

**Ошибки  
в бухгалтерском и налоговом учете:  
когда и как исправлять**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## **Ответственность за ошибки в бухгалтерском и налоговом учете**

За грубое нарушение бухгалтерского учета предусмотрена ответственность по статье 15.11 КоАП:

- штраф на должностных лиц - от 5 тыс. руб. до 10 тыс. руб.
- при повторном нарушении в течение года - штраф на должностных лиц – от 10 тыс. руб. до 20 тыс. руб. или дисквалификация на срок от одного года до двух лет.

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 % вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 %;
- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухг. учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;
- отсутствие первичных учетных документов, или регистров бухгалтерского учета, или бухгалтерской отчетности, или аудиторского заключения (в случае, если проведение аудита бухгалтерской отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

При этом должностные лица освобождаются от административной ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 15.11 КоАП РФ, в случаях:

- представления уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на ее основании неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата пеней с соблюдением условий ст. 81 НК РФ;
- исправления ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности до ее утверждения в установленном законодательством РФ порядке).

Налоговым кодексом установлена ответственность за:

- 1) грубое нарушение порядка учета доходов, расходов и объектов налогообложения, которые не привели к занижению налоговой базы и суммы налога (ст. 120 НК РФ) – штраф в размере
  - 10 тыс.руб., если ошибки совершены в одном налоговом периоде;
  - 30 тыс.руб., если ошибки совершены в нескольких налоговых периодах;
- 2) грубое нарушение порядка учета доходов, расходов и объектов налогообложения, которые привели к занижению налоговой базы и суммы налога – штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб. (ст. 120 НК РФ);

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского и налогового учета, систематическое (два и более раз в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений. То есть налоговая ответственность возникает и в случае ошибок в бухгалтерском учете, даже если они не привели к занижению сумм налоговых платежей.

- 3) неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) - штраф в размере 20% неуплаченной суммы налога (ст. 122 НК РФ).

С 2023 года не применяется штраф за неуплату или неполную уплату налога в результате занижения налоговой базы (статья 122 НК РФ), если у налогоплательщика (плательщика страховых взносов) со дня, на который приходится установленный срок уплаты, до дня вынесения решения о привлечении к ответственности непрерывно имелось положительное сальдо единого налогового счета в размере, достаточном для уплаты доначисленного налога (взносов).

## **Срок давности привлечения к налоговой ответственности**

В соответствии со статьей 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года.

Срок исковой давности в налоговом законодательстве определяется как

- 3 года с момента совершения налогового правонарушения, имеющего конкретную дату.
- 3 года со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого совершено правонарушение в форме неуплаты или неполной уплаты налога в результате:
  - грубого нарушения порядка учета (ст. 120 НК РФ),
  - неправильного расчета налога (ст. 122 НК РФ)
  - не применения правил трансфертного ценообразования по контролируемым сделкам (ст. 129.3 НК РФ)
  - невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании (ст. 129.5 НК РФ)

Общий порядок определения срока давности по налоговой ответственности (все статьи, кроме 120, 122, 129.3, 129.5):

- Если нарушение - это действие (например, поданы недостоверные сведения), то дата нарушения – дата совершения этого действия.
- Если нарушение выражается в бездействии (не сдана в срок декларация/расчет, налоговым агентом не перечислен удержанный налог), дата совершения правонарушения - это день, следующий за последним днем срока, когда необходимо было выполнить установленные обязанности (подать отчетность или перечислить налог) (письмо ФНС России от 29.12.2014 N СА-4-7/27163, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.12.2016 N 11АП-15537/2016).

*Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ», п.15:*

В силу п. 1 ст. 113 НК РФ срок давности привлечения к ответственности в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено указанное правонарушение.

При толковании данной нормы судам необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 Кодекса, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

## **Ошибка, искажение, событие после отчетной даты или новые факты хозяйственной жизни?**

### ***Понятие ошибки или искажения***

В бухгалтерском учете понятие «ошибка» и порядок исправления ошибок установлены ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Ошибка – это неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете или бухгалтерской отчетности организации, обусловленное (п. 2 ПБУ 22/2010):

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете или нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

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

Понятие «искажение бухгалтерской отчетности» приведено в «Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности» (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России). В соответствии с данным документом искажение - это неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением организацией установленных нормативными документами РФ правил ведения и организации бухгалтерского учета и

подготовки бухгалтерской отчетности. В частности, на такое определение термина «искажение» ссылается ФНС в письме от 16.04.2021 № СД-4-3/5190@.

В различных нормах Налогового кодекса упоминаются:

- ошибки (п. 7 ст. 45, п. 3, 4 ст. 88, п. 2 ст. 169, ст. 314 НК РФ);
- ошибки (искажения) (п. 1 ст. 54 НК РФ);
- неотражение или неполнота отражения сведений, недостоверные сведения, а также ошибки (п. 1, 3, подп. 2 п. 4, п. 6 ст. 81 НК РФ);
- неполнота сведений, неточности либо ошибки (п. 2 ст. 105.16 НК РФ).

При этом налоговое законодательство не содержит определения понятий «ошибка» и «искажение» для целей налогового учета.

Согласно пункту 1 статьи 11 НК РФ, если понятия и термины не определены, то институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. В этой связи для определения термина «ошибка» целесообразно руководствоваться документами в области законодательства о бухгалтерском учете (письма Минфина России от 03.12.2021 № 07-01-00/98373, от 17.10.2013 № 03-03-06/1/43299, от 13.08.2012 № 03-03-06/1/408, от 30.01.2012 № 03-03-06/1/40, письмо ФНС России от 16.04.2021 № СД-4-3/5190).

Поэтому если ситуация не соответствует понятиям «ошибка» или «искажение», которые установлены в бухгалтерском учете, для налогообложения это также не считается ошибкой и не требует исправления по правилам, установленным статьей 54 НК РФ.

### ***Искажения в связи с обратной силой нормативного акта***

Если закону, изменяющему положения Налогового кодекса, придается обратная сила, позволяющая уменьшить налоговую базу прошедших периодов, то возникает вопрос, как квалифицировать и уточнить прежний порядок налогообложения.

Изменения в налоговом учете, обусловленные обратной силой законодательства, следует трактовать как искажения в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам. Если в результате возникла переплата налога в прошлые периоды, то в соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ пересмотр искажений может быть осуществлен как путем перерасчета налоговой базы, сумм налога и подачи уточненных налоговых деклараций за прошлые налоговые периоды, так и путем корректировки налоговых обязательств текущего налогового периода (письмо Минфина России от 25.06.2014 № 03-03-РЗ/36597, доведенное до налоговых органов письмом ФНС России от 06.10.14 № ГД-4-3/20372@).

*Пример ситуации с обратной силой нормативного акта, который привел к недоплате налога.* Из-за несвоевременного утверждения Минэнерго России норматива потерь плательщик НДС на момент наступления срока уплаты налога применял нормативы потерь, утвержденные ранее, как это предписано абз. 3 пп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ. Но налоговый орган руководствовался письмом ФНС России от 21.08.13 № АС-4-3/15165, предписывающим в таких случаях после утверждения нормативов после начала календарного года пересчитывать налоговую базу за текущий календарный год. Эту позицию поддержали суды.

Компания указала на отсутствие ошибок в первоначально поданных декларациях и соответственно — оснований для перерасчета размера налоговых обязательств за предыдущие налоговые периоды и представления уточненных налоговых деклараций. А также на то, что утвержденные нормативы не могут иметь обратной силы, исходя из статьи 5 НК РФ. Эти аргументы признаны заслуживающими рассмотрения (Определение ВС РФ от 30.04.15 № 305-КГ15-1414).

### ***Событие после отчетной даты***

Не считаются ошибками или искажениями неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете или отчетности, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна данной организации на момент отражения или неотражения таких фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 22/2010).

Если новая информация, которая оказала или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, получена после отчетной даты, но до момента подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год, то она отражается в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты».

