

ИСПРАВЛЕНИЕ ВЫЯВЛЕННЫХ ОШИБОК²⁶⁶

Если в результате аудиторской проверки статей баланса или поступления новой информации обнаружены ошибки (в бухгалтерском учете и отчетности за последний или предыдущие отчетные периоды), то эти ошибки необходимо своевременно исправить.

Обычно ошибки бухгалтера приводят к занижению или сокрытию объектов налогообложения, что влечет за собой применение соответствующих финансовых санкций²⁶⁷:

- взыскание в доход бюджета всей суммы заниженной прибыли (дохода) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения;
- штраф в размере суммы заниженной прибыли или суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения;
- штраф в размере 10 % от доначисленного налога на прибыль за отсутствие ведения бухгалтерского учета или его ведение с нарушением установленного порядка, повлекшее за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период;
- пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,3 % неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога.
- административная ответственность руководителям предприятия (штраф от двух до пяти минимальных размеров оплаты труда, повторно в течение года – от пяти до десяти минимальных размеров оплаты труда).

Поэтому лучше обнаруженные ошибки исправить сразу же и правильно²⁶⁸.

Технические ошибки

В первую очередь следует определить, какая допущена ошибка: техническая или бухгалтерская (см. рис. 26).

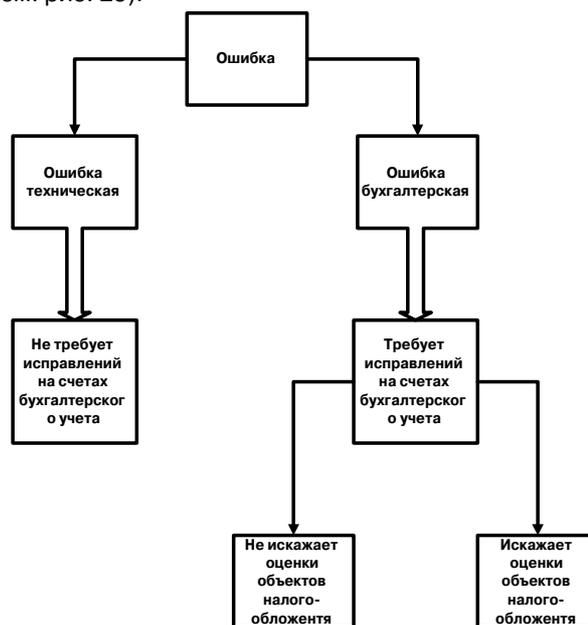


Рис. 26. Варианты ошибок и их последствий

Технические ошибки - это ошибки, возникшие при составлении и расчете налоговых платежей:

- в процессе расчета сумм налогов (применение другой ставки);
- при переносе данных бухгалтерского учета в налоговые декларации (расчеты);
- при неправильном заполнении строк декларации при условии полного и правильного отражения произведенных предприятием операций в регистрах бухгалтерского учета.

Штрафы и пени к налогоплательщикам за технические ошибки не применяются только в том случае, если²⁶⁹:

- на предприятии самостоятельно и своевременно, до проверки налоговым органом, они выявлены;
- в установленном порядке внесены исправления в бухгалтерскую отчетность и в расчеты по налогам и платежам (доведены до сведения налоговых органов);
- произведена уплата причитающихся к внесению в бюджет сумм.

Таким образом в случае своевременного и надлежащего исправления технических ошибок налогоплательщик освобождается от всех (за исключением обращения административного взыскания на должностные лица) видов финансовых санкций.

