

**Как исправить ошибки
в бухгалтерском и налоговом учете**

Лектор – Сокурено Вера Владимировна

Ответственность за ошибки в бухгалтерском и налоговом учете

За грубое нарушение бухгалтерского учета предусмотрена ответственность статьей 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).

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 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.

Пример. В письме ФНС от 16.04.2021 № СД-4-3/5190 рассмотрена сделка купли-продажи долей (акций) в уставном капитале организации по цене, которая будет определена в будущем, в зависимости от наступления или не наступления неких обстоятельств. При этом часть цены актива – твердая, а часть – переменная.

Возникают вопросы:

- когда нужно отразить сделку в учете: в момент передачи актива, или когда определится его цена;
- нужно ли корректировать налоговую базу «задним числом».

Исходя из определений ошибки и искажения, содержащихся в нормативных актах по бухгалтерскому учету (п. 2 ПБУ 22/2010, «Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности»), в рассматриваемой ситуации признаков ошибок или искажений со стороны компании нет.

Для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, доходы признаются в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ, услуг или имущественных прав (п. 1 ст. 272 НК РФ). Поэтому доход от продажи актива нужно учитывать в том периоде, когда будет определена его цена (п. 1 ст. 271 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 уточнять 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 налогоплательщик НДПИ 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 2024г. отражена дебиторская задолженность на общую сумму 10 млн. руб. В отношении одного из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря 2024г. составляет 4 млн. руб., начата процедура банкротства. В марте 2025г. организация получила информацию о том, что данный дебитор признан банкротом.

В данной ситуации организация должна заключительными оборотами по состоянию на 31 декабря 2024г. 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 2025г.

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 2024 г. отражены вложения организации в акции другой компании на сумму 25 млн.руб. В марте 2025г. 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 2024 год. При этом в марте 2025 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: новое обстоятельство

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 РФ».

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@).

Изменение цены по соглашению сторон: корректировка искажений

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.

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.

Письма Минфина России от 14.02.2017 № 03-07-09/8251, от 09.02.2018 № 03-03-06/1/7833, от 15.03.2018 № 03-03-06/1/15848, от 25.04.2018 № 03-03-06/1/28048, от 06.10.2020 № 07-01-09/87189.

Изменение условий сделки на основании судебного решения: новый ФХЖ

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 она 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).

Возврат некачественного товара (расторжение договора): новый ФХЖ

Нормами ГК РФ предусмотрено, что при возврате некачественного товара покупателем поставщику реализация данного товара не происходит, так как расторгается изначальный договор купли-продажи, то есть отменяется изначальный переход права собственности на данный товар от поставщика к покупателю (письма Минфина России от 02.06.2010 N 03-03-06/1/370, от 03.06.2010 N 03-03-06/1/378, от 05.02.2010 N 03-03-06/1/51, от 16.06.2011 N 03-03-06/1/351, письмо ФНС от 26.10.2012 N ОА-4-13/18182).

При этом расторжение договора купли-продажи следует рассматривать как самостоятельную хозяйственную операцию. Поэтому связанные с таким расторжением доходы и расходы продавца необходимо отразить в налоговом учете в периоде, в котором договор считается прекращенным.

Для этого организация отражает в составе внереализационных расходов отчетного (налогового) периода, в котором произошел односторонний отказ покупателя от исполнения договорных обязательств, сумму возвращенной покупателю оплаты за поставленный некачественный товар как убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, на основании пп. 1 п. 2 ст. 265.

Одновременно в доходах, учитываемых при налогообложении прибыли, организация отражает стоимость возвращенного покупателем товара ненадлежащего качества, на которую был уменьшен доход от реализации данного товара, как доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде (п. 10 ст. 250 НК РФ). Товар, возвращенный покупателем, принимается продавцом к учету по стоимости, по которой этот товар учитывался на дату реализации.