Все, что случилось позднее, то есть после подписания бухгалтерской отчетности (хотя, возможно, до даты утверждения отчетности), к событиям после отчетной даты уже не относится.

ПБУ 7/98 выделяет две группы событий после отчетной даты с разным порядком их отражения:

1. События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность. К таким событиям, подтверждающим факты отчетного года, относятся:

- объявление дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;
- получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочерней или зависимой компании, ценные бумаги которой котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;
- продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;
- обнаружение после отчетной даты необоснованности признанного для определения финансового результата процента готовности объекта строительства при методе "Доход по стоимости работ по мере их готовности";
- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за предшествующие периоды;
- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры.

Последствия существенных событий после отчетной даты, подтверждающие факты отчетного года, отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных за отчетный год. Событие после отчетной даты признается существенным, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Уточнение данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации проводится заключительными оборотами отчетного периода.

Для целей налогообложения события после отчетной даты отражаются в том периоде, когда в соответствии с Налоговым кодексом могут быть признаны соответствующие доходы, расходы, активы или обязательства.

**Пример.** В бухгалтерской отчетности организации по состоянию на 31 декабря 2022г. отражена дебиторская задолженность на общую сумму 10 млн. руб. В марте 2023г. организация получила информацию о том, что один из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря 2022г. составляла 4 млн. руб., признан банкротом. В данной ситуации организация должна заключительными оборотами по состоянию на 31 декабря 2022г. уменьшить сумму дебиторской задолженности на 4 млн. руб. и признать убыток от ее списания: Д 91.2 К 62 - 4 млн.руб.

При расчете налога на прибыль сумма безнадежной дебиторской задолженности признается в составе внереализационных расходов в 1 квартале 2023г.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность:

- объявление годовых дивидендов по результатам деятельности организации за отчетный год;
- принятие решения о реорганизации организации;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;
- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

Данные факты текущего года не влияют на показатели годового отчета. Такие события раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

**Пример.** В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2022 г. отражены вложения организации в акции другой компании на сумму 25 млн.руб. В марте 2023г. организация получила информацию о том, что

рыночная цена этих акций снизилась на 20%. В данной ситуации организация должна раскрыть соответствующую информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2023 год. При этом в марте 2023 года создается резерв под обесценение ценных бумаг на сумму 5 млн.руб.: Д 91.2 К 59 - 5 млн.руб.

При расчете налога на прибыль обесценение активов не отражается.

### ***Новая информация о фактах хозяйственной жизни или корректировка искажений?***

#### **Корректировка налогов, учтенных в расходах**

Исчисление как земельного, так и иных налогов, учитываемых в составе расходов, в излишнем размере (в том числе вследствие неприменения льготы или иного освобождения) не может квалифицироваться как ошибка при исчислении налога на прибыль (Постановление Президиума ВАС от 17.01.2012 № 10077/11 по делу № А11-4707/2010), письмо Минфина России от 09.09.2019 № 03-03-06/1/69400, письмо ФНС России от 14.09.2021 № БС-4-21/13025@). Корректировка налоговой базы по земельному налогу должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы земельного налога в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов.

Данная позиция Президиума ВАС от 17.01.2012 № 10077/11 распространяется в том числе, на взносы во внебюджетные фонды (письмо Минфина России от 23.01.2014 № 03-03-10/2274, письмо ФНС от 12.02.2014 № ГД-4-3/2216@).

*Перерасчет налога на имущество в связи с изменением кадастровой стоимости объекта (Письмо ФНС от 14.09.2021 № БС-4-21/13025@):*

В случае исправления ошибок, допущенных в значении кадастровой стоимости, изменения применяются следующим образом (п. 3 и 5 ч. 2 ст. 18 Федерального закона от 03.07.2016 N 237-ФЗ):

- со дня начала применения сведений о кадастровой стоимости, изменяемых вследствие:
  - исправления технической ошибки в сведениях ЕГРН;
  - исправления ошибки, допущенной при определении кадастровой стоимости, в сторону ее уменьшения;
- со дня внесения в ЕГРН сведений о кадастровой стоимости в связи с исправлением ошибки, допущенной при определении кадастровой стоимости, в сторону ее увеличения.

Согласно пунктам 26, 28 Порядка ведения ЕГРН (утв. приказом Росреестра от 01.06.2021 N П/0241), в ЕГРН вносится дата начала применения кадастровой стоимости, указанная в документе, направленном органом государственной власти субъекта РФ или государственным бюджетным учреждением субъекта РФ, на основании которого в ЕГРН вносятся сведения о кадастровой стоимости (при наличии в указанном документе сведений о такой дате). В случае отсутствия в указанном документе сведений о дате начала применения кадастровой стоимости, а также в случаях, когда в соответствии с законодательством РФ изменение кадастровой стоимости осуществляется при отсутствии такого документа, дата начала применения указывается органом регистрации прав в соответствии с требованиями статьи 18 Закона N 237-ФЗ, статьи 24.20 Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

#### **Изменение цены по соглашению сторон**

*Письмо Минфина России от 16.04.2019 N 03-03-06/1/26985*

Изменения показателей доходов или расходов, возникшие в связи с изменением цены ранее реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), учитываются в порядке, предусмотренном статьей 54 НК РФ, поскольку в результате таких изменений происходит искажение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за прошлый отчетный (налоговый) период.

Пунктом 1 статьи 54 НК РФ установлено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

#### **Признание сделки недействительной на основании судебного решения**

Согласно статье 167 ГК РФ недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения. При недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке, а в случае

невозможности возвратить полученное в натуре (в том числе тогда, когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной работе или предоставленной услуге) возместить его стоимость, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом.

В общем виде налоговые последствия признания сделки недействительной сформулированы в определении ВС РФ от 26.03.2015 № 305-КГ15-965: налогоплательщик имеет право отразить возврат реализованного ранее имущества или уменьшить налоговую базу только после фактической реституции и только в том периоде, в котором будет осуществлен возврат.

В случае признания сделки недействительной перерасчет налоговой базы и суммы налога на прибыль организаций осуществляется в порядке, установленном статьей 54 Налогового кодекса. При этом не подлежат перерасчету только налоги, исчисленные и включенных в расходы в порядке, установленном Налоговым кодексом (письма Минфина России от 09.09.2019 №03-0306/1/69400, от 27.12.2010 № 03-03-06/2/221).

Если в решении суда о признании сделки недействительной нет условия о двусторонней реституции, суды не поддерживают требования налогового органа исключить из налогового учета расходы по сделке, признанной судом недействительной (постановления ФАС Московского округа от 03.06.2013 № А40-68327/12-107-375, Уральского округа от 12.05.2009 № Ф09-2876/09-СЗ, Западно-Сибирского округа от 29.09.1201 № А27-1750/2011).

### **Изменение условий сделки на основании судебного решения**

Изменение условий сделки на основании судебного решения следует рассматривать не как свидетельство неправильного применения ранее сторонами договора норм гражданского права, которое повлекло искажение в исчислении налоговой базы в прошлых налоговых (отчетных) периодах, а как новые обстоятельства. Присужденные судом к взысканию суммы нельзя рассматривать как ошибки и искажения. В связи с этим оснований для корректировки налоговой базы более раннего периода нет. Если организация осуществляет выплату на основании решения суда, то расходы в виде указанной выплаты организация вправе учесть для целей налогообложения на дату вступления в законную силу решения суда (письма Минфина России от 23.01.2015 № 03-03-06/1/1752, от 13.01.2015 № 03-03-06/1/69458, относительно НДС — от 09.06.2014 № 03-07-15/27682).

## **Порядок исправления ошибок**

### ***Исправление ошибок в первичных учетных документах***

Типичные ошибки в оформлении первички:

- формы первичных документов не утверждены в учетной политике организации;
- отсутствие в документах обязательных реквизитов;
- повреждения в документах;
- нечитаемый документ;
- неправомерное внесение исправлений.

Исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», выбор вида и формы первичного учетного документа, которым оформляется факт хозяйственной жизни, осуществляется организацией самостоятельно. Этот выбор зависит от характера оформляемого факта хозяйственной жизни, конкретных обстоятельств, в которых он совершается, установленного организацией документооборота, распределения ответственности между работниками. Формы применяемых первичных документов необходимо утвердить в учетной политике.

В соответствии с ФСБУ 27/2021, первичными можно считать любые документы, которые организация создала или получила в хозяйственной деятельности: договоры, решения суда, квитанции об оплате, торговые счета, кассовые чеки и пр. (подп. «г» п. 9 ФСБУ 27/2021). Важно только, чтобы в документах были все обязательные реквизиты, установленные законом «О бухгалтерском учете».

Исправить ошибку в первичном учетном документе (кроме банковских и кассовых документов) вправе тот, кто его составил (ч. 7 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете»).

Общие требования к исправлению ошибок (п. 19 ФСБУ 27/2021):

- не исправляются документы, если это запрещено законодательно (например, кассовые);
- должны быть ясны ошибочные и исправленные данные. Исправления в виде подчисток (замазывания, стирания) не допускаются;
- при исправлении проставляются:
  - дата исправления,

- подписи, ФИО и должности лиц, составивших документ (при исправлении первички)
- подписи, ФИО и должности лиц, ответственных за ведение регистра бухучета (при исправлении регистра).

Правила исправления различаются для бумажного и электронного документа:

1) При исправлении бумажного документа разрешен только корректурный способ (п. 21 ФСБУ 27/2021):

- ошибочные данные зачеркнуть,
- над зачеркнутым текстом и цифрами записать правильные сведения,
- добавить «Исправлено», дату, должность, ФИО и подпись лиц, составивших первичку.

Исправление в первичном учетном документе, составленном на бумажном носителе, путем составления нового (исправленного) документа не допускается (Информационное сообщение Минфина России от 10.06.2021 N ИС-учет-33).

2) Для исправления электронного документа составляется исправительный документ (п. 20):

- составляется новый документ, в котором указывается, что его составили взамен ошибочного,
- приводится дата исправления и те же электронные подписи, что были в неверном экземпляре,
- прикрепляется документ с ошибкой. Средства воспроизведения исправленного электронного документа должны обеспечить невозможность использования его отдельно от первоначального электронного документа.

Для целей налогообложения важно, является ли ошибка в первичном документе «критичной» для признания расходов. По мнению контролирующих органов (письмо Минфина России от 04.02.2015 № 03-03-10/4547, письмо ФНС от 12.02.2015 № ГД-4-3/210), ошибки в первичных учётных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Такой же подход к «критичным» и «не критичным» ошибкам в счетах-фактурах зафиксирован в статье 169 Налогового кодекса.

### ***Порядок исправления ошибок в регистрах бухгалтерского учета и отчетности***

В соответствии с ПБУ 22/2010 порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете зависит от того, в какой момент они обнаружены, а также являются они существенными или несущественными.

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 (п. 3 ПБУ 22/2010).

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Критерий существенности организация закрепляет в учетной политике. Например, выявленная ошибка признается несущественной, если ее отношение к общему итогу актива/пассива/раздела баланса/раздела отчетности и т.п. за отчетный год составляет не более 10% (или 7%, или 5%, или 3% ...). При большем размере выявленной ошибки она может быть признана существенной на основании отдельной справки-расчета, утвержденной руководителем организации.

1. Ошибку отчетного года, выявленную до его окончания, в бухгалтерском учете исправляют путем корректировочных проводок в том месяце, в котором она выявлена. Результаты исправлений учитывают при формировании показателей годовой бухгалтерской отчетности.

2. Ошибку отчетного года, выявленную после его окончания, но до даты подписания годовой отчетности, а также существенную ошибку, выявленную после подписания отчетности, но до даты ее утверждения (п.7, 8 ПБУ 22) исправляют корректировочными проводками 31 декабря прошедшего года. Записи делают по тем же счетам бухучета, на которых обычно отражается эта операция. Исправленная отчетность направляется по всем адресам, куда была представлена первоначальная. Кроме того, к исправленной бухгалтерской отчетности оформляют пояснения, где указывают причины корректировки.

**Пример.** В апреле 2023г. бухгалтер организации обнаружил отсутствие первичных документов на приобретенные в 2022 году ГСМ в сумме 270 тыс.руб. ГСМ использованы для поездок руководителя организации и отражены в регистре бухгалтерского учета по счету 26 в марте 2022 года. Сумма НДС по ГСМ к вычету не предъявлялась.

К моменту обнаружения ошибки бухгалтерская отчетность за 2022 год представлена пользователям, но не утверждена.

Декларация по налогу на прибыль за 2022 год представлена. Организация должна исключить из расчета налога на прибыль за 2022 год неподтвержденную документами сумму расходов 270 000 руб., доначислить и уплатить налог на прибыль и пени, а затем подать уточненную декларацию за 2022 год.

В бухгалтерском учете ошибка исправляется корректировочными проводками 31 декабря 2022 года:

Д 26	К 76 (60)	сторно	270 000 руб.
Д 90.2	К 26	сторно	270 000 руб.
Д 90.9	К 99		270 000 руб.
Д 99	К 84		270 000 руб.
Д 99	К 68.04		54 000 руб. – доначислен налог на прибыль.

3. *Несущественную ошибку предыдущего года, выявленную после подписания годовой бухгалтерской отчетности*, исправляют в том месяце текущего года, в котором она выявлена. При этом прибыли (убытки) прошлых лет, которые появляются при исправлении подобных ошибок, списывают на прочие доходы и расходы текущего периода записями по счету 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 14 ПБУ 22/2010). Тем самым несущественные ошибки участвуют в формировании финансового результата текущего года. Ретроспективный пересчет отчетности прошлых лет не требуется.

При исправлении несущественных ошибок подписанную бухгалтерскую отчетность предыдущего года не пересматривают, сравнительные показатели за прошлые отчетные годы не корректируют.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, могут исправлять все ошибки по правилам исправления несущественных ошибок и не применять ретроспективный пересчет (п. 9 ПБУ 22/2010).

**Пример.** В мае 2023г. после подписания бухгалтерской отчетности за 2022 год обнаружено, что в стоимость оприходованных в декабре 2022 года товаров ошибочно включены проценты по кредиту на их приобретение в сумме 15 000 руб. На конец 2022 г. товары проданы не были. Ошибка не существенная. На расчет налога на прибыль за 2022 год ошибка не повлияла.

В бухгалтерском учете ошибка исправляется корректировочными проводками в мае 2022года:

Д 41	К 66	сторно	15 000 руб. - сторнирована сумма, излишне включенная в стоимость товаров
Д 91.2	К 66		15 000 руб. – учтены проценты по кредиту

4. *Существенную ошибку предыдущего года, выявленную после утверждения годовой отчетности*, исправляют записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (п. 9 ПБУ 22/2010).

Утвержденная годовая отчетность не исправляется (п. 10 ПБУ 22/2010). Но в отчетности за текущий год (год обнаружения ошибки) соответствующие показатели прошлых отчетных периодов приводятся так, как если бы эта ошибка никогда не была допущена. То есть проводится «ретроспективный пересчет». Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий год, в котором была допущена соответствующая ошибка. Например, при выявлении в 2023 году ошибки, допущенной в 2021 году, корректировать нужно только показатели отчетности 2023 года. При этом в балансе за 2023 год нужно представить показатели на 31.12.2021г. и 31.12.2022г., как если бы ошибка в 2021 году не была допущена. А в отчете о финансовых результатах за 2023 год представить сравнительные данные за 2021 год.

**Пример.** В январе 2022 года организация приобрела за 72 000 тыс. руб. (включая НДС) здание и провела его переоборудование под офис: заменены подводящие коммуникации, сделана перепланировка помещений. Работы выполнены силами привлеченных подрядчиков, стоимость работ составила 14 400 тыс. руб., включая НДС. В бухгалтерском учете стоимость выполненных работ по перепланировке в сумме 12 000 тыс.руб. учтена как расходы на ремонт. НДС в сумме 2 400 тыс.руб. принят к вычету на основании счета-фактуры подрядчика.

