

## Доходы и расходы прошлых периодов

М. А. Карпич,  
эксперт ООО "Атлант-право"

Бухгалтерам нередко приходится иметь дело с доходами и расходами, относящимся к уже истекшим отчетным (налоговым) периодам. Рассмотрим, в каких случаях такие доходы и расходы могут возникать, и каким образом нужно отражать их в бухгалтерском и налоговом учете.

Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов прошлых периодов зависит от причин, по которым они не были учтены своевременно. Можно выделить две основные причины.

Первая: ошибки, допущенные в прошлом периоде и выявленные в текущем (они могут возникать в связи с неотражением или некорректным отражением в учете хозяйственных операций, техническими или иными ошибками).

Вторая: появление в текущем периоде новой информации, недоступной организации в прошлом периоде, которая является основанием для корректировки операций прошлого периода.

Рассмотрим порядок бухгалтерского и налогового учета в каждом из названных случаев. Вначале следует определиться, что считать ошибкой, а что нет, и каким образом определяется отношение той или иной операции к прошлым периодам.

### Ошибка или не ошибка

Согласно п. 2 ПБУ 22/2010, под *ошибкой* следует понимать неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности. Ошибки могут быть обусловлены в том числе неверным применением норм законодательства по бухгалтерскому учету

или учетной политики, неправильной оценкой фактов хозяйственной деятельности, неточностями в вычислениях, недобросовестными действиями должностных лиц.

*Ошибками не являются* неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности, выявленные в результате получения новой информации, недоступной организации на момент допущения данных неточностей или пропусков (возврат товара покупателем, признание сделки недействительной, предоставление продавцом ретроспективной скидки и т. п.).

В налоговом законодательстве присутствует требование о пересчете налоговой базы прошлых периодов вследствие обнаружения в текущем периоде ошибок (искажений), относящихся к указанным прошлым периодам. Налоговый кодекс РФ не содержит определения, что такое ошибка. При этом согласно ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. А значит, определяя, имела ли место ошибка при исчислении налоговой базы, можно руководствоваться понятием ошибки, содержащимся в п. 2 ПБУ 22/2010.

Чтобы данные бухгалтерской отчетности были полезны для ее пользователей, они должны быть достоверными и отражать реальную хозяйственную ситуацию на определенный момент времени

Одним из ключевых принципов бухгалтерского учета является допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Факты должны отражаться в учете в том периоде, в котором они имели место

### Определение "прошлого периода"

Каждый факт хозяйственной жизни оформляется первичным учетным документом, который должен составляться при совершении факта хозяйственной жизни, а если это невозможно — непосредственно после его окончания (ст. 9 Закона о бухгалтерском учете). Данные, содержащиеся в первичных документах, подлежат своевременной регистрации в регистрах бухгалтерского учета. Что означает "своевременной", Закон не определяет. Однако исходя из положений ПБУ 9/9 и ПБУ 10/99, доходы и расходы подлежат отражению в регистрах бухгалтерского учета на дату выполнения условия их признания. Таким образом, своевременная регистрация доходов или расходов в регистрах бухгалтерского учета означает, что они должны учитываться на дату их появления (т. е. на дату совершения факта хозяйственной жизни, повлекшего за собой образование дохода или расхода).

Обратите внимание, что факт создания или получения первичного документа не является условием признания доходов и расходов. При определении периода, к которому относятся выявленные доходы или расходы, следует руководствоваться в первую очередь тем, когда в действительности имела место соответствующая хозяйственная операция.

Подобный подход отражен, в частности, в Рекомендации Р-62/2015-КпР "Отражение фактов хозяйственной жизни по поступившим в следующем отчетном периоде первичным учетным документам" Бухгалтерского методологического центра (далее — Рекомендация БМЦ № Р-62/2015-КпР). В Рекомендации проанализирована ситуация, когда первичный учетный документ составляется или поступает в организацию в более позднем отчетном периоде, чем совершена хозяйственная операция.

Специалисты БМЦ подтверждают возможность отражения информации в бухгалтерском учете по дате фактического совершения операции, а не по дате первичного документа, из которого данная информация возникает. День составления первичного документа напрямую не определяет момент отражения в учете дохода или расхода, а является лишь одним из показателей-идентификаторов документа.

