

2.3. ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Каширина М.П., соискатель степени кандидата экономических наук, кафедра аудита

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

В статье анализируется порядок исправления ошибок в бухгалтерской отчетности, связанных с переплатой или неуплатой (неполной уплатой) того или иного налога в прошлом периоде. Приводятся конкретные примеры отражения исправлений в бухгалтерском учете.

ВВЕДЕНИЕ

В практике аудиторских проверок нередки случаи, когда в результате ошибок в исчислении того или другого налога, допущенных в одном из прошлых периодов, образуется переплата или недоплата (неполная оплата) налога. Рассмотрим порядок исправления таких ошибок.

ПЕРЕПЛАТА НАЛОГА

Если период, в котором была совершена ошибка, неизвестен или его невозможно определить, то необходимо исправить ошибки в том периоде, когда она была выявлена. За этот же период осуществляется перерасчет налоговой базы и суммы налога. Если период, в котором была совершена ошибка, известен, то ее можно исправить в том периоде, когда она была совершена.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). Этот вариант целесообразен при наличии других ошибок, приведших к занижению сумм налога за время с момента совершения этой ошибки до момента ее выявления. Таким образом, выявленной переплатой можно перекрыть (частично либо полностью) недоимку за прошлые периоды. Если переплата перекрывает недоимку, то не придется вообще платить недоимку и пени.

Согласно российскому законодательству в случае представления уточненной налоговой декларации в налоговый орган после истечения установленного срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога налогоплательщик освобождается от ответственности при наличии следующих обстоятельств.

1. Уточненная налоговая декларация представлена до того, как налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения (неполного отражения) сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.
2. Уточненная налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение (неполное отражение) сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Даже если налоговый орган выявит ошибку в одном из прошлых периодов (в большинстве случаев это возможно только в процессе выездной проверки), оштрафовать налогоплательщика нельзя. Ведь при этом занижение суммы налога к уплате в текущем периоде

будет перекрыто переплатой налога в периоде, когда была совершена ошибка.

Ответственность налогоплательщика за налоговые правонарушения установлена ст. 1222 Налогового кодекса РФ (НК РФ). При применении этой статьи необходимо иметь в виду, что неуплата (неполная уплата) сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия). В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата конкретного налога, которая перекрывает (или равна) сумму (сумме) того же налога, заниженную в последующем периоде и подлежащую уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты данного налога.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, то налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных п. 4 ст. 81 НК РФ, а с 2010 г. такой способ исправления ошибки будет следовать непосредственно из НК РФ.

Налогоплательщик вправе будет 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.

Если налоговым органом нарушен срок отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке или срок вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, то начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей в дни нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика.

Новая норма позволяет с 2010 г. корректировать в сторону уменьшения налоговую базу непосредственно в периоде, в котором выявлены ошибки. Это избавляет налогоплательщика от представления уточненных налоговых деклараций, если допущенные ошибки (искажения) не привели к неуплате налога. Но налогоплательщик, идя на коррекцию налоговой базы в текущем периоде, должен понимать, что он сознательно отказывается от возможных выгод, связанных с возникновением переплаты по налогу в том налоговом периоде, когда возникла ошибка. Например, если проводится выездная налоговая проверка и есть основания полагать, что будут обнаружены правонарушения, от-

ветственность за которые установлена ст. 122 НК РФ, за период, следующий за периодом, в котором совершена ошибка. Подача уточненной налоговой декларации и уплаты налога и соответствующих пеней в этом случае согласно ст. 81 НК РФ от ответственности не освободят, а наличие переплаты в предыдущем налоговом периоде будет учитываться при исчислении недоимки – как базы для штрафа по ст. 122.

НЕУПЛАТА (НЕПОЛНАЯ УПЛАТА) НАЛОГА

Если ошибка приводит к неуплате (неполной уплате) налога и период совершения ошибки неизвестен (или его невозможно определить), то ошибку необходимо исправить в том периоде, когда она была выявлена. Такое исправление отразится на налоговой базе и сумме налога текущего периода. Если период, в котором совершена ошибка, известен, то ее необходимо исправить в указанном периоде, т.е. подать уточненные декларации и доплатить налог и пени. В противном случае налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за неуплату налога по ст. 122 НК РФ.