Здание принято в эксплуатацию в феврале 2022 года. Установлен срок полезного использования 50 лет. Амортизация начисляется в бухгалтерском и в налоговом учете линейным способом, сумма ежемесячной амортизации составила 100 тыс.руб.

Февраль 2022 года:

Д 01	К 08	60 000 тыс.руб.	– принято в эксплуатацию здание
Д 26	К 60	12 000 тыс.руб.	– учтены расходы на ремонт
Д 19	К 60	2 400 тыс. руб.	– учтен НДС по подрядным работам

Д 68 К 19 2 400 тыс. руб. – принят к вычету НДС по подрядным работам

Март – декабрь 2022 года

Д 26 К 02 100 тыс.руб. – ежемесячное начисление амортизации.

При расчете налога на прибыль за 2022 год учтены:

- Расходы на ремонт в сумме 12 000 тыс.руб.
- Сумма амортизации с марта по декабрь 1 000 тыс.руб.

В августе 2023 года в рамках аудиторской проверки организация получила замечание о том, что затраты на переоборудование здания следовало признать в качестве капитальных вложений в реконструкцию, а не расходов на ремонт. Ошибка существенная.

Необходимо

- 1) подать уточненную декларацию по налогу на имущество организаций за 2022год:
  - сумма налога за 2022 год увеличилась на 230 тыс.руб.
  - доплатить налог на имущество и пени за 2022 год и 6 месяцев 2023 года.
- 2) подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2022год:
  - исключить расходы на ремонт в сумме 12 000 руб.
  - добавить расходы на амортизацию в сумме 200 тыс.руб.
  - включить в расходы налог на имущество в сумме 230тыс.руб.
  - доначислить налог на прибыль в сумме  $(12\ 000 - 200 - 230) \times 0,2 = 2\ 314$  тыс.руб.
  - доплатить налог на прибыль и пени.

Исправление ошибки в бухучете в августе 2023 года:

Д 08 К 84 12 000 тыс.руб. – затраты на переоборудование здания учтены как капитальные вложения в реконструкцию;

Д 01 К 08 12 000 тыс.руб. – увеличена первоначальная стоимость здания;

Д 84 К 02 200 тыс.руб. – доначислена амортизация за март-декабрь 2022г. с капитальных вложений в реконструкцию здания  $(12\ 000\ \text{тыс.руб.} : (50\ \text{лет} \times 12\ \text{мес.}) \times 10\ \text{мес.})$ ;

Д 84 К 68. Налог на имущество 230 тыс.руб. - доначислен налог на имущество за 2022 год

Д 84 К 68.04 2 314 тыс.руб. – доначислен налог на прибыль за 2022 год.

**В 2023 году нужно:**

- доначислить амортизацию за январь-июнь: Д 26 К 02 20 тыс.руб. *ежемесячно*

- доначислить налог на имущество за январь-июнь: Д 26 К 68 115 тыс.руб.

При расчете налога на прибыль не учтенную в январе-июне сумму амортизации  $(20\ \text{т.р.} \times 6\ \text{мес.} = 120\ \text{т.р.})$  можно включить в расчет (в декларацию) за 9 месяцев.

**В бухгалтерской отчетности за 2023 год необходимо:**

- 1) В балансе в графе «По состоянию на 31 декабря 2022 года»

На 11 800 тыс.руб. увеличить стоимость внеоборотных активов  $(12\ 000 - 200)$

На 9 686 тыс.руб. увеличить сумму прибыли, остающейся в распоряжении организации  $(12000 - 2314)$

На 2 544 тыс.руб. увеличить кредиторскую задолженность (доначисленные налог на имущество и налог на прибыль)

- 2) В Отчете о финансовых результатах по графе «За 2022 год»:

На 11 570 тыс.руб. уменьшить сумму прочих расходов  $(-12000+200+230)$ .

На 11 570 тыс.руб. увеличить сумму прибыли до налогообложения.

На 2 314 тыс.руб. увеличить сумму налога на прибыль.

На 9 256 тыс.руб. увеличить сумму чистой прибыли  $(11570 - 2314)$ .

- 3) В Отчете о движении капитала (форме № 3) увеличить на 9 256 тыс.руб. сумму прибыли, остающуюся в распоряжении организации по состоянию на 31.12.2022.

### **Порядок исправления ошибок в налоговом учете и отчетности**

Налоговые последствия выявленных ошибок и искажений в значительной степени зависят от того, повлияли ли они на занижение налоговой базы и суммы налога. В соответствии с п. 1 ст. 81 НК РФ при обнаружении в представленной в налоговый орган налоговой декларации ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, организация обязана внести изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную декларацию. Если же ошибки, обнаруженные организацией в поданной ей налоговой декларации, не привели к занижению подлежащей уплате суммы налога, то организация вправе представить в налоговый орган уточненную декларацию, но не обязана делать это.

Если уточненная декларация представлена в налоговый орган до истечения установленного Налоговым кодексом срока подачи этой отчетности, то она заменяет первоначальную, ошибочную, и никаких отрицательных последствий (в виде штрафов за нарушения срока подачи или занижение налогов) не возникает.

Если же уточненная декларация представляется в налоговый орган после истечения срока ее подачи и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности при одновременном выполнении двух условий (п. 4 ст. 81 НК РФ):

- уточненная декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом в представленной декларации ошибки либо о назначении выездной налоговой проверки;
- на момент представления уточненной налоговой декларации имеется положительное сальдо единого налогового счета в размере, соответствующем недостающей сумме налога и соответствующих ей пеней (с 01.01.2023г.). *До 31.12.2023г. требовалось до представления уточненной налоговой декларации уплатить недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.*

Уточненную декларацию нужно подать по форме, действовавшей в периоде совершения ошибки в определении налоговой базы (ст. 81 НК РФ).

В соответствии со статьей 54 НК РФ при обнаружении ошибок, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговой базы и суммы налога необходимо произвести за период, в котором были совершены данные ошибки. Но если допущенные ошибки (искажения) привели в предшествующих периодах к излишней уплате налога, учесть обнаруженные расходы можно в момент выявления ошибки (искажения). Поэтому для того, чтобы учесть выявленные ошибки (искажения) в периоде их обнаружения, по мнению контролирующих органов должны быть одновременно выполнены 4 условия:

1. Ошибка (искажение), допущенные в прошлых налоговых (отчетных) периодах привела к переплате налога (Определение ВС РФ от 21.01.2019 № А32-37022/2017, №308-КГ18-1491, Письмо ФНС России от 16.04.2019 № СА-4-7/7164).
2. В том периоде, к которому относится выявленная ошибка (искажение), была получена прибыль. И в случае устранения ошибки (искажения) в том прошедшем периоде в результате все равно была бы налогооблагаемая прибыль.
3. В периоде обнаружения ошибки (искажения) организация имеет прибыль.

Если по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток, производится перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка (письма Минфина России от 06.04.2020 № 03-03-06/2/27064, от 24.03.2017 N 03-03-06/1/17177).

4. К моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты.

Согласно п. 7 ст. 78 НК РФ заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога, в том числе вследствие перерасчета налоговой базы, повлекшей излишнюю уплату налога, может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Учитывая вышеизложенное, выявленные в результате получения первичных документов в текущем отчетном (налоговом) периоде расходы, относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, могут быть учтены в налоговом периоде их обнаружения при соблюдении условий, установленных статьей 54 НК РФ с учетом положений статьи 78 НК РФ (Определение ВС РФ от 21.01.2019 № 308-КГ18-14911 по делу № А32-37022/2017, Письма Минфина России от 05.02.2020 № 03-0307/7130, от 20.06.2018 № 03-0306/1/42047, от 04.08.2017 № 03-03-06/2/50113).