²⁶⁶ См. Лапина О.Г. Годовой отчет за 1996 год с учетом требований налоговых органов. Практические рекомендации. - М.: «АКДИ Экономика и жизнь», 1997

²⁶⁷ См. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1, п.1 ст.13

²⁶⁸ См. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1, ст. 11; «О государственной налоговой службе РСФСР». Закон РФ от 21.03.91 № 943-1, ст. 12

²⁶⁹ См. «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой дисциплины». Указ Президента РФ от 08.05.96 № 685, п. 13

Пример исправления

Бухгалтер при составлении расчетов (налоговых деклараций) по налогу на добавленную стоимость за август, сентябрь, октябрь 1997 г. ошибочно заносил в строку 5 «Исключается сумма НДС, исчисленная с авансов и предоплат, засчитываемая при реализации товаров (работ, услуг) в отчетном периоде» (и учитывал при расчетах) суммы НДС, внесенные в бюджет в отчетном периоде в счет предстоящих платежей, что приводило к уменьшению сумм НДС, начисленных к уплате в бюджет. В январе 1998 г. эти ошибки бухгалтером были обнаружены.

В этом случае действия бухгалтера должны быть следующие:

в налоговую инспекцию представляются дополнительные расчеты (налоговые декларации) по НДС за август, сентябрь и октябрь 1997 г., в которых по соответствующим строкам указываются только суммы выявленной разницы по сравнению с ранее представленными расчетами (в приведенном ниже примере не указанные строки расчета прочеркиваются).

Расчет (налоговая декларация) по налогу на добавленную стоимость за август 1997 г.

(месяц, квартал)

№ пп	Показатель	Оборот	Ставка НДС, %	Сумма НДС, тыс. руб.
7.	Сумма НДС за отчетный период, подлежащая:			
	а) уплате в бюджет	X	X	10 000
	б) зачету или возмещению из бюджета	X	X	-
9.	Сумма доплаты по настоящему расчету	X	X	10 000

В данном примере 10 000 тыс. руб. – это та сумма, которая неправильно указывалась при заполнении расчета в строке 5.

При представлении дополнительных расчетов в налоговую инспекцию необходимо сопроводить их письмом примерно следующего содержания.

В Государственную налоговую инспекцию № _____ по _____ г. _____

Просим принять дополнительные расчеты по НДС за август, сентябрь, октябрь 1997 г. в связи с обнаружением технической ошибки, допущенной при заполнении ранее представленных расчетов.

Директор _____

Гл. бухгалтер _____

Такие дополнительные расчеты по НДС по каждому отчетному периоду, в котором были допущены искажения отчетности, можно представить в налоговую инспекцию в любой день после обнаружения ошибки, и чем скорее предприятие это сделает, а также внесет в бюджет недостающую сумму налога, тем меньше риска подвергнуться финансовым санкциям.

Что касается технических ошибок при составлении расчетов по налогам, исчисляемым нарастающим итогом, то их **можно исправить в годовой отчетности**. Указание в годовой отчетности правильных сумм налогов и их уплата до начала проведения документальной проверки налоговыми органами приводят к тому, что организацией будут выполнены требования в объеме, необходимом для того, чтобы

не были применены финансовые санкции. Однако, в случае если вероятность проведения проверки налоговой инспекцией до сдачи годового отчета достаточно велика, то лучше внести в бюджет необходимую сумму и довести факт исправления технической ошибки до сведения налогового органа, не дожидаясь начала проверки (передать соответствующее письмо, зарегистрировав его входящим номером у секретаря, послать его по почте заказным письмом с уведомлением о вручении и описью вложения и пр.).

Аналогично, без дополнительных записей по счетам бухгалтерского учета, исправляется техническая ошибка, связанная с неправильным перенесением данных в налоговый расчет. Например, вместо суммы НДС, уплаченной поставщикам по материальным ценностям, в размере 50 000 руб. в расчете показана и учтена сумма на порядок больше – 500 000 руб.

В случае если техническая ошибка связана с неверным расчетом налога (при этом налогооблагаемая база для исчисления налога на счета бухгалтерского учета сформирована верно), то, кроме вышеперечисленных действий, в бухгалтерском учете предприятия следует сделать дополнительную бухгалтерскую проводку:

Д-т счета 26 (по налогу на пользователей автодорог), Д-т счета 46 (по НДС) и пр. – К-т счета 67, 68	соответствующий субсчет
---	-------------------------

Бухгалтерские ошибки

Бухгалтерские ошибки – это ошибки, допущенные бухгалтером в результате неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций. Для их исправления необходимо проведение дополнительных записей по счетам бухгалтерского учета.