При применении положений пп. 3 и 4 ст. 81 НК РФ, предусматривающих освобождение налогоплательщика от ответственности в случае самостоятельного обнаружения и исправления им в установленном порядке допущенных при составлении налоговой декларации ошибок, необходимо исходить из того, что в данном случае речь идет об ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)» НК РФ.

Пример 1

В ноябре 2008 г. обнаружилось, что в счетах арендодателя за аренду офиса из-за ошибки в оценке площади арендованного офисного помещения расходы на аренду завышались на 10 000 руб. (без НДС) ежемесячно с марта 2007 г. по октябрь 2008 г. включительно. Ежемесячная сумма арендной платы, признававшаяся арендатором в составе расходов, составила до обнаружения ошибки 110 000 руб. Арендодатель признал данную ошибку и внес исправления в акты, которые ежемесячно подписывались сторонами. Корректировать счета-фактуры не пришлось, так как арендодатель применяет упрощенную систему налогообложения. Таким образом, общая сумма переплаты составила: 10 000 руб. * 20 месяцев = 200 000 руб. – и по договоренности сторон была учтена в качестве аванса, уплаченного арендодателю. Отчетными периодами по налогу на прибыль для арендатора являются 1-й квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В бухгалтерском учете арендатора исправление выявленной ошибки отражается бухгалтерскими записями за ноябрь 2008 г. Корректировка суммы расходов по обычным видам деятельности в части затрат в 2007 г. не осуществляется, так как выявленные организацией прибыли и убытки прошлых лет признаются прочими доходами и расходами организации (п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации», п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Таким образом, исправление ошибки, относящейся к 2007 г., отражается в бухгалтерском учете арендатора записью: Дебет 60, Кредит 91-1 – 100 000 руб. – при-

знаны доходы прошлых лет в виде уменьшения суммы арендной платы.

Порядок исправления ошибки действующими нормативно-правовыми актами четко не определен. В то же время целесообразным можно признать сторнирование ранее отраженных расходов текущего года и одновременное внесение правильных записей. В отношении расходов каждого месяца 2008 г. делаются записи:

- Дебет 26, Кредит 60 – 110 000 руб. – сторнированы расходы соответствующего месяца на аренду офисного помещения;
- Дебет 26, Кредит 60 – 100 000 руб. – отражена в учете правильная сумма расходов соответствующего месяца.

Для расчета налоговой базы по налогу на прибыль арендатор корректирует регистры налогового учета того периода, к которому относятся соответствующие расходы. Налогоплательщику следует уменьшить на 100 000 руб. расходы в 2007 г. и на 100 000 руб. – расходы 2008 г.

Необходимо иметь в виду, что в результате выявленной ошибки арендатор зависил свои расходы, т.е. занизило налоговую базу по налогу на прибыль и соответственно сумму налога. В этой ситуации, согласно п. 1 ст. 81 НК РФ, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить уточненную налоговую декларацию в налоговый орган за каждый отчетный (налоговый) период, за который выявлены такие искажения. В частности, налогоплательщик обязан представить уточненные налоговые декларации за все отчетные периоды 2007 г., за 2007 г. (за налоговый период), а также за 1-й квартал, полугодие и девять месяцев 2008 г.

Доначисление налога за 2007 г. арендатор отражает записью: Дебет 99, Кредит 68 – 24 000 руб. (100 000 * 24%).

При этом, исходя из требования существенности (п. 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»), а также для обеспечения сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности сумму доначисленного за 2007 г. налога на прибыль (и соответствующие пени) уместно отразить в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой после стр. 150 «Текущий налог на прибыль». Это может быть, например, стр. 151 «Налог на прибыль прошлых лет и соответствующие пени».

При исправлении ошибки за 2007 г. арендатор признает в бухгалтерском учете 2008 г. доходы, которые не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов (п. 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»), что ведет к признанию постоянного налогового актива – ПНА (п. 7 ПБУ 18/02). Сумма признаваемого налогоплательщиком ПНА составит (10 000 руб. * 10 месяцев) * 24% = 24 000 руб. и в ноябре 2008 г. будет отражена в бухгалтерском учете арендатора записью: Дебет 68, Кредит 99, субсчет «ПНА» – 24 000 руб.

