**Лекция 11. Исправление ошибок в бухгалтерской отчетности**

1. **Виды искажений бухгалтерской отчетности**

а) Искажения бухгалтерской отчетности по степени влияния на достоверность
Такие искажения разделяются на существенные и несущественные. Искажения считаются несущественными, если их пропуск (или необнаружение) аудитором в процессе проверки не изменит показателей бухгалтерской отчетности таким образом, что это введет в заблуждение пользователей, которые могут принять неверные решения, основанные на данной отчетности.

Согласно п.2.4 правила (стандарта) аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск" "под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения".

В соответствии с этим правилом (стандартом) рекомендован следующий подход к расчету уровня существенности: по балансовой прибыли предприятия - 5%; по валовому объему реализации (без НДС) - 2%; по валюте баланса - 2%; по собственному капиталу - 10%; по общим затратам предприятия - 2%. На основе уровня существенности аудитор вычисляет среднюю величину (значения, отклоняющиеся от среднего более чем на 20%, не учитываются).

Применяя показатель уровня существенности, определенный расчетным путем, необходимо учитывать, что одни счета могут содержать больше ошибок, чем другие, а вероятные искажения в статьях бухгалтерской отчетности могут иметь разнонаправленный характер. Нам представляется более целесообразным установление уровней существенности по значимым статьям отчетности (т.е. по тем статьям, удельный вес которых в валюте баланса превышает 1%).

Существенные искажения характеризуются степенью распространения неточности.

К этому же типу относятся отклонения, допущенные по невнимательности, неправильные переносы сальдо по счетам и т.д. Подавляющая часть подобных искажений должна быть выявлена и устранена системой внутрихозяйственного контроля.

Бухгалтерские ошибки возникают в результате неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций. При этом особо выделяют ошибки, приводящие к занижению или завышению объектов налогообложения, вследствие которых искажаются результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отражаемые в отчетности, и в итоге неправильно исчисляются налоги.

Преднамеренные ошибки являются средством деловой политики организаций, в частности акционерных обществ. Составной частью общей деловой политики акционерных обществ следует считать балансовую политику, т.е. сознательное воздействие на форму и содержание публикуемых балансов. Не секрет, что существуют мотивы, обусловленные хозяйственными причинами и целями, побуждающие руководителей акционерных обществ вести балансовую политику, направленную на искажение состояния и положения имущества общества или результатов его деятельности.

Все преднамеренные ошибки можно разделить на не противоречащие и противоречащие законодательству. К не противоречащим законодательству относятся налоговая оптимизация и вуалирование баланса.

Термин "налоговая оптимизация", как и термины "налоговое планирование", "налоговая минимизация", относятся к действиям по легальному уменьшению налогов.

Вуалирование баланса - лишение его конкретности и определенности, вследствие чего создается возможность получения выводов, противоречащих действительности. В частности, это позволяет скрыть отрицательные моменты работы или затрудняет их обнаружение. Заметим, что нежелание показать отрицательные моменты в процессе производства отдельных видов продукции приводит к обезличенному учету издержек производства, к отказу от разграничения затрат между разными цехами и другими местами их возникновения, к списанию затрат не по действительному их назначению и др.

Противоречащие законодательству искажения делятся на налоговые преступления и фальсификацию баланса.

Фальсификация баланса представляет собой совокупность приемов, направляющих экономическую информацию по ложному пути (подмена одних показателей другими, создание превратного представления о состоянии предприятия, качественных результатах его деятельности и т.д.). Обычно фальсификация баланса используется для привлечения инвестиций (завышают доходы для подъема биржевой стоимости акций данного предприятия либо искажают данные бухгалтерского баланса, на основании которых рассчитываются показатели ликвидности и финансовой устойчивости).

Искажения могут быть вызваны действиями управленческого персонала и наемных работников. Борьба с преднамеренными искажениями по вине управленческого персонала должна, на наш взгляд, вестись по линии укрепления внутрифирменного контроля или упрощения чрезмерно усложненной организационной структуры.

**2. Влияние ошибок на содержание отчетных форм. Классификация бухгалтерских ошибок**

Искаженная бухгалтерская отчетность в той или иной степени может нанести вред пользователям, так как риск неверных решений, принятых на основе такой отчетности существенно возрастает.

Ошибки снижают качественные характеристики отчетной информации, делая ее несоответствующей предъявляемым требованиям. В случае обнаружения пользователями факта фальсификации организация может лишиться необходимых ей инвестиций, что ведет к утрате платежеспособности и сокращению масштабов деятельности.

Согласно статьи 120 НК РФ систематическое (2 раза и более в течение календарного года), несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и отчетности хозяйственных операций, а также имущества организации, влечет взыскание штрафа. При этом привлечение организации к налоговой ответственности не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной действующим законодательством.

Известные отечественные ученые разработали клас­сификацию типов бухгалтерских ошибок. Систематизация этих подходов позволила в приложении 1 табл.1 представить группировку бухгал­терских ошибок по различным классификационным признакам.

**3.Способы выявления ошибок при подготовке бухгалтерской отчетности**

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

На стадии формирования бухгалтерской отчетности поиск оши­бок осуществляется посредством внутреннего контроля и самокон­троля.

Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля и самоконтроля являются:

• инвентаризация;

• динамический (горизонтальный) и структурный (верти­кальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности;

• тестирование бухгалтерских записей;

• самоконтроль при составлении отчетов (арифметико-логи­ческий контроль, проверка взаимной увязки показателей).