Бухгалтерские ошибки можно разделить на ошибки, которые нарушают лишь методологию бухгалтерского учета, т. е. искажают отчетность, но не приводят к занижению или к завышению объектов налогообложения, и на ошибки, в результате которых происходит занижение или завышение объектов налогообложения, что в итоге искажает результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отражаемой в отчетности, и приводит к неправильному расчету налогов.

Например, использование счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» вместо счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» при учете расчетов с поставщиками за полученные товары является методологической ошибкой, которая может привести лишь к недопониманию при проверке сторонними организациями, но никак не повлияет на финансовый результат деятельности предприятия.

Типичные бухгалтерские ошибки, искажающие налоговую отчетность, могут быть допущены в результате:

- неправильного отнесения произведенных затрат на себестоимость;
- занижения суммы полученной выручки;
- неправильного отнесения или неотнесения различных сумм на финансовые результаты;

•неправильного исчисления налогов, связанного с неправильным отражением операции по счетам бухгалтерского учета (неверное отражение оборотов по счетам, участвующим в формировании налогооблагаемой базы).

Финансовые санкции не применяются к налогоплательщику в случае, если²⁷⁰:

- налогоплательщик самостоятельно (до проверки налоговым органом) выявил ошибки, в результате которых в бюджет не были уплачены или не полностью уплачены суммы налогов и других обязательных платежей;
- налогоплательщик в установленном порядке внес исправления в бухгалтерскую отчетность и в расчеты по налогам и платежам;
- налогоплательщик ранее в установленные сроки представлял в налоговый орган расчеты по налогам и платежам.

В таком случае налогоплательщик должен будет уплатить в бюджет только сумму пени, начиная со срока надлежущей уплаты налога в бюджет по день его фактической уплаты.

Исправительные записи в бухгалтерском учете производятся одним из трех указанных ниже способов.

1. Неправильно сделанная бухгалтерская запись сторнируется и производится правильная запись. Такой способ обычно используется, когда ошибка выявлена в текущем отчетном периоде (квартал, год) и связана с несоответствующим первичным документам или нормативным актам отражением операции на счетах бухгалтерского учета.

2. Производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета. Этот способ можно использовать для исправления ошибок, выявленных как в текущем отчетном периоде, так и в прошлых. Однако зачастую в текущем отчетном периоде неправильно сделанная бухгалтерская запись все же требует сторнирования и внесения правильной записи.

3. Делается обобщенная проводка, приводящая на счетах бухгалтерского учета к такому состоянию, какое было бы в случае первоначально правильного отражения операции (по ошибкам, выявленным по прошлым отчетным годам).

Рассмотрим на примерах порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете.

Неправильное отнесение произведенных затрат на себестоимость

Ошибка. Излишне начислен (методом ускоренной амортизации) и списан на себестоимость реализованной продукции износ по основным средствам в отсутствие установленного соответствующим министерством Перечня высокотехнологичных отраслей. При этом сделаны бухгалтерские проводки:

Д-т счета 20 -	начислен износ с применением коэффици-
----------------	--

²⁷⁰ См. Письмо Госналогслужбы РФ от 10.05.95 № ВГ-4-14/17н. Зарегистрировано в Минюсте РФ 18.05.95 № 855 и Письмо Госналогслужбы РФ от 30.10.95 № ВГ-4-14/71н. Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.11.95 № 970

К-т счета 02	ента ускоренной амортизации
Д-т счета 46 -	списаны издержки на себестоимость реализованной продукции
К-т счета 20	

Нарушено. Условия начисления ускоренной амортизации, установленные Постановлением Правительства РФ от 19.08.94 № 967