Пример 2

Организация закончила строительство (подрядным способом) сооружения, признаваемого для целей бухгалтерского учета инвестиционным активом, и в этом же месяце законченный объект был принят к учету в составе основных средств. Общая стоимость строительства (без налога на добавленную стоимость (НДС)) составила 6 000 000 руб., срок полезного использования построенного сооружения в бухгалтерском и в налоговом учете – 100 месяцев (применяется

линейный метод начисления амортизации). Для окончания строительства был привлечен краткосрочный кредит, по которому за три месяца были начислены проценты в сумме 40 000 руб. (вся сумма в пределах, установленных ст. 269 НК РФ).

В апреле текущего года, при полном погашении кредита, выявлена техническая ошибка, в результате которой проценты по кредиту были занижены во втором квартале прошлого года на 20 000 руб., то есть правильная сумма процентов составляет 60 000 руб. и также полностью признается для целей налогообложения.

Следует иметь в виду, что в бухгалтерском учете проценты по кредитам, привлеченным для создания инвестиционных активов, включаются в первоначальную стоимость соответствующих объектов основных средств согласно пп. 23 – 30 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». Для целей налогообложения прибыли расходы в виде процентов по кредитам и займам признаются, согласно официальной точке зрения, расходами текущего отчетного (налогового) периода и в первоначальную стоимость основного средства не включаются.

Таким образом, до обнаружения ошибки первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском учете составила 6 040 000 руб., в налоговом – 6 000 000 руб. Кроме того, при исчислении налога на прибыль были признаны расходы в виде процентов в сумме 40 000 руб. Поскольку данные расходы в дальнейшем признаются в бухгалтерском учете в качестве амортизации основного средства, согласно п.п. 12 и 15 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» отражается соответствующее отложенное налоговое обязательство в сумме: $40\,000 \times 24\% = 9\,600$ руб.

Месячная сумма амортизации в бухгалтерском и налоговом учете составляет соответственно 60 400 и 60 000 руб. Разница сумм амортизации – 400 руб. в месяц – влечет погашение начисленного ранее ОНО.

В бухгалтерском учете, таким образом, общество отразит записи:

- Дебет 08 Кредит 60 – 6 000 000 руб. – приняты у подрядчика работы, связанные со строительством сооружения.
- Дебет 08 Кредит 66 – 40 000 руб. – включены в первоначальную стоимость сооружения проценты по кредиту.
- Дебет 68 Кредит 77 – 9600 руб. – начислено ОНО.
- Дебет 01 Кредит 08 – 6 040 000 руб. – основное средство (сооружение) введено в эксплуатацию.

Ежемесячно:

- Дебет 20 Кредит 02 – 60 400 руб. – начислена амортизация по сооружению.
- Дебет 77 Кредит 68 – 400 руб. – погашено ОНО.

В результате обнаружения ошибки сумма процентов по кредиту, подлежащая уплате организацией за II квартал прошлого года, возросла до 60 000 руб. Это влечет за собой в том числе необходимость корректировки ранее начисленного ОНО. При этом скорректированная сумма месячной амортизации в бухгалтерском учете составит 60 600 руб.

В апреле текущего года делаются следующие исправительные записи:

- Дебет 08 Кредит 66 – 20 000 руб. – доначислены проценты по кредиту.
- Дебет 68 Кредит 77 – 4 800 руб. – доначислено ОНО.
- Дебет 01 Кредит 08 – 20 000 руб. – откорректирована первоначальная стоимость основного средства;
- Дебет 91 Кредит 02 – 200 руб. * 3 мес. = 1200 руб. – откорректирована амортизация основного средства за прошлый год.

- Дебет 77 Кредит 68 – 48 руб. – погашено ОНО в части доначисления амортизации прошлого года;
- Дебет 20 Кредит 02 – 200 руб. * 3 мес. = 600 руб. – откорректирована амортизация основного средства за три месяца текущего года;
- Дебет 77 Кредит 68 – 24 руб. – погашено ОНО в части доначисления амортизации текущего года.