Инвентаризация проводится силами инвентаризационной ко­миссии, назначаемой руководителем организации. Необходимость проведения инвентаризации перед составлением годового бухгал­терского отчета установлена Федеральным законом «О бухгалтер­ском учете». По результатам инвентаризации каждой балансовой статьи определяют фактические данные об остатках по всем видам активов и о размерах задолженности перед каждым кредитором. На основе полученных значений при необходимости корректиру­ются сальдо соответствующих счетов, на которых отражаются вы­явленные излишки и недостачи.

Динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности заключается в по­строении специальных аналитических отчетов (таблиц) и последу­ющей обработке содержащейся в них информации. При проведении динамического (горизонтального) анализа исследуется изме­нение показателей во времени с помощью рядов динамики. При этом рассчитываются темпы роста (прироста) каждой статьи по отношению к ее базисному (предыдущему) значению.

Для получения объективных выводов динамический (горизон­тальный) анализ дополняется структурным (вертикальным). Вертикальный анализ — это представление бухгалтерской отчетности в виде относительных показателей, которые характеризуют струк­туру итоговых данных. То есть рассчитываются удельные веса каж­дой статьи в совокупном значении по форме отчетности или по ее отдельной части.

Внимательное «чтение» построенных аналитических таблиц, анализ динамики и структуры показателей позволяет выявить на­рушения в их взаимосвязи, нетипичные для организации или не­запланированные изменения отдельных статей, что свидетель­ствуете возможном наличии ошибок.

Тестирование бухгалтерских записей находит широкое примене­ние в условиях автоматизированной обработки данных и основано на очевидном факте наличия взаимосвязи между данными бухгал­терского учета и отчетными показателями. Тестирование включает формирование выборки хозяйственных операций, внесение дан­ных в компьютерную систему или ручную их обработку по приня­тым в организации алгоритмам и сравнение полученных итоговых показателей с заранее определенными результатами.

Самоконтроль при составлении отчетов находит выражение в проведении арифметико-логического контроля и проверке взаим­ной увязки показателей. Арифметико-логический контроль состо­ит в проверке правильности выполненных расчетов, группировки и разноски показателей, порядка оформления отчетных форм. При этом показатели, подлежащие отражению в бухгалтерской отчет­ности, сравниваются с другими документальными данными, опре­деляется объективная возможность достижения отчетными пока­зателями тех значений, в размере которых их планируется в отчет­ности отразить. Арифметико-логический контроль предполагает сравнение показателей, содержащихся в регистрах синтетического и аналитического учета, в Главной книге и регистрах синтетичес­кого учета, в формах бухгалтерской отчетности и Главной книге.

Проверка взаимной увязки показателей различных форм бух­галтерской отчетности основана на наличии в указанных формах экономически взаимосвязанных, а в некоторых случаях — иден­тичных показателей.

**4. Порядок исправления бухгалтерских ошибок**

Порядок исправления ошибок и их последствий во многом зависит от характера этих ошибок. Но существуют основные правила, которых необходимо придерживаться независимо оттого, какая ошибка была допущена.

Исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в бухгалтерской отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения данных отчетности, причем исправления вносятся в данные за отчетный период(квартал, с начала года).

Порядок исправления ошибок, затрагивающих налоговые обя­зательства, не зависит от того, кем данная ошибка выявлена — на­логоплательщиком или налоговым органом. Бухгалтерские записи и в том и в другом случае будут одинаковыми, однако, если ошибка выявлена налоговой инспекцией при документальной проверке, к предприятию будут применены финансовые санкции (штрафы). При исправлении обнаруженных бухгалтерских ошибок необхо­димо составить бухгалтерскую справку. В ней следует указать, что хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета отражены неправомерно, и обосновать необходимость исправительных за­писей.

Определив тип допущенной ошибки, можно приступить к ее исправлению. Исправительные записи в бухгалтерском учете могут производиться одним из трех способов.

1. Выявленная ошибочная сумма сторнируется, и делается пра­вильная запись. Как правило, это бывает в том случае, когда пред­приятием допущены ошибки при отражении операций по счетам бухгалтерского учета (неправильная корреспонденция счетов). Та­кой способ в основном используется для корректировки ошибок текущего отчетного периода (года).

2. Производится дополнительная запись на сумму, не отражен­ную на счетах бухгалтерского учета.

3. Производятся обобщающие учетные записи, в результате чего в учетных регистрах организации отражается информация, которая была бы там, в случае первоначального правильного отражения операций. Данный способ корректировки применяется в основном при нахождении бухгалтерских ошибок прошлых отчетных пери­одов (лет) и позволяет не искажать показатели себестоимости и выручки текущего отчетного периода.

**5. Фальсификация и вуалирование бухгалтерских балансов. Сущность вуалирования и фальсификации.**

Добиться точного отражения хозяйственной деятельности предприятия в бухгалтерской отчетности невозможно, обычно имеют дело с двумя ее искажениями: вуалированием и фальсификацией.

Если требования нормативных документов выполняются, но абсолютная истина все-таки не достигнута, то говорят о вуалировании отчетности. Если же применяемые учетные приемы выходят за границы, допускаемые нормативными документами, то в таком случае го­ворят о фальсификации отчетности. Когда в нашей стране по всем проблемам методологии учета устанавливались нормативными документами однозначные решения, то любое отклонение от них, естественно, рассматривалось как фальсификация.