Необходимые действия. Если допущенная ошибка текущего года, сторнируются проводки:

Д-т счета 20 -	начислен износ с применением коэффициента ускоренной амортизации
К-т счета 02	
Д-т счета 46 -	списаны издержки на себестоимость реализованной продукции
К-т счета 20	

.Вместо них:

Д-т счета 20 -	начислен износ без применения коэффициента ускоренной амортизации
К-т счета 02	
Д-т счета 46 -	списаны издержки на себестоимость реализованной продукции в сумме начисленной амортизации без применения коэффициента
К-т счета 20	

В данном случае возможно также сторнирование указанных записей только на суммы излишне начисленной амортизации. В таком случае дополнительные (не сторнирующие) проводки не делаются.

Если обнаруженная ошибка относится к прошлому году, тогда исправительная проводка выглядит следующим образом:

Д-т счета 02 -	на сумму излишне начисленного износа
К-т счета 80	

Проводки делаются в том отчетном периоде, в котором была обнаружена ошибка прошлых лет (как и ошибка, допущенная в текущем году в прошедших отчетных периодах), т. е. тогда, когда она выявлена самим бухгалтером или налоговыми органами в результате проверки.

Занижение суммы полученной выручки

Ошибка. При бартерной операции (предприятие меняет свою продукцию на услуги производственного характера) не отражена сумма выручки. Сделаны бухгалтерские проводки:

Д-т счета 20 -	начислена задолженность за услуги (без НДС)
К-т счета 76	
Д-т счета 19 -	НДС по полученным услугам
К-т счета 76	
Д-т счета 76 -	передана продукция по бартерной операции (по себестоимости и без начисления НДС)
К-т счета 40	

Нарушено. П. 2.5 Инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37 и п. 9 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39.

Необходимые действия. Если выявленные нарушения относятся к текущему отчетному году, бухгалтером делаются следующие исправительные проводки:

Д-т счета 76 -	сторно на сумму отгруженной продукции
К-т счета 40	
Д-т счета 76 -	на сумму отгруженной продукции
К-т счета 46	
Д-т счета 46 -	списана стоимость реализованной продукции
К-т счета 40	
Д-т счета 46 -	начислен НДС
К-т счета 68_НДС	

Расчет выручки в целях налогообложения по данной операции (бартерная операция) производится в соответствии с п. 2.5 Инструкции Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37 и п. 9 Инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39. Доначисленные налоги на прибыль и НДС отражаются проводками:

Д-т счета 81 - К-т счета 68_прибыль	Доначисленные налоги на прибыль
Д-т счета 81 - К-т счета 68_НДС	Доначисленные налоги на НДС

Если выявленные нарушения относятся к прошлому году, то бухгалтером производятся следующие записи:

Д-т счета 80 - К-т счета 68_НДС	на сумму НДС, начисленную на стоимость отгруженной по бартерной сделке продукции
Д-т счета 81 - К-т счета 68_прибыль	на суммы начисленного по неправильно отраженной операции налога на прибыль, рассчитанного согласно п. 2.5 Инструкции Госналогслужбы РФ № 37 (если рыночная цена выше отпускной)
Д-т счета 81 - К-т счета 68_НДС	на сумму НДС, доначисленную по дополнительному расчету (если рыночная цена выше отпускной)

Ошибка. Не отражена полученная выручка в результате неправильного отражения полученных средств (учет реализации в бухгалтерском учете и в целях налогообложения ведется по оплате), при этом сделаны проводки:

Д-т счета 45 - К-т счета 41	списана покупная стоимость отгруженного товара
Д-т счета 51 - К-т счета 76	неверно отражен источник поступления средств

Нарушено. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Необходимые действия. Если ошибка была допущена в отчетном году, то делаются следующие исправительные проводки:

Д-т счета 51 - К-т счета 76	сторно
--------------------------------	--------

и далее:

Д-т счета 51 - К-т счета 46	оплачен счет покупателем
Д-т счета 46 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС
Д-т счета 44 - К-т счета 67_АД	начислен налог на пользователей автодорог
Д-т счета 46 - К-т счета 44	списаны издержки обращения (в том числе налог на пользователей автодорог)
Д-т счета 46 - К-т счета 45	списана стоимость реализованного товара
Д-т счета 46 - К-т счета 80	выявлен финансовый результат

Если допущенная ошибка относится к прошлым годам, например к 1995 г., то исправительные проводки текущего года имеют следующий вид:

Д-т счета 76 - К-т счета 80	на сумму своевременно не отраженной полученной выручки
Д-т счета 80 - К-т счета 68_НДС	доначислен НДС
Д-т счета 80 - К-т счета 67	доначислен налог на пользователей автодорог;

Д-т счета 80 - К-т счета 45	списана стоимость реализованной продукции
--------------------------------	---

Следует отметить, что в случае, если в текущем году у предприятия с учетом выявленной прибыли по данной операции отсутствует прибыль текущего года, то налог предприятию следует исчислить и уплатить в бюджет дополнительно в целях сокращения размера уплачиваемой предприятием пени.

Д-т счета 81 - К-т счета 68	доначислен налог на прибыль по итогам рассматриваемой операции (если по прошедшему году был выявлен общий положительный финансовый результат)
--------------------------------	---

Неправильное отнесение или неотнесение сумм на финансовые результаты

Ошибка. Не включена в состав внереализационных доходов неустойка, уплаченная другим предприятием за невыполнение договорных обязательств, при этом сделана проводка:

Д-т счета 51 - К-т счета 88	получена неустойка
--------------------------------	--------------------

Нарушено. П.14 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (с изменениями и дополнениями от 01.07.95 № 661 и от 20.11.95 № 1133).

Необходимые действия. Если ошибка была допущена в отчетном году, то делаются следующие исправительные проводки:

Д-т счета 51 - К-т счета 88	сторно
Д-т счета 51 - К-т счета 80	получена неустойка
Д-т счета 80 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС (в случае если неустойка связана с расчетом по оплате товаров (работ, услуг) ²⁷¹)

Если допущенная ошибка относится к прошлым годам, то делаются следующие проводки:

Д-т счета 88(81) - К-т счета 80_субсчет «Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году»	на сумму неустойки
Д-т счета 80 - К-т счета 68_НДС	начислен НДС

При этом необходимо помнить, что в налоговую инспекцию представляется дополнительный расчет по НДС за тот период, в котором была допущена ошибка (поступила неустойка). Это связано с тем, что налог на добавленную стоимость не является налогом, начисляемым нарастающим итогом, поэтому если бухгалтер доначислил налог в том периоде, когда была обнаружена ошибка, но не представил в налоговый орган уточненный расчет за тот период, в котором эта ошибка была допущена (месяц, квартал), это будет нарушением налогового законодательства. Даже тот факт, что бухгалтер отразит доначисленный налог в текущей отчетности и произведет

²⁷¹ См. Инструкцию Госналогслужбы РФ № 39, п. 9

доплату, не уменьшит размер ответственности предприятия за нарушение налогового законодательства²⁷².

Неправильное исчисление налогов

Ошибка. Не начислен налог на добавленную стоимость при реализации объекта основных средств (в том числе при реализации сотрудникам предприятия), при этом были сделаны проводки:

Д-т счета 47 - К-т счета 01	на восстановительную стоимость основного средства
Д-т счета 02 - К-т счета 47	на сумму начисленного износа к моменту реализации
Д-т счета 51 - К-т счета 47	на сумму выручки от реализации
Д-т счета 47 - К-т счета 80	выявлен финансовый результат

Нарушено. П. 5 разд. 111 инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».