До последнего времени контролирующие органы утверждали, что если по итогам того налогового периода, к которому относится выявленная ошибка (искажение), организацией был получен убыток, то корректировка налоговой базы текущего периода не допускается, поскольку излишней уплаты налога не было. В этом случае необходимо провести перерасчет налога за соответствующий год и подать уточненную декларацию (письма Минфина России от 28.04.2018 N 03-03-06/2/29295, от 24.03.2017 N 03-03-06/1/17177).

Однако в соответствии с Определением ВС РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307, возможность признания выявленных расходов в периоде их обнаружения не ограничивается случаями получения прибыли именно в периоде возникновения ошибки (искажения) и не обуславливается излишней уплатой налога исключительно в этом периоде. Не включение расходов в налогооблагаемую базу в периоде, в котором они возникли, могло привести в этом периоде либо к завышению налогооблагаемой прибыли и переплате налога на прибыль, либо к занижению убытка (при отрицательном налоговом результате). В первом случае неправильный учет повлек излишнюю уплату налога, что компенсирует занижение налога в следующем периоде, во втором - увеличилась сумма убытка, на которую в силу права на перенос накопленного убытка уменьшалась бы налогооблагаемая прибыль последующих налоговых периодов. Следовательно, вне зависимости от

результата деятельности (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения ст. 54 НК РФ значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и последующих периодах – вплоть до периода, в котором организацией заявлен перерасчет. ФНС довела данный вывод Верховного суда до налоговых органов (Письмо ФНС России от 28.07.2021 № БВ-4-7/10638).

При этом следует принимать во внимание установленное ограничение: погашение убытка прошлых лет не должно уменьшать налоговую базу текущего периода более, чем на 50%. Поэтому если величина прибыли между убыточным годом, к которому относится ошибка (искажение), и годом ее выявления не позволяет в полной мере списать увеличенную сумму убытка, то необходимо производить перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка.

**Пример.**

Налоговая база за 2021 г. 10 тыс.руб., начислен налог 2 тыс.руб.

В 2022 году получена прибыль 50 тыс.руб., начислен налог 10 тыс.руб.

В 2023 год получена прибыль 80 тыс.руб. Но выявлены неучтенные расходы 2021г. в сумме 60 тыс.руб.

1. Если бы выявленные расходы были учтены своевременно (в 2021 году), в 2021 г. образовался бы убыток 50 тыс.руб.

По ст. 283 НК за счет погашения убытка 2021г. можно было бы уменьшить налоговую базу:

- в 2022г. на 50% (на 25тыс.руб.) Налог на прибыль составил бы  $(50 - 25) \times 20\% = 5$  тыс.руб.
- в 2023г. на оставшуюся часть убытка в сумме 35 тыс.руб. ( $35$  тыс.руб. < 50% НБ 2023года). Налог на прибыль составил бы  $(80 - 35) \times 20\% = 9$  тыс.руб.

Итого: сумма налога за 2021-2023г. = 0 (2021г.) + 5 (2022г.) + 9 (2023г.) = 14 тыс.руб.

2. Если учесть расходы 2021 года в 2023 году, сумма налогов за 2021-2023г.:

= 2 (2021г.) + 10 (2022г.) +  $(80 - 60) \times 20\% = 16$  тыс.руб.

Итог: при учете расходов 2021 года в 2023 году за период 2021-2023гг. занижения налогов нет. Выявленные расходы 2021 года можно учесть в 2023 году.

**Можно учесть выявленные расходы 2021 года в 2023 году**

Перерасчет налоговой базы и суммы налога в налоговом (отчетном) периоде, в котором выявлены относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам ошибки, которые привели к излишней уплате налога, является правом налогоплательщика. В случае если налогоплательщик не воспользовался своим правом и период совершения ошибки возможно определить, то уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций представляется за период, в котором были совершены указанные ошибки (письмо Минфина России от 08.08.2022 N 03-03-06/1/76519).

Следует иметь в виду, что попытки «переноса» расходов на более поздний период без обоснования причин, помешавших признать эти расходы своевременно, встречают сопротивление налоговых органов и не всегда поощряются судами (определение ВС РФ от 24.04.2015 № 308-КГ15-3195, постановление АС Московского округа от 07.04.2015 № А41-67765/2013).

При этом организация не вправе выбрать какой-то другой период для учета «забытых расходов» (то есть не период, к которому относится ошибка, и не период обнаружения ошибки), даже если это не приводит к потерям бюджета. Так, в постановлении АС Северо-Западного округа от 24.10.2022 № А05-14931/2021 рассматривалась ситуация, когда организация не учла своевременно неустойки и штрафы по решениям судов и мировым соглашениям, которые ей присудили в 2017 году. И обнаружила данные неучтенные расходы только в 2021 году. При этом с 2020 года компания перешла на УСН, т.е. перестала платить налог на прибыль. Организация подала уточненную декларацию по налогу на прибыль не за 2017 год, а за 2018 год. Но налоговые органы и суд отказали компании в признании таких расходов:

- период, к которому относятся расходы, известен, решения судов вступили в силу уже в 2017 году, и организация не могла не знать о них. Следовательно, ошибка была сделана при составлении декларации по налогу на прибыль за 2017 год;
- в соответствии со статьей 54 НК РФ компания вправе отразить выявленные расходы в уточненке за период, к которому они фактически относятся (за 2017 год), или в декларации за период обнаружения (за 2021 год). Иных вариантов Налоговый кодекс не предусматривает.
- декларацию за 2021 год компания не может подать, так как налог на прибыль не платит. Поэтому возможно только представление «уточненки» за 2017 год.

### **Расходы по опоздавшей первичке: исправление ошибки или расходы отчетного периода?**

Под опоздавшими первичными документами понимаются документы, дата фактического поступления которых не совпадает с указанной в них датой составления, или дата факта хозяйственной жизни, зафиксированного в документе, относится к прошедшим отчетным и налоговым периодам.

В соответствии с ФСБУ 27/2021 дата составления первичного документа — это дата его подписания лицом, совершившим операцию либо ответственным за ее оформление (подп. «а» п. 8 ФСБУ 27/2021). При этом дата факта хозяйственной жизни может отличаться от даты документа. В таком случае в первичке указывается информация о дате совершения операции (подп. «б» п. 8 ФСБУ 27/2021). Операция отражается в бухучете за тот период, в котором она произошла, то есть на дату факта хозяйственной жизни.

*Рекомендация НРБУ «БМЦ» от 22.05.2015 Р-62/2015-КпР «Отражение фактов хозяйственной жизни по поступившим в следующем отчетном периоде первичным учетным документам»:*

*Нормы бухгалтерского учета не содержат ограничений для признания доходов и расходов, связанных с датой составления или получения первичного учетного документа (ПУД), которым такой факт хозяйственной жизни оформляется.*

*Анализ действующего законодательства показывает, что в регистрах бухучета могут регистрироваться ПУД с более поздней датой составления или получения, чем дата окончания отчетного периода, в котором имел место факт хозяйственной жизни (ФХЖ) при наличии в этом документе информации о дате (периоде) совершения ФХЖ.*

*Если «внешний» ПУД составлен или получен после окончания отчетного периода, в котором имел место ФХЖ, но до даты составления отчетности, то данные такого ПУД в полном объеме отражаются в регистрах бухгалтерского учета этого периода.*

*Если на момент составления отчетности за период, в котором имел место ФХЖ, «внешний» ПУД не получен, то для отражения ФХД в бухгалтерском учете отчетного периода составляется «внутренний» ПУД. После поступления «внешнего» ПУД, при необходимости, данные, отраженные в регистрах бухучета, подлежат корректировке.*

Аналогичный порядок применяется в налоговом учете: если первичный документ, подтверждающий факт оказания дящихся услуг (аренда, услуги связи и др.), составлен в течение разумного срока после окончания месяца, в котором был совершен факт хозяйственной жизни, но до даты представления декларации, то такие первичные документы следует учитывать в том периоде, к которому они относятся, о чем должно быть указано в документе (письма Минфина России от 03.11.2020 № 03-03-06/1/95811, от 02.08.2019 N 03-07-11/58375 и др.).