Возврат некачественного основного средства: корректировкой расходов у покупателя

Если организация возвращает продавцу приобретенный ранее по договору купли-продажи объект основных средств, то суммы начисленной амортизации по указанному объекту подлежат изъятию из числа расходов, учтенных в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль соответствующих отчетных (налоговых) периодов (Письмо Минфина России от 25.05.2022 N 03-03-06/1/48762),

Признание сделки недействительной по решению суда: новый ФХЖ и корректировка искажений

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 бухгалтерском учете такая ситуация может отражаться как новый факт хозяйственной жизни: если на дату совершения сделки организация не владела информацией, которая привела к признанию сделки недействительной, то не было ошибки в том периоде, в котором был показан доход или расход (п. 2 ПБУ 22/2010).

По мнению налоговых органов, в случае признания сделки недействительной перерасчет налоговой базы и суммы налога на прибыль осуществляется в порядке, установленном статьей 54 Налогового кодекса. То есть покупатель, признавший излишние расходы по аннулированной сделке, должен обязательно подать уточненную декларацию. При этом налоги, исчисленные и включенные в расходы в порядке, установленном Налоговым кодексом, перерасчету не подлежат (письма Минфина России от 09.09.2019 №03-0306/1/69400, от 27.12.2010 № 03-03-06/2/221).

При этом с учетом арбитражной практики, организация вправе отразить возврат реализованного ранее имущества или уменьшить налоговую базу только после фактической реституции и только в том периоде, в котором будет осуществлен возврат (Определение ВС РФ от 26.03.2015 № 305-КГ15-965, постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.09.2011 № А19-21727/10, Московского округа от 01.07.2013 № А41-45567/12). 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-С3, Западно-Сибирского округа от 29.09.2011 № А27-1750/2011).

Согласно абз. 1 п. 5 ст. 171 Кодекса суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них подлежат вычетам. При этом на основании п. 4 ст. 172 Кодекса эти вычеты производятся продавцом после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от них, но не позднее одного года с момента возврата или отказа. Соответственно, суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету покупателем, нужно восстанавливать только в том налоговом периоде, в котором товар возвращен продавцу (письмо Минфина России от 09.09.2019 №03-0306/1/69400).

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.

Исправление ошибок в регистрах бухгалтерского учета

1. Исправление ошибок в бумажном регистре – 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, ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета.

2. Корректировка проводок – два варианта (п. 22 ФСБУ 27/2021)

1) Сторно (если надо снизить сумму проводки): делается запись на сумму ошибки, но со знаком минус.

2) Дополнительная запись на недостающую сумму (если требуется увеличить показатели).

Обратная проводка с целью отменить ошибочную запись ФСБУ 27/2021 не предусмотрена, поскольку необоснованно увеличивает обороты по счетам

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.

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).

При этом возможность перерасчета налоговой базы не ограничивается случаями получения прибыли и излишней уплатой налога именно в периоде возникновения ошибки. Не включение расходов в налогооблагаемую базу в периоде их возникновения могло привести в том 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 (Определение ВС РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307).

Пример.

Налоговая база за 2023 г. 10 млн.руб., начислен налог 2 млн.руб.

В 2024 году получена прибыль 50 млн.руб., начислен налог 10 млн.руб.

В 2025 году получена прибыль 80 млн.руб. Но выявлены неучтенные расходы 2023г. в сумме 60 млн.руб.

1. Если бы выявленные расходы были учтены своевременно (в 2023 году), в 2023 г. образовался бы убыток 50 млн.руб.

По ст. 283 НК за счет погашения убытка 2023г. можно было бы уменьшить налоговую базу:

- в 2024г. на 50% (на 25 млн.руб.) Налог на прибыль составил бы $(50 - 25) \times 20\% = 5$ млн.руб.
- в 2025г. на оставшуюся часть убытка в сумме 35 млн.руб. ($35 \text{ млн.руб.} < 50\% \text{ НБ } 2025\text{года}$). Налог на прибыль составил бы $(80 - 35) \times 25\% = 11,25$ млн.руб.

Итого: сумма налога за 2023-2025г. = 0 (2023г.) + 5 (2024г.) + 11,25 (2025г.) = 16,25 млн.руб.

2. Если учесть расходы 2023 года в 2025 году, сумма налогов за 2023-2025гг.:

= 2 (2023г.) + 10 (2024г.) + $(80 - 60) \times 25\% = 17$ млн.руб.