Необходимые действия. Если ошибка была допущена в отчетном году, то делаются следующие исправительные проводки:

Д-т счета 47 - К-т счета 80	сторно на сумму выявленного с нарушением установленного порядка финансового результата
Д-т счета 47 - К-т счета 68 НДС	начислен НДС
Д-т счета 47 - К-т счета 80	выявлен финансовый результат по операции реализации основного средства

Если реализация основного средства была произведена в прошлых годах, то делается следующая исправительная проводка:

Д-т счета 80 - К-т счета 68 НДС	начислен НДС
---------------------------------------	--------------

При исправлении указанной ошибки, относящейся к прошлому году, по данной операции необходимо проверить, не было ли основное средство продано по цене ниже его себестоимости (с учетом НДС) и, в случае необходимости, представить в налоговый орган дополнительные расчеты.

Ошибка. Отнесен на расчеты с бюджетом НДС, уплаченный при приобретении материалов для непромышленной сферы. Была сделана бухгалтерская проводка:

Д-т счета 68_НДС - К-т счета 19	
---------------------------------	--

Нарушено. Подп. «а» п. 20 разд. IX инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».

Необходимые действия. Независимо от того, в каком отчетном периоде была допущена ошибка, делаются следующие исправительные проводки:

Д-т счета 68_НДС - К-т счета 19	сторно на сумму НДС, списанного на расчеты с бюджетом
Д-т счета 81 (88) - К-т сче-	на ту же сумму

²⁷² См. Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.03.94 № ОЩ-7/ОП-142. Доведено до сведения налоговых органов письмом Госналогслужбы РФ от 06.06.94 № ВЗ-6-05/198

та 19	
-------	--

Вместо указанных проводок можно сделать одну проводку с тем же результатом:

Д-т счета 81 - К-т счета 68_НДС	
---------------------------------	--

Поскольку запись в прошлом периоде была произведена заведомо с нарушением установленного порядка методологически более правильным является исправление такой ошибки с использованием проводки сторно. Отказ от сторнирующих проводок по прошлому году распространяется только на ошибки, затрагивающие финансовый результат деятельности предприятия за прошедший период (см. п.1.8 приложения 2 к приказу Минфина РФ от 12.11.96 № 97 «Инструкция о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности»).

Порядок внесения исправлений в налоговый расчет (декларацию) по налогу на добавленную стоимость аналогичен порядку, указанному выше. Уточненный расчет делается по периоду, в котором неправомерно была уменьшена задолженность предприятия при расчетах с бюджетом по НДС.

Ошибка. Отнесен на взаиморасчеты с бюджетом НДС, уплаченный при приобретении материалов для производственной сферы. Ранее была сделана бухгалтерская проводка:

Д-т счета 68_НДС - К-т счета 19	
---------------------------------	--

Впоследствии часть материалов была использована для непромышленной сферы, однако налог, отнесенный в уменьшение задолженности перед бюджетом, восстановлен не был.

Нарушено. П. 50 инструкции Госналогслужбы РФ от 11.10.95 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».

Необходимые действия. Независимо от того, в каком отчетном периоде была допущена ошибка, делается следующая исправительная проводка:

Д-т счета 81 (88) - К-т счета 68_НДС	на сумму НДС, относящуюся к использованным в непромышленной сфере материалам, зачтенную ранее при расчетах с бюджетом по НДС
--	--

Уточненный расчет в данном случае представляется по периоду, в котором материалы были отпущены в непромышленную сферу.

При исправлении обнаруженных бухгалтерских ошибок целесообразно составлять **бухгалтерскую справку** об исправительных проводках, которая фиксировала бы факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, и, кроме того, обосновывала необходимость произведенных в учетных регистрах исправительных записей. Указанная справка в данном случае выполняет роль первичного бухгалтерского документа, на основании которого производятся записи в учетных регистрах.

