



НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И ПРАКТИКА

УЧРЕДИТЕЛЬ — ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

№ 10 (214) ОКТЯБРЬ 2020

«Лица, контролировавшие должника до банкротства, не должны сохранять контроль в процедурах банкротства»

Интервью с А.Н. Васильевым

Онлайн-кассы в 2020 году:
влияние маркировки на применение ККТ и другие вопросы

Налоговые уведомления 2020 года:
комментарии к основным изменениям, а также к вопросам перерасчета налогов

www.nalogkodeks.ru



Итоги инвентаризации основных средств или обнаружение ошибки прошлых лет?



Е. В. Кораблина

Ключевые слова:

излишки, инвентаризация, ошибка прошлых лет, списание основных средств, бухгалтерский учет

Key words:

surpluses, inventory, past errors, write-off of fixed assets, accounting

В аудиторской практике достаточно часто встречается ситуация, когда производственные организации или организации торговли ошибочно (раньше времени) списывают стоимость объектов основных средств с бухгалтерского учета по причине неправильного применения конкретных положений законодательства. Речь идет, например, о расположенных на территории завода объектах основных средств, в том числе объектах нежилой недвижимости (отдельно стоящих цехах) и строениях (стоянок), объектах незавершенного строительства, которые не используются в его деятельности по прямому назначению и не приносят доходов. Однако данные объекты физически не ликвидированы и могут быть использованы по другому назначению.

Когда такие объекты выявляются аудиторами при проведении процедур инвентаризации, возникают вопросы: что делать в этой ситуации? каким образом производить отражение хозяйственных операций по восстановлению стоимости объектов основных средств в бухгалтерском учете — путем оприходования излишков по итогам инвентаризации на дату ее проведения или путем исправления существенной ошибки прошлого периода в периоде ее обнаружения с представлением ретроспективной бухгалтерской отчетности?

Постараемся ответить на эти вопросы.

Основная причина списания объектов основных средств раньше времени — неправильное применение требования, содержащегося в п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [1]: *стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета*. Выбытие объектов основных средств имеет место в случаях продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой

Чтобы отразить изменения (исправления) в бухгалтерском учете и отчетности надлежащим образом, нужно своевременно выявлять ошибки и правильно их анализировать. От корректной оценки того или иного факта будет зависеть методика исправления. Подробности — в статье.

In order to reflect changes (corrections) in accounting and reporting properly, one needs to identify errors in a timely manner and analyze them correctly. The correct assessment of this or that fact will determine the method of correction. Details are in the article.

организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Во исполнение данного требования Минфина России в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год (приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01) указал: если объект основных средств признан в установленном порядке организацией непригодным для дальнейшего использования или продажи, в связи с чем не способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем, то он подлежит списанию с бухгалтерского учета. Остаточная стоимость указанного объекта списывается на прочие расходы организации.

Зачастую требования п. 29 ПБУ 6/01 и указанные рекомендации Минфина России применяются организациями на практике формально, без должного анализа фактического состояния объектов и выяснения действительных намерений руководства организации в отношении их назначения. А ведь именно руководитель организации для обоснованного списания объектов должен подтвердить прекращение действия хотя бы одного из условий принятия таких активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств [1, п. 4]¹. И только на основании решения руководства в отношении того или иного объекта должны

выполняться действия относительно ликвидации (списания) объекта с бухгалтерского учета или перевода в категорию «Внеоборотные (долгосрочные) активы, предназначенные для продажи»².

При выявлении ситуации, когда реально функционирующие объекты основных средств ошибочно (необоснованно и раньше времени) списаны с бухгалтерского учета в прошлых периодах, нельзя говорить о том, что такие объекты признаются излишками, обнаруженными по итогам инвентаризации. Несмотря на то что термин «излишек» нормативными правовыми актами не определен, в текстах документов и на практике он обычно применяется в отношении объектов, которые фактически находятся в организации, но в бухгалтерском учете отсутствуют.