Если же дата поступления документа значительно отличается от даты его составления, или если дата факта хозяйственной жизни, зафиксированного в документе, относится к прошедшим периодам, возникает вопрос, в каком периоде надо признавать доходы или расходы, которые эти документы подтверждают.

Расходы на работы и услуги производственного характера, которые относятся к материальным расходам (пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ), признаются на дату подписания заказчиком акта приемки-передачи этих работ и услуг (п. 2 ст. 272 НК РФ). Поэтому в случае более позднего предъявления и подписания заказчиком документов у сторон сделки не возникает обязанности исправлять ошибки в бухгалтерском учете и корректировать налоговую базу прошедшего периода, в котором были фактически выполнены работы (постановление ФАС Московского округа от 13.02.2014 № А40-66604/13-116-146 со ссылкой на письмо Минфина России от 30.01.2012 № 03-03-06/1/40).

Споры возникают по расходам на приобретение работ и услуг, не относящимся к материальным, которые могут признаваться в том числе на дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведенных расчетов (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). В общем случае под датой предъявления документов следует понимать дату их составления исполнителем (Письма Минфина России от 02.08.2019 N 03-07-11/58375, от 08.10.2019 N 03-03-06/1/77295). Но при наличии доказательства получения документа датой, отличающейся от даты его составления, данный документ уже нельзя считать опоздавшим. Для заказчика он будет документом именно того отчетного (налогового) периода, в котором он фактически получен и подписан. Однако в отсутствие таких доказательств датой составления будет считаться та дата, которая указана в акте подрячиком (исполнителем). Так, в постановлении АС Московского округа от 20.11.2014 № А40-6045/14 решающим фактором для решения спора о дате признания расходов стало подтверждение того, что первичные учетные документы по аренде за 2008 год содержат отметку об их получении компанией в 2009 году. Суд указал, что датой осуществления расходов признается дата

предъявления документов, подтверждающих то, что расходы фактически осуществлены. У компании не было основания для учета расходов, пока она названными документами не располагала.

**Пример.** За 2022 год налогооблагаемая база по налогу на прибыль составила 400 000 руб.

По итогам года начислен налог на прибыль: 400 000 руб. x 20% = 80 000 руб.

В апреле 2023 года организация получила первичные документы и счет-фактуру на оплату коммунальных услуг на сумму 30 000 руб. (плюс НДС 6 000 руб.), которые были фактически оказаны в ноябре 2022 года.

*Бухгалтерский учет (апрель 2023г.):*

1) Если данное искажение результатов 2022 года не является существенным:

Д 91.2 К 76 30 000=

Д 19 К 76 6 000=

Д 68 К 19 6 000=

2) Если данное искажение результатов 2022 года является существенным:

Д 84 К 76 30 000=

Д 19 К 76 6 000=

Д 68 К 19 6 000=

Поскольку счет-фактура на сумму коммунальных расходов получен только в апреле 2023 года, сумма НДС принимается к вычету во 2 квартале 2023 года.

*Налоговый учет (апрель 2023г.):*

Не отражение расходов на оплату коммунальных услуг в 2022 году привело к переплате налога на прибыль.

В такой ситуации организация вправе:

- внести исправления в налоговую базу за 2022 год, отразив указанные затраты, и сдать уточненную декларацию по налогу на прибыль за этот период;

- отразить данные расходы в налоговом учете за апрель 2023 года и учесть их при расчете авансового платежа по налогу на прибыль по итогам 1-ого полугодия 2023 года.

Зачастую организации учитывают "опоздавшие" затраты при расчете налога на прибыль в последующих периодах в составе внереализационных расходов вне зависимости от их характера, то есть рассматривают их как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году (п. 2 ст. 265 НК РФ). Однако это неверно. Ранее не учтенные затраты следует отражать по той же статье и группе расходов (на оплату труда, амортизацию, прочие и внереализационные расходы), по которой они должны были быть учтены, если бы документы поступили своевременно (письма Минфина России от 18.01.2012 N 03-03-06/4/1, от 28.12.2010 N 03-03-06/1/814, от 05.10.2010 N 03-03-06/1/627, от 30.07.2010 № 03-03-06/1/498). В составе внереализационных расходов отражаются убытки прошлых налоговых периодов, только если период возникновения этих затрат неизвестен (постановления Президиума ВАС РФ от 09.09.2008 N 4894/08, определение ВАС РФ от 04.05.2010 N ВАС-15277/08).

### **Порядок отражения операций, связанных с возвратом товаров**

Согласно п. 2 ст. 475 ГК РФ в случае существенного нарушения требований к качеству товара (обнаружения неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, или выявляются неоднократно, либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) покупатель вправе по своему выбору:

- отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;
- потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору.

*Письмо Минфина России от 25.05.2022 N 03-03-06/1/48762:*

Если налогоплательщик возвращает продавцу приобретенный ранее по договору купли-продажи объект основных средств, то суммы начисленной ранее амортизации по указанному объекту, а также амортизационной премии, если она применялась, подлежат изъятию из числа расходов, учтенных в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль соответствующих отчетных (налоговых) периодов.

### **Списание безнадежной кредиторской задолженности прошлых лет**

При списании безнадежной кредиторской задолженности организация должна признать доход как в бухгалтерском, так и в налоговом учете (за исключением случаев, установленных статьей 251 НК РФ).

В налоговом учете при списании кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности доход в сумме неистребованного долга признается в составе внереализационных доходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (п. 18 ст. 250, п. 4 ст. 271 НК РФ, Письмо Минфина России от 26.11.2014 N 03-03-10/60138, письмо ФНС от 08.12.2014 № ГД-4-3/25307@).

В случае ликвидации контрагента-кредитора списываемые суммы кредиторской задолженности подлежат включению в состав внереализационных доходов в периоде, соответствующем дате внесения записи в ЕГРЮЛ о ликвидации кредитора (Письма Минфина России от 09.02.2018 N 03-03-06/1/7837, от 19.01.2021 N 03-03-06/1/2236). Такой порядок признания внереализационного дохода применяется и в случае, когда кредитор исключается из ЕГРЮЛ по решению налогового органа в соответствии с п. 1 ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ как недействующее юридическое лицо.

Если организация не списала своевременно безнадежную кредиторскую задолженность, то

- в бухгалтерском учете ошибка (искажение) исправляется по правилам ПБУ 22/2008 (в зависимости от существенности данной ошибки);
- для налогообложения прибыли необходимо:
  - скорректировать налоговую базу того периода, к которому относится дата признания кредиторской задолженности безнадежной;
  - доплатить налог на прибыль и пени;
  - подать уточненную декларацию.

Учесть для налогообложения выявленную ошибку в периоде ее обнаружения нельзя, поскольку в прошедшем периоде она привела к занижению налога на прибыль.

**Пример 1.** Организация в марте 2022 года приобрела и отпустила в эксплуатацию запасы для управленческих нужд на сумму 60 тыс.руб., в т.ч. НДС 10 тыс.руб. В отношении запасов для управленческих нужд ФСБУ 5/2019 организация не применяет.

Сумма НДС принята к вычету на основании счета-фактуры Поставщика.

Оплата Поставщику не производилась, акты сверки расчетов не подписывались.

В августе 2023 года бухгалтеру организации сообщили, что Поставщик в июне 2022 года был ликвидирован и исключен из ЕГРЮЛ.

#### **Март 2022 года**

Д 26 (или Д 91.2.)      К 60 – 50 000 руб.

Д 19                      К 60 – 10 000 руб.

Д 68.02 (НДС)          К 19 – 10 000 руб.

Для налога на прибыль учтены расходы в сумме 50 000 руб.

#### **Август 2023 года**

Налоговый учет: необходимо

- увеличить налоговую базу 2022 года на 60 тыс.руб. (кредиторская задолженность вместе с НДС);
- доплатить налог на прибыль в сумме  $60 \times 0,2 = 12$  тыс.руб. и пени за период с 28.07.2022г.;
- подать уточненную декларацию за 2022 год;
- принятый к вычету НДС восстанавливать не надо, поскольку такой случай не предусмотрен п. 3 ст. 170 НК РФ (Письмо Минфина России от 21.06.2013 № 03-07-11/23503).