Справка должна соответствовать требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам п.7 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 26.12.94 № 170), и содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (бухгалтерская справка);

- дату составления;
- содержание операции (подробное описание неправильно отраженной операции, содержание неверно произведенной записи, обоснование причин неверного произведения записи и способа ее исправления на счетах бухгалтерского учета, содержание исправительной записи);
- измерители операции (в денежном и (при исправлении записей об операциях, связанных с движением товарно-материальных ценностей) в натуральном выражении);
- наименование должностей лиц, ответственных за бухгалтерский учет в организации (директор, гл. бухгалтер);
- личные подписи должностных лиц и их расшифровки.

Ошибки, выявленные налоговыми органами

Суммы, внесенные в бюджет в 1997 г. в виде санкций, не подлежат включению в состав расходов от внереализационных операций и относятся на уменьшение остающейся в распоряжении предприятий чистой прибыли²⁷³.

При решении вопроса об источниках покрытия вносимых в бюджет по итогам документальных проверок денежных средств (например по НДС) следует иметь в виду, что предприятие в составе уплачиваемых на основании решения налогового органа по акту проверки сумм²⁷⁴, рассчитывается с бюджетом

- как по **штрафным санкциям** за сокрытие налога и задержку его уплаты²⁷⁵;
- так и по **доначисленному налогу** на добавленную стоимость²⁷⁶.

Не начисленные предприятием своевременно суммы НДС как отчетного года, так и прошлых лет (доначисленные по результатам документальной проверки) должны быть учтены при исправлении допущенных искажений в отчетности, составленной за отчетный период (квартал, с начала года), в котором были обнаружены эти искажения (т.е. в отчетном периоде, в котором произведена проверка)²⁷⁷. При этом налоги прошлых лет (т.е. причитающиеся к уплате в бюджет по отчетным периодам 1995 и 1996 гг. суммы НДС) должны быть отражены в бухгалтерском учете и включены во внереализационные расходы текущего (1997) года как убытки прошлых лет, выявленные в

отчетном году. Это определяется тем обстоятельством, что надлежащая уплата этих сумм налога в конечном итоге уменьшила бы налогооблагаемую прибыль соответствующего (прошлого) года, что и следует отразить бухгалтерскими проводками:

Д-т чета 80 - К-т счета 68 НДС	на сумму доначисленного налога
Д-т счета 81(88) - К-т счета 68_НДС	на остальную сумму финансовых санкций

Суммы НДС, дополнительно начисленные предприятиям в результате выявления подобных искажений, допущенных в текущем (1997) году, подлежат начислению за счет соответствующего источника уплаты налога.

Бухгалтерская проводка:

Д-т счета 46 - К-т счета 68 НДС	на сумму доначисленного в 1997 году НДС
---------------------------------------	---

Следует отметить, что данный порядок касается не только НДС, но также акцизов, некоторых налогов в дорожный фонд, налога на имущество и прочих налогов, относимых в конечном итоге в соответствии с законодательством на уменьшение налогооблагаемой прибыли предприятия.

При этом предприятию следует иметь в виду, что перечисленные налоги имеют различный источник покрытия:

Д-т счета 20 (26) - К-т сче- та 67_АД	на сумму доначисленного в 1997 году налога на пользователей автодорог
Д-т счета 80 - К-т счета 68_ИМ	на сумму доначисленного в 1997 году налога на имущество
Д-т счета 80 - К-т счета 68_ЖИЛ	на сумму доначисленного в 1997 году жилищного налога
Д-т счета 80 - К-т счета 68_ОБР	на сумму доначисленных в 1997 году сборов на нужды образования

Приведенный выше порядок исправления искажений не относится к случаю занижения подлежащих уплате в бюджет сумм НДС в результате завышения дебетовых оборотов счета 68_НДС из-за неправомерного включения в них сумм НДС, уплачиваемых в соответствии с законодательством за счет соответствующих источников финансирования. В такой ситуации должна быть сделана бухгалтерская проводка:

Д-т счета 81(08, 06...) К-т счета 68_НДС.	На сумму занижения подлежащих уплате в бюджет сумм НДС
--	--

Пример.