Итоги инвентаризации

В Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [2, п. 5.1] говорится о необходимости оприходования обнаруженных излишков: основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты у организации или увеличение финансирования (фондов) у государственного (муниципального) учреждения с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

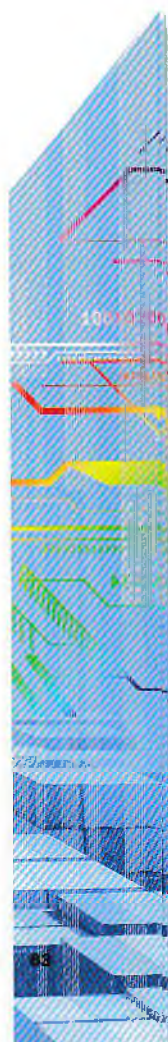
Выявленный излишек основных средств подлежит отражению в составе прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н)) по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Объекты основных средств, выявленные при проведении организацией инвентаризации активов и обязательств, принимаются к бухгалтер-

¹ Напомним, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

² С 2020 года в бухгалтерский учет введен новый вид активов организации — долгосрочные активы к продаже (п. 10.1 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н)). Подробнее см.: Полякова М.С.: 1) Новации ПБУ 16/02: долгосрочные активы к продаже // Налоговая политика и практика. 2020. № 9. С. 65—71; 2) Проблемы учета и налогообложения долгосрочных активов к продаже // Там же. № 10. С. 69—75.

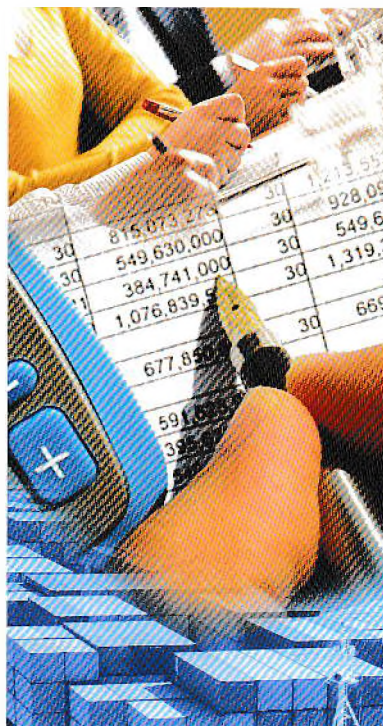


скому учету по текущей рыночной стоимости [2, п. 3.3; 3, п. 36]. При ее определении могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств [3, п. 29].

Инвентаризационная комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям надо указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общую полезную площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т. д.), год постройки и др. Оценку выявленных при инвентаризации неучтенных объектов следует произвести с учетом рыночных цен, а сумму амортизации определить по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами [2, п. 3.3].

Выявленный в ходе инвентаризации излишек основных средств должен быть оприходован и поставлен на учет. Необходимость оприходования объектов подразумевает не только их принятие к бухгалтерскому учету (запись по счетам бухгалтерского учета), но и установление фактической принадлежности (нельзя приходовать чужое имущество, на которое организация не имеет права собственности), оформление складских или эксплуатационных документов, определение источников содержания данного имущества (кто будет нести расходы по хранению или эксплуатации этих объектов) и т. п.

Если организация уверена в происхождении имущества и имеет документальное подтверждение факта списания данного имущества с бухгалтерского учета в прошлых периодах, то в таком



случае следует говорить не о выявленном при инвентаризации излишке, а о бухгалтерской ошибке. Как известно, при обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения [2, п. 3.1].

Таким образом, проведение инвентаризации приводит к выявлению не только излишков или недостатков, но и бухгалтерских ошибок, исправление которых должно быть осуществлено до оприходования соответствующих излишков или списания недостатков.

Поэтому в рассматриваемой ситуации восстановление

стоимости объектов основных средств (поставка их на учет) должно осуществляться именно как исправление бухгалтерской ошибки, а не как оприходование выявленного при инвентаризации излишка.