В связи с этим ситуацию, когда первичный документ поступил в организацию несвоевременно, не следует трактовать как "получение новой информации, недоступной на момент допущения неточностей и пропусков". Дело в том, что причина возникновения таких ситуаций заключается не в особенностях конкретной хозяйственной операции, а в организации документооборота. Сами хозяйственные операции, которые имеют место в прошлых периодах, подлежат отражению в учете в прошлых периодах. Наличие или отсутствие проблем в движении документов не должно определять период совершения хозяйственной операции и порядок ее учета. К тому же, в случае с поступившими с опозданием первичными документами организация в абсолютном большинстве случаев имеет возможность получить необходимую информацию о хозяйственной операции уже на дату ее совершения (из заключенных договоров, из факта реального участия сотрудников организации при совершении тех или иных операций). Отсутствие первичного документа у бухгалтерии организации не должно приравниваться к отсутствию информации у организации в целом.

Таким образом, при определении периода, к которому относятся выявленные доходы или расходы, следует исходить из даты реального осуществления факта хозяйственной жизни, с учетом особенности операции и условий договоров. Дата составле-

Каждый факт хозяйственной жизни должен регистрироваться в бухгалтерском учете своевременно, на дату его совершения

ния документа, дата получения документа от контрагента, дата подписания документа далеко не во всех случаях отражают дату совершения хозяйственной операции. Поэтому ситуацию неотражения в учете хозяйственной операции из-за позднего поступления в организацию первичного документа следует рассматривать как допущение ошибки в прошлом периоде. Исправлять такую ошибку необходимо в соответствии с нормами ПБУ 22/2010.

Для ситуации несвоевременного составления или поступления первичных документов специалисты БМЦ предлагают следующий выход: когда на момент составления отчетности за период, в котором имел место факт хозяйственной жизни, "внешний" первичный документ не получен, то для отражения в бухгалтерском учете отчетного периода составляется "внутренний" первичный документ. После поступления "внешнего" документа, при необходимости, данные, отраженные в регистрах бухгалтерского учета, подлежат корректировке. Для целей бухгалтерского учета такой способ учета действительно может стать выходом в ситуации несвоевременного получения документов от контрагентов. В то же время можно предположить, что, пока применение таких "внутренних" документов не вошло в повсеместную практику, использование их для целей налогового учета может быть сопряжено с риском предъявления претензий налоговыми органами.

### **Доходы и расходы прошлых периодов как следствие ошибки**

#### **Бухгалтерский учет**

Выявленная ошибка подлежит обязательному исправлению, при этом необходимо руководствоваться нормами ПБУ 22/2010. Порядок исправления ошибки зависит от

двух факторов: ее существенности и даты выявления.

Ошибка признается существенной, если она может повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010). Все остальные ошибки являются несущественными. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя из величины и характера соответствующей статьи бухгалтерской отчетности. Уровень существенности ошибки устанавливается в учетной политике организации и может быть величиной относительной (например, 5 % от показателя отчетности) или абсолютной по отношению к определенным статьям отчетности (в этом случае рекомендуется ее периодически актуализировать).

В качестве документа-основания для отражения в учете операции по исправлению ошибки можно использовать справку бухгалтера. В ней приводится описание допущенной ошибки, ее существенность, указывается, когда она была допущена, когда выявлена, какими бухгалтерскими записями была исправлена. Также целесообразно указать, как повлияла данная ошибка на показатели бухгалтерской отчетности (какие и в какой сумме), какие строки отчетности будут скорректированы ретроспективно.

В зависимости от даты выявления порядка исправления ошибок будет следующим.

*Вариант 1: ошибка выявлена до окончания отчетного года.* Порядок исправления для существенных и несущественных ошибок — один и тот же. Ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в месяце выявления ошибки (п. 5 ПБУ 22/2010). Бухгалтерская отчетность за период, в котором выявлена ошибка, формируется в обычном порядке.

*Вариант 2: ошибка выявлена после окончания года, но до даты подписания*

Для целей налогообложения важно корректное определение момента учета тех или иных операций, поскольку от этого зависят налоговые платежи каждого конкретного налогового периода

*бухгалтерской отчетности за этот год.* Порядок исправления для существенных и несущественных ошибок одинаков. Ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность (п. 6 ПБУ 22/2010). Бухгалтерская отчетность за год, в котором была допущена ошибка, формируется с учетом данных об исправлении ошибки.

*Вариант 3: ошибка выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления отчетности собственникам организации.* Существенная ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) (п. 7 ПБУ 22/2010). После выявления и исправления существенной ошибки формируется новая бухгалтерская отчетность, которая вновь проходит процедуру подписания. Если отчетность, подписанная до выявления ошибки, была представлена каким-либо пользователям, она подлежит замене на пересмотренную отчетность (в которой существенная ошибка уже исправлена).