#### Бухгалтерский учет

Д 60      К 91.1 — 60 000 руб. – исправлена не существенная ошибка прошлых лет;

Д 99      К 68.04 - 12 000 руб. – доначислен налог на прибыль за 2022 год.

**Пример 2.** Организация в феврале 2019 года получила аванс в счет поставки материалов в сумме 600 тыс.руб., включая НДС 100 тыс.руб. НДС с аванса перечислен в бюджет. Материалы не поставлены. Акты сверки расчетов с покупателем не подписывались. Кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности (февраль 2022г.) обнаружена в июне 2023 года. Ошибка существенная.

#### **Февраль 2019 года**

Бухгалтерский учет

Д 51                      К 62 Ав              – 600 000 руб. - от покупателя получен аванс

Д 76 (НДС с аванса)      К 68.02 (НДС) – 100 000 руб. - начислен НДС с аванса.

#### **Июнь 2023 года**

Налоговый учет:

Просроченная кредиторская задолженность (в т.ч. НДС), включается во внереализационные доходы (п. 18 ст. 250 НК РФ).

При списании просроченной кредиторской задолженности продавец не может принять к вычету сумму НДС с просроченного аванса, поскольку НК РФ это не предусмотрено (Письма Минфина России от 24.05.2022 N 03-07-11/48045, от 07.12.2012 N 03-03-06/1/635, от 10.02.2010 № 03-03-06/1/58).

Необходимо:

- увеличить налоговую базу 2022 года на 600 тыс.руб. (кредиторская задолженность вместе с НДС),
- доплатить налог на прибыль в сумме  $600 \times 0,2 = 120$  тыс.руб. и пени за период с 28.04.2022г.;
- подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2022 год.

Бухгалтерский учет

Д 62 Ав            К 84 — 600 000 руб. – списана сумма просроченной задолженности вместе с НДС  
Д 84                К 76 (НДС с аванса) – 100 000 руб. - включен в расходы «авансовый» НДС  
Д 84                К 68.04 - 120 000 руб. – доначислен налог на прибыль за 2022 год.

Нужно отметить, что существует альтернативная точка зрения, согласно которой «авансовый» НДС можно учесть во внереализационных расходах (Постановления ФАС Московского округа от 19.03.2012 № Ф05-12939/11, ФАС СЗО от 24.10.2011 № А42-9052/2010):

- налоговым законодательством РФ не предусмотрено запрета на включение НДС, уплаченного в бюджет при получении авансов, в состав расходов при списании этого аванса как кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности. При этом неустраимые сомнения, противоречия и неясности в актах законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ);
- принимая во внимание положения п. 7 ст. 3 НК РФ, налогоплательщик вправе учесть «авансовый» НДС в части кредиторской задолженности в составе внереализационных расходов в соответствии с пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ.

***Списание безнадежной дебиторской задолженности прошлых лет***

Признание задолженности безнадежной для целей налогового учета осуществляется на основании специальных положений НК РФ и не связано с признанием налогоплательщиком задолженности безнадежной в бухгалтерском учете (Письмо Минфина России от 30.08.2019 N 03-03-06/1/67079).

В соответствии со статьей 265 НК РФ убытки в виде долгов, признанных безнадежными, приравниваются при расчете налога на прибыль к внереализационным расходам.

Налоговый кодекс предусматривает следующие основания признания дебиторской задолженности безнадежной (п. 2 ст. 266 НК РФ):

- истек установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ). При этом имеются в виду законодательные и нормативные правовые акты органов государственной власти и местного самоуправления (законы, указы, постановления, распоряжения, положения и т.п.);
- обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ). При этом долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ.
- невозможность взыскания долга подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства;
- долг физлица-банкрота признан безнадежным в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

По истечении срока исковой давности задолженность признается безнадежным долгом, который учитывается в составе внереализационных расходов отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (п. 7 ст. 272 НК РФ, письмо Минфина России от 20.06.2018 № 03-0306/1/42047). При этом признание задолженности безнадежной по основанию истечения установленного срока исковой давности осуществляется вне зависимости от предпринятых налогоплательщиком мер принудительного взыскания такой задолженности (письма Минфина России от 16.02.2021 N 03-03-06/2/10482, от 09.06.2020 N 03-03-06/1/49480, от 13.01.2020 N 03-03-06/1/569). Списание безнадежной к взысканию задолженности в состав расходов является по своей природе способом корректировки доходов, ранее отраженных в налоговом учете, но фактически не полученных налогоплательщиком. Поэтому непринятие организацией мер по взысканию задолженности не означает, что данные расходы не отвечают критериям, установленным п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ, равно как не свидетельствует и о том, что действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой экономии (Определение ВС от 19.01.2018 по Делу № А41-17865/2016).

В целях налогообложения прибыли датой признания дебиторской задолженности ликвидированного должника безнадежной признается дата внесения в ЕГРЮЛ записи о его ликвидации. С указанной даты

кредитор вправе включить такую дебиторскую задолженность в состав расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций (письма Минфина России от 17.07.2019 № 03-03-06/1/53031, от 30.08.2019 N 03-03-06/1/67079).

В течение долгого времени Минфин категорически утверждал, что списание безнадежной задолженности должно производиться именно в том отчетном периоде, когда истек срок исковой давности или задолженность признана безнадежной по другим основаниям. А если это не сделано своевременно, то при получении всех необходимых подтверждающих документов организация должна внести изменения в декларацию по налогу на прибыль за тот отчетный (налоговый) период, в котором возникла безнадежная задолженность (письма Минфина России от 28.12.2015 N 03-03-06/2/76834, от 28.01.2013 № 03-03-06/1/38).

Однако положения пункта 1 статьи 54 НК РФ предусматривают право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором ошибки были выявлены, если они привели к излишней уплате налога. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 Налогового кодекса трехлетний срок возврата (зачета) переплаты. Поэтому в настоящее время позиция контролирующих органов изменилась (письма Минфина России от 06.04.2020 № 03-0306/2/27064, от 01.07.2019 N 03-03-06/1/48327, от 20.06.2018 № 03-0306/1/42047, Письмо ФНС от 07.12.2020 № СД-4-3/20120): выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде суммы безнадежной задолженности, относящиеся к прошлым периодам, могут быть учтены в периоде их обнаружения при соблюдении условий, установленных статьей 54 НК РФ, с учетом положений статьи 78 НК РФ (т.е. в течение трех лет со дня уплаты налога за период, в котором задолженность стала безнадежной). Если по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток, производится перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка. Указанный правовой подход к толкованию положений п. 1 статьи 54 Кодекса содержится в Определениях Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988, от 21.01.2019 N 308-КГ18-14911.

Сумма безнадежной дебиторской задолженности списывается на расходы полностью, включая НДС (Письма Минфина России от 26.10.2017 № 03-07-11/70423, от 24.07.2013 № 03-03-06/1/29315, от 21.10.2008 №03-03-06/1/596, Определение КС РФ от 12.05.2005 № 167-О).

В бухгалтерском учете списание безнадежной дебиторской задолженности прошлых лет производится по правилам ПБУ 22/2010 в зависимости от существенности или не существенности выявленной ошибки/искажения прошлых лет. Списанная дебиторская задолженность отражается в течение пяти лет на забалансовом счете 007.

**Пример 1.** Ошибка (искажение) не существенна для целей бухгалтерского учета.

В апреле 2021 года организация отгрузила товар на сумму 120 тыс. руб., включая НДС 20 тыс. руб.

Д 62            К 90            – 120 000 руб. – отгружен товар  
Д 90            К 68 (НДС) – 20 000 руб. – начислен НДС.

Оплата не поступила, акты сверки с покупателем не подписывались.

В ноябре 2023 года организация узнала, что контрагент в 2022 году был ликвидирован.