Итог: при учете расходов 2023 года в 2025 году за период 2023-2025гг. занижения налогов нет. Выявленные расходы 2023 года можно учесть в 2025 году.

Необходимо отметить, что по мнению Минфина, в случае увеличения ставки налога на прибыль по сравнению с периодом, к которому относятся выявленные расходы, организация не может признать расходы прошлых лет в момент их обнаружения, так как это приводит к искажению налоговых обязательств (Письмо Минфина России от 15.05.2025 N 03-03-06/1/47786). Минфин ссылается в данном письме на Определение КС РФ от 20.12.2018 N 3115-О, согласно которому положения Кодекса определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических (неискаженных) показателей хозяйственной

деятельности налогоплательщика. В связи с тем, что с 2025 года почти для всех организаций ставка налога на прибыль выросла, при включении выявленных расходов прошлых лет в расчет налоговой базы 2025 года возникают налоговые риски, хотя до настоящего времени статья 54 НК РФ не содержит никаких запретов или ограничений, связанных с изменением применяемой ставки налога на прибыль.

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 ошибки (письмо Минфина России от 08.08.2022 N 03-03-06/1/76519).

Попытки «переноса» расходов на более поздний период без обоснования причин, помешавших признать эти расходы своевременно, встречают сопротивление налоговых органов и не всегда поддерживаются судами (определение ВС РФ от 24.04.2015 № 308-КГ15-3195, постановление АС Московского округа от 07.04.2015 № А41-67765/2013, АС Северо-Западного округа от 24.10.2022 № А05-14931/2021).

Порядок исправления ошибок в бухгалтерской 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 из величины и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010). При этом принимается во внимание влияние ошибки на все показатели, представленные в бухгалтерской отчетности за период, в котором были выявлены ошибки, в том числе показатели отчетного года и сравнительные показатели всех представленных в этой отчетности предыдущих периодов. Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения («Рекомендации ... по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год, письмо Минфина России от 24.01.2011г. № 07-02-18/01).

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 2025г. бухгалтер организации обнаружил отсутствие первичных документов на приобретенные в 2024 году ГСМ в сумме 270 тыс.руб. ГСМ использованы для поездок руководителя организации и отражены в регистре бухгалтерского учета по счету 26 в марте 2024 года. Сумма НДС по ГСМ к вычету не предъявлялась.

К моменту обнаружения ошибки бухгалтерская отчетность за 2024 год представлена пользователям, но не утверждена.

Декларация по налогу на прибыль за 2024 год представлена.

Организация должна исключить из расчета налога на прибыль за 2024 год неподтвержденную документами сумму расходов 270 000 руб., доначислить и уплатить налог на прибыль и пени, а затем подать уточненную декларацию за 2024 год.

В бухгалтерском учете ошибка исправляется корректировочными проводками 31 декабря 2024 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.

Исправленную бухгалтерскую отчетность необходимо направить всем пользователям (в т.ч. в ГИРБО) с указанием причин исправлений.

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 2025г. после подписания бухгалтерской отчетности за 2024 год обнаружено, что в стоимость оприходованных в декабре 2024 года товаров ошибочно включены проценты по кредиту на их приобретение в сумме 15 000 руб. На конец 2024 г. товары проданы не были. Ошибка для данной организации не существенная. На расчет налога на прибыль за 2024 год ошибка не повлияла.

В бухгалтерском учете ошибка исправляется корректировочными проводками в мае 2025года:

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 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 2025 году ошибки, допущенной в 2023 году, корректировать нужно только показатели отчетности 2025 года. При этом в балансе за 2025 год нужно представить показатели на 31.12.2023г. и 31.12.2024г., как если бы ошибка в 2023 году не была допущена. А в отчете о финансовых результатах за 2025 год нужно представить сравнительные данные за 2024 год.

Пример. В январе 2024 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 2024 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 2024 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 2024 года

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

При расчете налога на прибыль за 2024 год учтены:

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

В августе 2025 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 2024 год:
 - сумма налога за 2024 год увеличилась на 230 тыс.руб.
 - доплатить налог на имущество и пени за 2024 год и 6 месяцев 2025 года.
- 2) подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2024 год:
 - 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 230 тыс.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 2025 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 2024 г. с капитальных вложений в реконструкцию здания (12 000 тыс.руб. : (50 лет $\times$ 12 мес.) $\times$ 10 мес.);

Д 84 К 68. Налог на имущество 230 тыс.руб. – доначислен налог на имущество за 2024 год

Д 84 К 68.04 2 314 тыс.руб. – доначислен налог на прибыль за 2024 год.