В данном случае записи по корректировке проводок прошлого года, связанные с учетом расчетов по налогу на прибыль, корректируют сальдо расчетов с бюджетом по налогу на прибыль. При этом бухгалтерская прибыль в результате внесения этих записей не меняется, так как одновременно подлежит корректировке и сумма текущего налога на прибыль, которая отдельной проводкой не отражается.

Предположим, что по итогам текущего года прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета составила 1425 тыс. руб.; за год начислены ОНА в сумме 10 тыс. руб.; начисления и погашения ОНО, кроме связанных с сооружением, не было; сумма ПНО за год составила 114 тыс. руб.

Отметим, что в апреле – декабре текущего года ОНО будет погашено в сумме: $(600 \times 9) \times 24\% = 1\,296$ руб., а всего, таким образом, за год (с учетом корректировки) – 1 728 руб.

Текущий налог на прибыль составит $(1\,425 \times 24\%) + 114 + 10 - 1 = 465$ тыс. руб.

Приведем фрагмент отчета о прибылях и убытках общества за год (табл. 1).

Таблица 1

ФРАГМЕНТ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Показатель		За отчетный период
Наименование	Код	
1	2	3
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	1425
Отложенные налоговые активы	141	10
Отложенные налоговые обязательства	142	1
Текущий налог на прибыль	150	465
Корректировка отложенных налоговых обязательств прошлых лет	151	5
Корректировка налога на прибыль прошлых лет	152	5
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	969
Справочно Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	114

Таким образом, организациям, применяющим ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», следует быть особенно аккуратными при обнаружении и исправлении ошибок прошлых лет и корректно отражать в учете и отчетности начисление и погашение всех постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств.

Ниже приведены общие различия в бухгалтерском и налоговом учете основных средств (ОС) (табл. 2).

Пример 3

В феврале 2010 г. бухгалтер неверно отразил затраты по услуге на заправку офисной техники, которая относится к общехозяйственным расходам. На расходы была отнесена сумма 6 254,00 руб. (в том числе НДС – 954,00 руб.), в то время как надо было отразить сумму 5 074,00 руб. (в том числе НДС – 774,00 руб.). Ошибка выявлена в апреле 2010 г.

ОБЩИЕ РАЗЛИЧИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ОС

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Различия в определении		
ОС (амортизируемое имущество)	<p>ПБУ 6/01, п. 4.</p> <p>Необходимо одновременное выполнение условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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; • объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; • объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем 	<p>НК РФ, ст. 256.</p> <p>Имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • используются для извлечения дохода; • стоимость погашается путем начисления амортизации; • срок полезного использования более 12 месяцев; • первоначальная стоимость более 20 000 руб.
Различия в оценке		
Формирование первоначальной стоимости	<p>В сумме фактических расходов на приобретение (сооружение, изготовление), в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • оплата работ по договору строительного подряда и иным договорам; • информационные и консультационные услуги; • регистрационные сборы, государственные пошлины; • невозвратные налоги; • вознаграждения посредническим организациям; • проценты по заемным средствам; • расходы на доставку, погрузку и разгрузку; • расходы на доведение до состояния, в котором можно использовать; • расходы по страхованию на время перевозки; • суммовые разницы, возникшие до принятия на учет объекта 	<p>В сумме расходов на приобретение (сооружение, изготовление), в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> • расходы на доставку, погрузку и разгрузку; • расходы на доведение до состояния, в котором можно использовать; • комиссионные вознаграждения посредникам; • консультационные, информационные услуги, связанные с приобретением. <p>Ограничения – не включаются в стоимость объекта следующие расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество; • суммовые разницы, возникшие по расчетам, связанным с приобретением ОС; • налоги, учитываемые в составе расходов; • расходы по страхованию на время перевозки
	<p style="text-align: center;">Переоценка</p> <p>Учитывается при определении первоначальной стоимости в полном объеме (ПБУ 6/01, п. 15)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • До 2002 г. учитывается в полном объеме; • на 1 января 2002 г. учитывается в пределах 30% от восстановительной стоимости ОС по состоянию на 1 января 2001 г.; • после 2002 г. не учитывается (НК-257-1)
Амортизация и срок полезного использования		
• ОС, введенные в эксплуатацию до 1 января 2002 г.	В соответствии с Классификатором, утвержденным постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. №1072	Оставшийся срок полезного использования устанавливается исходя из фактического срока использования объекта и нормативного срока полезного использования по амортизационным группам, в соответствии с Классификацией, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1
• ОС, введенные в эксплуатацию после 1 января 2002 г.	<ul style="list-style-type: none"> • В соответствии с Классификацией, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1; • в соответствии с Классификатором, утвержденным постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. №1072 	В соответствии с Классификацией, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1
Способ начисления	<ul style="list-style-type: none"> • Линейный способ; • способ уменьшаемого остатка; • способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; • способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (п. 18 ПБУ 6/01) 	<p>По 8-10 амортизационным группам – линейный метод. По остальным амортизационным группам:</p> <ul style="list-style-type: none"> • линейный метод; • нелинейный метод (п. 1 и п. 3 ст. 259 НК РФ)
Применение специальных коэффициентов	<p>Срок полезного использования устанавливается организацией самостоятельно исходя из:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; • ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; • нормативно-правовых и др. ограничений использования объекта (например, срок аренды). (п. 20 ПБУ 6/01) 	Применяются в порядке, установленном ст. 259 НК РФ
Различия в признании		
Недвижимое имущество	Признаются амортизируемым имуществом до момента подачи документов на государственную регистрацию	Не признаются амортизируемым имуществом до подачи документов на государственную регистрацию
Имущество, не участвующее в производстве с целью получения доходов	Признаются в составе внереализационных расходов	Не признаются амортизируемым имуществом