Обнаружение ошибок в бухгалтерском учете и их исправление

Под бухгалтерской ошибкой понимается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (далее — ошибка), обусловленное, в частности, следующими причинами:

- неправильным применением законодательства о бухгалтерском учете и (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 [4, п. 2].

Порядок исправления ошибки зависит от того, признается она существенной или нет.

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. Уровень существенности ошибки организация устанавливает самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности [4, п. 3]. Критерий существенности ошибок рекомендуется закрепить в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н)). Обычно уровень существенности ошибок устанавливается в процентах к показателю статьи (группы статей). Нужно учитывать влияние ошибки на все показатели отчетности за период, в котором были выявлены ошибки, в том числе показатели всех представленных в этой отчетности предыдущих периодов (письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01).

Чтобы определить, является ли допущенная ошибка существенной для организации, нужно сумму выявленной ошибки разделить на правильный показатель статьи (группы статей) отчетности и умножить на 100 %. Полученная величина сравнивается с установленным в организации уровнем существенности (в процентах).

С учетом характера статьи (группы статей) бухгалтерской отчетности можно признать существенной и ошибку, приводящую к меньшему размеру искажения.

Ошибки в учете объектов недвижимости, ввиду значительной стоимости и особого правового статуса (необходимость регистрации в Едином государственном реестре недвижимости и пр.) последних, достаточно часто признаются существенными.

Порядок исправления существенных ошибок, выявленных после окончания отчетного года

1. Существенная ошибка отчетного года, выявленная после окончания отчетного года,

но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год. Такая ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) [4, п. 6].

2. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты утверждения бухгалтерской отчетности за этот год. В случае если данная ошибка выявлена до даты или после даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п., но до даты утверждения отчетности, то она исправляется в порядке, установленном п. 6 ПБУ 22/2010 (см. позицию 1) [4, п. 7]. При этом в исправленной бухгалтерской отчетности (бухгалтерской отчетности, в которой выявленная существенная ошибка исправлена) раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также приводятся основания ее составления. Исправленная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность [4, п. 8], включая всех заинтересованных пользователей.

3. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год. Данная ошибка исправляется:

▪ записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

▪ путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить ее влияние накопительным итогом в



отношении всех предшествующих отчетных периодов [4, п. 9].

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем их исправления таким образом, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов [4, п. 11].

Пример исправления существенной ошибки прошлых лет

Допустим, организацией в 2019 году выявлена существенная ошибка — списание объектов основных средств раньше времени в 2017 году. На основании п. 9 ПБУ 22/2010 ей необходимо совершить следующие действия:

1) восстановить данные о первоначальной стоимости этих объектов и об амортизации, начисленной по ним до момента списания.

Использовать в данном случае рыночную стоимость (в том числе определенную независимым оценщиком) некорректно, так как она применяется для оприходования объектов, полученных безвозмездно [1, п. 10] или выявленных в качестве излишков при инвентаризации, а не для исправления ошибки, когда сохранены данные об учетной стоимости

этих объектов, по которой они ранее числились в бухгалтерском учете.

Восстановить первоначальную стоимость объектов записью на 31.12.2019: Дт 01 Кт 84 (в соответствующей аналитике по каждому объекту). Допустим, что отчетность за 2019 год не утверждена общим собранием и в нее еще могут вноситься исправления;

2) рассчитать сумму амортизации за все годы после списания (даже если период выходит за рамки 4-летнего срока);

3) рассчитать остаточную стоимость объектов по состоянию на 2017 год (самый ранний из представленных в отчетности за 2019 год отчетных периодов) на 31.12.2018 и 31.12.2019;

4) отразить начисленную за период с начала амортизации по 2018 год амортизацию бухгалтерской записью: Дт 84 Кт 02;

5) отразить амортизацию за 2019 год заключительными записями декабря 2019 г.: Дт счетов затрат Кт 02;

6) отразить следующие ретрокорректировки данных бухгалтерского баланса на 31.12.2019:

- в графе «на 31.12.2017» увеличить показатели «основные средства» и «нераспределенная прибыль» на остаточную стоимость восстановленных объектов по состоянию на 31.12.2017 (равна сумме первоначальной стоимости за вычетом амортизации, накопленной до момента списания и рассчитанной за _____ по 2017 год);

- в графе «на 31.12.2018» учесть предыдущую корректировку (увеличение) и уменьшить показатели «основные средства» и «нераспределенная прибыль» на сумму амортизации за 2018 год;

- в графе «на 31.12.2019» учесть предыдущую корректировку (увеличение за 2017 год и уменьшение за 2018 год) и уменьшить показатели «основные средства» и «нераспределенная прибыль» на сумму амортизации за 2019 год (это произойдет автоматически после внесения исправлений заключительными записями декабря 2019 г.);

7) отразить ретрокорректировки данных в отчете о финансовых результатах за 2019 год: в зависимости от того, в составе каких расходов (управленческих, коммерческих, себестоимости продаж) отражалась сумма амортизации, увеличить показатель этой строки за 2018 год и откорректировать остальные связанные строки;

8) отразить ретрокорректировки в отчете об изменениях капитала за 2019 год: в разделе 1

«Движение капитала» уменьшить показатель строки 3211 «Чистая прибыль» за 2018 год по графе «Нераспределенная прибыль» и откорректировать остальные связанные строки;

9) в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2019 год раскрыть информацию о существенных ошибках предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде, указать, почему изменились данные отчетности за прошлые годы [4, п. 15].

Пример. Первоначальная стоимость производственного объекта основных средств составляет 1 000 000 руб. Ввод в эксплуатацию объекта состоялся в декабре 2004 г., срок полезного использования — 20 лет. Норма амортизации — 5 % (годовой износ : первоначальная стоимость). Амортизационные отчисления — 50 000 руб. за год.

Объект основных средств ошибочно списан в июле 2007 г. На момент списания начислена амортизация за 2,5 года (с января 2005 г. по июнь 2007 г.) в сумме 125 000 руб. (50 000 руб. × 2,5 года).

Примечание. Если на момент списания объекты числятся в составе незавершенного строительства, амортизация по ним отсутствует.

Ошибка выявлена в 2019 году.

Действия организации по исправлению существенной ошибки в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности:

1) Дт 01 Кт 84 — 1 000 000 руб. — восстановлены данные о первоначальной стоимости объекта основных средств;

2) рассчитана сумма амортизации за все годы после списания: за 2007 год — 25 000 руб.; за период 2008—2019 гг. — 600 000 руб. (50 000 руб. × 12 лет);

3) рассчитана остаточная стоимость:

- по состоянию на 31.12.2017 — 350 000 руб. (1 000 000 руб. – 650 000 руб., где последняя цифра — накопленная амортизация за 2005—2017 гг. включительно (50 000 руб. × 13 лет));

- по состоянию на 31.12.2018 — 300 000 руб. (1 000 000 руб. – 700 000 руб., где последняя цифра — накопленная амортизация за 2005—2018 гг. включительно (50 000 руб. × 14 лет));

- по состоянию на 31.12.2019 — 250 000 руб. (1 000 000 руб. – 750 000 руб., где последняя цифра — накопленная амортизация за 2005—2019 гг. включительно (50 000 руб. × 15 лет));

4) Дт 84 Кт 02 — 700 000 руб. — отражена начисленная за 2007—2018 гг. амортизация;



5) Дт 20 Кт 02 — 50 000 руб. — отражена амортизация за 2019 год заключительными записями декабря 2019 г.;

6) ретроспективным способом сделана корректировка в бухгалтерском балансе за 2019 год:

- в графе «на 31.12.2017» увеличены показатели «основные средства» и «нераспределенная прибыль» на 350 000 руб.;

- в графе «на 31.12.2018» увеличены показатели «основные средства» и «нераспределенная прибыль» на 300 000 руб.;

- в графе «на 31.12.2019» автоматически после внесения исправлений заключительными записями декабря 2019 г. увеличены показатели «основные средства» и «нераспределенная прибыль» на 250 000 руб.