В 2025 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 т.р. $\times$ 6 мес. = 120 т.р.) можно включить в расчет (в декларацию) за 9 месяцев.

В бухгалтерской отчетности за 2025 год необходимо:

- 1) В балансе в графе «По состоянию на 31 декабря 2024 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 (12 000 - 2 314)

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 2024 год»:

На 11 570 тыс.руб. уменьшить сумму прочих расходов $(-12\,000 + 200 + 230)$.

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 (11 570 - 2 314).

- 3) В Отчете о движении капитала (форме № 3) увеличить на 9 256 тыс.руб. сумму прибыли, остающуюся в распоряжении организации по состоянию на 31.12.2024.

В каком периоде учесть расходы по опоздавшей первичке?

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-КнР «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 длящихся 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 заказчику 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 содержат отметку об их получении компанией в следующем 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 2024 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 2025 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 ей в ноябре 2024 года.

Бухгалтерский учет (апрель 2025г.):

Ситуация 1. Если данное искажение результатов 2024 года не является существенным:

Д 91.2 К 76 30 000=
Д 19 К 76 6 000=
Д 68 К 19 6 000=

Ситуация 2. Если данное искажение результатов 2024 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 2024 года, сумма НДС принимается к вычету во 2 квартале 2025 года.

Налоговый учет (апрель 2025г.):

Не отражение расходов на оплату коммунальных услуг в 2024 году привело к переплате налога на прибыль. В такой ситуации организация вправе:

- внести исправления в налоговую базу за 2024 год, отразив указанные расходы, и сдать уточненную декларацию по налогу на прибыль за этот период;
- отразить данные расходы в налоговом учете за апрель 2025 года и учесть их при расчете авансового платежа по налогу на прибыль по итогам 1-ого полугодия 2025 года.

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 (письмо Минфина России от 19.01.2021 N 03-03-06/1/2236).

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 феврале 2024 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 2025 года бухгалтеру организации сообщили, что Поставщик еще в июне 2024 года был ликвидирован и исключен из ЕГРЮЛ.

Февраль 2024 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 2025 года

Налоговый учет: необходимо

- увеличить налоговую базу 2024 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 28.07.2024г.;
- подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2024 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 2024год.

- 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 РФ 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 (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988, от 21.01.2019 N 308-КГ18-1491). 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 же по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток, производится перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка.

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 2023 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 июне 2025 года организация узнала, что контрагент был ликвидирован еще в ноябре 2024 года.

В 2024 году налогооблагаемая прибыль организации составляла 2 млн.руб., в 2025 году – 3 млн.руб.

На основании статьи 54 НК РФ организация учитывает дебиторскую задолженность вместе с НДС в расходах 2025 года. Сумма 120 тыс. руб. отражается в декларации по налогу на прибыль за 1-ое полугодие 2025 г. 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 2021 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 июне 2025 г. обнаружено, что по данной дебиторской задолженности в апреле 2024 г. истек срок исковой давности.

В 2024 г. налогооблагаемая прибыль организации составляла 2 000 тыс.руб., уплачен налог на прибыль 400 тыс.руб.

В 2025 г. налогооблагаемая прибыль = 600 тыс.руб.

Учесть дебиторскую задолженность в расходах 2025 года нельзя, так как в 2025г. получится налоговый убыток. Нужно корректировать налоговую базу прошлого года и подавать уточненную декларацию.

В уточненной декларации за 2024 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 400 000 руб., 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, 2025 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 2024 года.

В бухгалтерской отчетности за 2025 год необходимо

1) *В балансе* в графе «По состоянию на 31 декабря 2024 года»

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

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

На 2 000 000 руб. уменьшить сумму прибыли, остающейся в распоряжении организации;

2) *В Отчете о финансовых результатах по графе «За 2024 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 31.12.2024.