В 2022 году налогооблагаемая прибыль организации составляла 2 млн.руб., в 2023 году – 3 млн.руб.

В соответствии со статьей 54 НК РФ организация учитывает дебиторскую задолженность вместе с НДС в расходах 2023 года. Сумма 120 тыс. руб. отражается в декларации по налогу на прибыль за 2023 год по строке 401 (и строке 400) Приложения 2 к листу 02.

НДС, уплаченный в бюджет, при списании дебиторской задолженности не корректируется.

Д 91.2        К 62 — 120 000 руб. – списана несущественная дебиторская задолженность прошлых лет.

**Пример 2.** Ошибка (искажение) существенна для целей бухгалтерского учета.

В марте 2019 года организация отгрузила товар на сумму 2 400 тыс. руб., включая НДС 400 тыс. руб.

Д 62            К 90            – 2 400 000 руб. – отгружен товар  
Д 90            К 68 (НДС) – 400 000 руб. – начислен НДС.

Оплата не поступила, акты сверки с покупателем не подписывались.

В ноябре 2023 года обнаружена не списанная дебиторская задолженность с истекшим в 2022 году сроком исковой давности.

В 2022 году налогооблагаемая прибыль организации составляла 2 000 тыс.руб., уплачен налог на прибыль 400 тыс.руб. В 2023 году налогооблагаемая прибыль – 2 300 тыс.руб.

Учесть дебиторскую задолженность в расходах текущего года нельзя, нужно корректировать налоговую базу прошлого года и подавать уточненную декларацию.

В уточненной декларации за 2022 год по строке 302 приложения № 2 к листу 02 отражается сумма списанной дебиторской задолженности – 2 400 000 руб. По итогу года получается убыток в сумме 400 000руб., который

отражается в Приложении 4 к листу 02. В последующие годы данный убыток может уменьшать налогооблагаемую прибыль, но не более чем на 50% (ст. 283 НК РФ).

НДС, уплаченный в бюджет, при списании дебиторской задолженности не корректируется.

Бухгалтерский учет, 2023 год:

Д 84 К 62 — 2 400 000 руб. — отнесена на прибыль/убыток прошлых лет безнадежная дебиторская задолженность

Д 84 К 68.04 *сторно* — 400 000 руб. — уменьшен налог на прибыль 2022 года.

### **В бухгалтерской отчетности за 2023 год необходимо**

1) *В балансе* в графе «По состоянию на 31 декабря 2022 года»

На 2 400 000 руб. уменьшить сумму прочей дебиторской задолженности;

На 1 960 000 руб. уменьшить сумму прибыли, остающейся в распоряжении организации;

На 400 000 руб. уменьшить сумму кредиторской задолженности (уменьшение налога на прибыль)

2) *В Отчете о финансовых результатах по графе «За 2022 год»:*

На 2 400 000 руб. увеличить сумму прочих расходов.

На 2 400 000 руб. уменьшить сумму прибыли до налогообложения.

На 400 000 руб. уменьшить сумму налога на прибыль.

На 2 000 000 руб. уменьшить сумму чистой прибыли.

3) *В Отчете о движении капитала (форма № 3)* уменьшить на 2 000 000 руб. сумму прибыли, остающуюся в распоряжении организации по состоянию на 31.12.2022.

### **Порядок исправления ошибок по НДС**

Состав обязательных реквизитов счета-фактуры установлен статьей 169 Налогового кодекса. Форма счета-фактуры, а также порядок его составления и регистрации в Книге продаж и Книге покупок (а в случае посреднических операций - в Журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур), утверждены Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011г. № 1137 с последующими изменениями.

В соответствии с п. 2 статьи 169 НК РФ не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС ошибки в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость, налоговую ставку и сумму налога, (Письма Минфина России от 08.02.2022 № 03-07-09/8403, от 28.07.2021 № 03-07-09/60435, от 12.04.2021 № 03-07-11/26937, от 06.04.2021 № 03-07-09/25250, от 11.02.2021 № 03-07-09/9089 и др.).

Если Поставщик (Исполнитель) обнаружил (например, в процессе сверки расчетов с заказчиком) ошибку в составленном счете-фактуре или обнаружил неучтенный акт выполненных работ, то он должен составить исправленный счет-фактуру. Ошибочный счет-фактура аннулируется путем регистрации в дополнительном листе книги продаж с отрицательными показателями в графах 13а-19. Исправленный счет-фактура регистрируется в дополнительном листе книги продаж с положительными показателями в графах 13а -19.

Покупатель при получении исправленного счета-фактуры должен аннулировать его путем регистрации в дополнительном листе книги покупок с отрицательными показателями в графах 14-15. Исправленный счет-фактура регистрируется в книге покупок с положительными показателями в графах 14-15 в том квартале, когда получен первичный счет-фактура.

Показатели дополнительного листа книги продаж или книги покупок переносят в уточненную декларацию.

Если ошибка привела к недоплате НДС, то до подачи уточненной декларации необходимо доплатить НДС, а также заплатить пени.

### ***Счета-фактуры: исправление ошибок или корректировка стоимости?***

В случае обнаружения в счете-фактуре «критичных» ошибок продавец должен исправить его путем составления нового – исправительного счета-фактуры, в котором заполняется строка 1а с указанием порядкового номера и даты исправления (письма Минфина от 18.12.2017 № 03-07-11/84472, от 27.03.2012 № 03-07-09/29, от 30.11.2011 № 03-07-09/44).

Если исправленный счет-фактура получен после окончания квартала, продавец и покупатель аннулируют первоначальный счет-фактуру с минусом в дополнительном листе книги продаж (продавец) и книги покупок

(покупатель) того периода, в котором был зарегистрирован первичный счет-фактура. В случае необходимости после исправлений следует подать уточненную декларацию за соответствующий квартал.

В случае, когда стоимость отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) за прошедший период меняется не в связи с обнаружением ошибок, а по соглашению сторон (в том числе, в случае уточнения их количества, объема или изменения цены), продавец должен выставить покупателю не исправительный, а корректировочный счет-фактуру. То есть корректировочный счет-фактура необходим в следующих ситуациях:

- предоставление покупателю скидки, изменившей стоимость ранее отгруженного товара (письмо Минфина России от 07.09.2012 № 03-07-11/364);
- пересчет тарифов за прошедший период (электроэнергия, «коммуналка», услуги связи) (письмо Минфина России от 31.07.2012 № 03-07-09/95);
- изменение количества поставленных товаров или оказанных услуг на основании подписанного дополнительного соглашения. В частности, приемка покупателем товаров в количестве большем или меньшем, чем по накладной;
- возврат покупателем продавцу товаров (всей партии либо их части), как принятых, так и не принятых покупателем на учет (письмо ФНС от 23.10.2018 N СД-4-3/20667).

Основанием для составления корректировочного счета-фактуры является дополнительное соглашение к договору, акт о расхождениях при приемке либо иной первичный документ, подтверждающий согласие сторон на изменение количества и/или цены единицы товара (работы, услуги), либо уведомление покупателя об этом, если такой порядок был предусмотрен договором (письма Минфина России от 14.02.2017 № 03-07-09/8251, от 01.12.2021 № 03-07-09/97506).

Корректировочный счет-фактура составляется на разницу между показателями до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). Поэтому при неоднократном изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), в том числе, в случае изменения цены или уточнения их количества, в строке 1б корректировочного счета-фактуры должны быть указаны номер и дата предыдущего корректировочного счета-фактуры (письмо Минфина России от 16.08.2017 N 03-07-09/52398).

Необходимо подчеркнуть, что если стоимость отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) изменяется, но при этом документы (договор, соглашение или иной первичный документ), подтверждающие согласие или факт уведомления покупателя об изменении стоимости отгруженных товаров, отсутствуют, то продавец должен составить не корректировочный, а исправительный счет-фактуру (письма Минфина России от 09.02.2018 N 03-03-06/1/7833, от 18.12.2017 № 03-07-11/84472, от 27.03.2012 № 03-07-09/29 и др.).