По состоянию на 31.12.2019 остаточная стоимость в сумме 250 000 руб. означает возможность амортизации этого производственного объекта основных средств еще в течение 5 лет, что соответствует данным о вводе его в эксплуатацию в декабре 2004 г.;

7) ретроспективным способом сделана корректировка в отчете о финансовых результатах за 2019 год, а именно показатель строки 2120 «себестоимость продаж» за 2018 год увеличен на сумму амортизации (50 000 руб.) и откорректированы остальные связанные строки;

8) ретроспективным способом сделана корректировка в отчете об изменениях капитала за 2019 год, а именно в разделе 1 «Движение капитала» уменьшен показатель строки 3211 «Чистая прибыль» за 2018 год по графе «Нераспределенная прибыль» на сумму 50 000 руб. и откорректированы остальные связанные строки, в том числе раздел 2 «Корректировка в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок».

Последствия неисправления либо неправильного исправления существенных ошибок

Пользователями бухгалтерской отчетности являются учредители (участники), собственники имущества, инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики, работники и другие лица, заинтересованные в информации об организации (п. 4 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н); пункты 3.3, 3.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной

экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ России 29.12.1997).

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации на отчетную дату, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных средств за отчетный период, что необходимо пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Информация, предоставляемая в бухгалтерской отчетности, надежна, если она не содержит существенных ошибок. Однако искажение реального финансового положения организации и введение в заблуждение заинтересованных в информации пользователей бухгалтерской отчетности могут быть следствием не только ошибок, допущенных в бухгалтерском учете, но и применения формального подхода к их классификации и исправлению.

Так, если бы организация допустила ошибку в виде преждевременного списания объекта основных средств, а исправления произвела с учетом результатов инвентаризации — через оприходование излишка, то это могло бы привести к следующим последствиям в бухгалтерской отчетности:

- искажению стоимости объекта основных средств (при оприходовании излишка объект отражается по рыночной стоимости, в то время как при исправлении ошибки стоимость восстанавливается по фактическим затратам на приобретение);

- раскрытию информации в разных формах отчетности (при оприходовании излишка объект основных средств отражается в составе прочих доходов и раскрывается в отчете о финансовых результатах и в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости за минусом амортизации, а при исправлении ошибки восстановленная стоимость объекта основных средств учитывается на счете «Основные средства» и раскрывается в бухгалтерском балансе за минусом амортизации);

- искажению расходов на амортизацию (при оприходовании излишка стоимость объекта основных средств погашается путем начисления амортизации исходя из рыночной стоимости и

нового срока полезного использования, при исправлении ошибки — исходя из восстановленной стоимости и оставшегося срока полезного использования (до полного его погашения));

- раскрытию информации в разных отчетных периодах (оприходование излишка раскрывается в отчетности в текущем периоде (когда проведена инвентаризация), а при исправлении ошибки раскрытие в отчетности производится с учетом ретроспективного пересчета, т. е. путем корректировки так, как если бы ошибка не была допущена).

Именно поэтому нужно не только своевременно выявлять ошибки, но и правильно их анализировать, чтобы отразить изменения (исправления) в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности надлежащим образом. Важно различать — допущена ошибка или выявлен результат инвентаризации. От правильной оценки того или иного факта будет зависеть методика исправления, которая, как показано выше, имеет существенное влияние на показатели отчетности и может сказаться на принятии решения пользователями этой отчетности. ■■■

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (с изм. и доп.).
2. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 (с изм. и доп.).
3. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом Минфина России от 13 окт. 2003 г. № 91н (с изм. и доп.).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): утв. приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н (с изм. и доп.).

об авторе



Е.В. Кораблина,
директор по аудиту
ООО «Аудиторская служба «Партнеры»»
avtor4@npip.ru