В результате проведенной документальной проверки налоговой инспекцией было вынесено решение применить к предприятию-нарушителю финансовые санкции и взыскать в доход бюджета:

- сумму сокрытой прибыли;
- штраф в размере 100% сокрытой прибыли;
- штраф в размере 10% от суммы доначисленного налога на прибыль;
- пени за несвоевременную уплату налогов;
- внести в бюджет сумму доначисленного в результате проверки НДС вследствие неправильного применения льгот(неправильное

²⁷³ См. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». Инструкция Госналогслужбы РФ от 10.08.95 № 37

²⁷⁴ См. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1, ст. 13

²⁷⁵ См. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1, подп. «а» и «в» п. 1 ст. 13

²⁷⁶ См. Письмо ВАС РФ от 31.05.94 № С1-7/ОП-373 «Обзор практики решений арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушение налогового законодательства», п. 5

²⁷⁷ См. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, п. 36

применение льгот нельзя рассматривать как сокрытие объекта налогообложения, штрафные санкции не применяются)²⁷⁸;

• внести исправления в бухгалтерскую отчетность в размере суммы заниженной прибыли в соответствии с п.1 ст.11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»:

а) восстановить сумму прибыли, по которой к предприятию были применены финансовые санкции;

б) уменьшить размер начисленного налога на пользователей автодорог;

в) уменьшить начисление налога на имущество;

• внести в бюджет сумму доначисленного налога на прибыль, недовнесенную в результате завышения налога на пользователей автодорог и налога на имущество.

Доначисление налога на прибыль в результате проведенной документальной проверки в данном случае имеет место в результате того, что предприятием были неверно рассчитаны налоги, включаемые в соответствии с действующим законодательством в себестоимость либо в состав внереализационных расходов (т.е. оказывающие влияние на размер налогооблагаемой прибыли). В случае занижения налогооблагаемой прибыли в результате неверного расчета налогов и других обязательных платежей финансовые санкции к предприятию не применяются²⁷⁹. В таком случае следует только доначислить сумму налога на прибыль.

По результатам проверки на счетах бухгалтерского учета в том отчетном периоде, когда была закончена проверка и подписан акт о ее результатах, предприятию необходимо произвести следующие записи:

Д-т счета 81 – К-т счета 68	на сумму сокрытой прибыли
Д-т счета 81 - К-т счета 68	штраф в размере 100% сокрытой прибыли
Д-т счета 81 – К-т счета 68	штраф в размере 10% от суммы доначисленного налога на прибыль
Д-т счета 81 – К-т счета 68	пени за несвоевременную уплату налогов

Согласно решению налогового органа предприятию необходимо сделать проводки:

Д-т счета 80 – К-т счета 68	на сумму доначисленного НДС
Д-т счетов 20, 10, 81... – К-т счета 80	на сумму сокрытой прибыли
Д-т счета 67 – К-т счета 80	уменьшить начисление налога на пользователей автодорог
Д-т счета 68 - К-т счета 80	уменьшить начисление налога на имущество
Д-т счета 81 – К-т счета 68	на сумму доначисленного налога на прибыль в связи с искажением (занижением) предприятием налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в результате учета завышенных сумм налога на пользователей автодорог и налога на имущество.

В заключение отметим, что выпущен специальный документ, регламентирующий порядок отра-

жения в бухгалтерском учете выявленных в результате проверки нарушений и начисленных финансовых санкций по г.Москве²⁸⁰

²⁷⁸ См. Письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 01.10.92 № ИЛ-6-01/331 и 04-01-09

²⁷⁹ См. «Об отдельных вопросах, связанных с применением налогового законодательства при налогообложении прибыли». Разъяснения Госналогслужбы РФ от 14.09.93 № ВГ-4-01/ 145н

²⁸⁰ См. «О некоторых вопросах налогообложения и ведения бухгалтерского учета при устранении предприятиями и организациями искажений отчетных данных». Письмо ГНИ по г.Москве от 11.10.94 № 11-13/13128