание законов и стандартов помогут не допускать ошибок. И прежде чем принимать окончательное решение в принятии решения лучше еще раз подумать и проанализировать, следуя русской - народной пословице: «Семь раз отмерь – один раз отрежь!».

Наличие ошибок при составлении бухгалтерской финансовой отчетности может привести к неправильной интерпретации заинтересованными пользователями информации, хранящейся в ней. Следовательно, проблема выявления и исправления ошибок отчетности является достаточно актуальной и небезынтересной.

В заключение отметим, что Минфин России подготовил проект нового положения по бухгалтерскому учету, который будет решать весь комплекс вопросов, связанных с исправлением ошибок в бухгалтерском учете и отчетности: ПБУ 22/2009 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации за 2009 год.
2. Письмо МНС России от 26.02.2004 № 03-1-08/525/18.
3. Письмо Минфина РФ от 8 сентября 2006 года № 03-03-04/1 /658.
4. Письмо Минфина России от 29 октября 2007 г. №03-03-06/1/737.
5. Письмо Минфин России от 19 сентября 2008 г. № 03-11-04/2/142.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н;
7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98.
8. Постановление правительства от 02.12.2000 № 914 о Правилах ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур.
9. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 30.10.2003 № А14-2513-03/99/28.
10. Постановление Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. №14314/05.
11. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета Директоров Банка России от 22.09.1993 №40.
12. Приказ Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. №10н/03-6/пз.
13. Пункт 11 Положения по ведению бухгалтерского учета, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н.
14. Пункт 39 Положения по ведению бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина от 29 июля 1998 года № 34н.
15. Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.
16. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. №352-ФЗ от 27.12.2009).
17. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ (ред. от 28.05.03).
18. Грехова О.А. Способы выявления и исправления ошибок бухгалтерской отчетности. – Сев.Кав. ГТУ, г. Ставрополь.
19. Журнал "Финансовые и Бухгалтерские консультации" №3-2009.
20. Прудников П.В. Анализ типичных ошибок, встречающихся при составлении отчетности: рекомендации по исправлению.
21. Филина Ф.Н., Толмачев Ф.Н. – М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2009.
22. Шилкина В.А. Энциклопедия бухгалтерских ошибок. – М.: ООО «М-КЕМ»,2009.