В бухгалтерском учете составлены проводки:

- Дебет 26 Кредит 76 – (5 300,00), сорнирована сумма затрат по заправке офисной техники;
- Дебет 19 Кредит 76 – (954,00), сторнирован «входной» НДС;
- Дебет 68 Кредит 16 – (954,00), сторнирована проводка по принятию к вычету НДС;
- Дебет 26 Кредит 76 – 4 300,00, учтены в себестоимости затраты на заправку офисной техники;
- Дебет 19 Кредит 76 – 744,00, отражен «входной» НДС;
- Дебет 68 Кредит 19 – 744,00, НДС принят к вычету.

В налоговом учете дело обстоит иначе – корректировка данных необходима по дате совершения ошибки (ст. 81 НК РФ).

В случае обнаружения ошибки в налоговых расчетах следует сдать уточненную декларацию за тот период, в котором эта ошибка совершена (абз. 2 п. 1 ст. 81 НК РФ). Также может возникнуть необходимость уплатить налог, если после внесения изменений возникло дополнительное налоговое обязательство.

В ст. 314 НК РФ сказано, что данные налогового учета – это данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. Поскольку бухгалтерская справка является первичным учетным документом, хранить ее нужно с бухгалтерскими регистрами.

В случае обнаружения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговых обязательств производится в период совершения ошибки (искажения) (ст. 54 НК РФ). Исправление ошибки в налоговой отчетности в том периоде, когда она была обнаружена, допускается только в случаях, когда невозможно определить период совершения ошибки.

Таким образом, справка об ошибке может относиться одновременно к бухгалтерским регистрам текущего отчетного периода и налоговым регистрам прошлых налоговых периодов.

Бывает, что документы (по каким-либо причинам) отсутствуют (например, утеряны), а для их восстановления необходимо продолжительное время. В этом случае может также пригодиться бухгалтерская справка, в которой стоит указать реквизиты утерянных (либо отсутствующих по другим причинам) документов.

При восстановлении НДС в случаях, установленных п. 3 ст. 170 НК РФ (Министерство финансов РФ говорит, в частности, о передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал), передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил ведения книг покупок и книг продаж). Если у организации отсутствует счет-фактура в связи с истечением срока его хранения, то в книге продаж можно зарегистрировать справку бухгалтера, в которой отражена сумма налога, исчисленная с остаточной (балансовой) стоимости основных средств (без учета переоценки), передаваемых в качестве вклада в уставный капитал (письмо от 20 мая 2008 г. №03-07-09/10).

Каширина Мария Петровна

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июня 1998 г. №146-ФЗ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 2 дек. 2000 г. №914 (в ред. постановления Правительства РФ от 26 мая 2009 г. №451). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций [Электронный ресурс] : ПБУ 18/02 (в ред. приказа М-ва финансов РФ от 11 февр. 2008 г. №23н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. События после отчетной даты [Электронный ресурс] : ПБУ 7/98 (в ред. приказа М-ва финансов РФ от 20 дек. 2007 г. №143н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О порядке заполнения форм налоговой отчетности (вместе с Основными положениями о порядке составления, передачи и осуществления контроля за достоверностью данных форм налоговой отчетности в государственных налоговых инспекциях) [Электронный ресурс] : письмо Государственной налоговой службы РФ от 1 марта 1995 г. №ВЗ-6-13/115. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О неприменении к налогоплательщику финансовых санкций за нарушение налогового законодательства в случае самостоятельного внесения им в отчетность исправлений допущенных ошибок [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 27 июня 1995 г. №60. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Типичная ошибка; внутренний контроль; налоговый контроль; налоговая отчетность; исправление ошибок; уточненная налоговая декларация; счет-фактура.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность обусловлена тем, что в статье рассмотрены случаи, связанные с переплатой или неуплатой (неполной уплатой) того или иного налога в прошлом периоде. Очевидно, что правильное ведение налогового учета является важным как для российских налогоплательщиков, с одной стороны, повышая налоговую культуру, и с другой – снижая налоговые риски в части неуплаты налогов и сборов, так и для государства в целом.

Научная новизна и практическая значимость. В статье сгруппированы типичные ошибки, допускаемые организациями при ведении налогового учета, и порождающие как следствие многочисленную арбитражную практику. Проблемы, освещенные в статье, связаны с определенными сложностями при осуществлении налогового контроля налоговыми органами за полнотой и правильностью исчисления налогов.

В статье содержатся ссылки на нормативно-законодательную базу по бухгалтерскому учету и налогообложению. Заслуживает внимания подробное рассмотрение действий налогоплательщика в зависимости от сложности ошибок, допущенных в налоговой отчетности. Выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы и имеют практическую значимость.

Заключение. Тема статьи является актуальной и работа может быть рекомендована к опубликованию.

Сотникова Л.В., д.э.н., профессор Всероссийского заочного финансово-экономического института

2.3. CORRECTION OF ERRORS IN THE TAX REPORTING

M.P. Kashirina, Competitor of Degree of Candidate of Science (Economic), Audit Chair

All-Russia Correspondence Financial and economic institute

The procedure of errors` correction at the bookkeeping report, bound with an overpayment or a non-payment (an incomplete payment) of particular tax at the last period is analyzed in this article. There specific examples of corrections in the bookkeeping are reflected.

Literatury

1. The tax Code of the Russian Federation.
2. Rules of conducting log-books of the received and exposed invoices, books of purchases and books of sales at calculations after the VAT confirmed by the Governmental order of the Russian Federation from 12/2/2000 №914 (in ред. The Governmental orders from 5/26/2009 №451).
3. 3. Position on book keeping 18/02 «the Account of calculations under the profit tax of the organisations» (in ред. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 2/11/2008 №23н).
4. 4. Position on book keeping 7/98 «Events after accounting date» (in ред. The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 12/20/2007 №143н).
5. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 6/27/1995 №60 «About non-use to the tax bearer of financial sanctions for infringement of tax laws in case of independent entering by it in the reporting of corrections of the admitted errors».
6. 5. The letter of the State Tax Service of the Russian Federation from 3/1/1995 №Б3-6-13/115 «About an order of filling of forms of the tax reporting» (together with «Substantive provisions about an order of drawing up, transfer and control of reliability of the given forms of the tax reporting in the state tax inspections»).
7. 6. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 6/27/1995 №60 «About non-use to the tax bearer of financial sanctions for on-rushenie tax laws in case of independent entering by it in the reporting of corrections to-start up errors».

Keywords

Typical error; the internal control; the tax control; the tax reporting; correction of errors; the specified tax declaration; the invoice.