Несущественная ошибка исправляется в месяце выявления ошибки, записями по соответствующим счетам учета в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" (п. 14 ПБУ 22/2010). В бухгалтерскую отчетность за прошлый период никаких изменений не вносится.

*Вариант 4: ошибка выявлена после представления годовой бухгалтерской отчетности собственникам организации, но до даты утверждения отчетности.* Существенная ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь от-

четного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) (п. 8 ПБУ 22/2010). Формируется пересмотренная бухгалтерская отчетность (составленная с учетом исправления существенной ошибки), где раскрывается информация о том, что она заменяет первоначально представленную отчетность, а также указываются основания для ее составления. Пересмотренная отчетность представляется всем тем пользователям, которым представлялась первоначальная бухгалтерская отчетность.

Несущественная ошибка исправляется в месяце выявления ошибки (т. е. уже в следующем году), записями по соответствующим счетам учета в корреспонденции со счетом 91. В бухгалтерскую отчетность за прошлый год никаких изменений не вносится.

*Вариант 5: ошибка выявлена после даты утверждения годовой отчетности.* Существенная ошибка исправляется в текущем периоде, записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (п. 9 ПБУ 22/2010). По нашему мнению, использование в данном случае счета 84, производимое в соответствии с требованиями законодательства, не является основанием для пересмотра результатов распределения прибыли прошлых лет и не требует получения разрешения собственников организации на использование прибыли. В бухгалтерских записях по исправлению существенной ошибки, затрагивающих счет 84, необходимо задействовать субсчет, предназначенный для учета финансового результата текущего периода ("будущая прибыль к распределению").

В отношении существенной ошибки в бухгалтерской отчетности за текущий период производится пересчет сравнительных

Порядок исправления ошибки зависит от того, были ли вследствие данной ошибки занижены налоговые обязательства прошлого периода или они были завышены

показателей (за исключением случаев, когда это сделать невозможно, например, если нельзя установить связь ошибки с конкретным периодом либо корректно рассчитать накопительный итог). Утвержденная отчетность за предыдущие отчетные периоды не пересматривается и не заменяется (п. 10 ПБУ 22/2010). При этом в отчетности за текущий год все данные, относящиеся к прошлым периодам, отражаются так, как если бы ошибка не была допущена. В отношении скорректированных показателей в пояснительную записку к годовой отчетности вносятся необходимые пояснения (характер ошибки, сумма корректировки и др.).

Несущественная ошибка исправляется в месяце ее выявления, записями по соответствующим счетам учета в корреспонденции со счетом 91. В бухгалтерскую отчетность за прошлый период никаких изменений не вносится.

Обратите внимание, что организации, которые вправе вести бухгалтерский учет

упрощенно, могут исправлять существенные ошибки, выявленные после даты утверждения отчетности, в том же порядке, что и несущественные (п. 9 ПБУ 22/2010). Поскольку здесь присутствует альтернативность (воспользоваться данным правом или нет), рекомендуется закрепить применяемый вариант учета в учетной политике (примеры 1, 2).

#### Налоговый учет

Когда в текущем периоде выявлены доходы или расходы, относящиеся к прошлым периодам и не учтенные вовремя в результате ошибки, налоговые обязательства должны быть скорректированы. Порядок исправления ошибки зависит от того, были ли вследствие данной ошибки занижены налоговые обязательства прошлого периода или они были завышены.

*Если налоговые обязательства прошлого периода были занижены, уточняются налоговые обязательства прошлого периода (п. 1 ст. 54 НК РФ):*

#### ПРИМЕР 1

**Б**ухгалтер допустил техническую ошибку при отражении в учете доходов от реализации услуг в октябре 2017 г.: вместо суммы 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.) в учете была отражена сумма 11 800 руб., в том числе НДС 1 800 руб. Ошибка была классифицирована бухгалтером как существенная.

Дата подписания отчетности – 20 февраля 2018 г., дата представления собственникам организации – 1 марта 2018 г., дата утверждения собственниками – 15 марта 2018 г.

Рассмотрим варианты корректировочных бухгалтерских записей в зависимости от даты выявления ошибки.

*Вариант 1:* ошибка выявлена 25 ноября 2017 г. (до даты окончания отчетного года). Производятся учетные записи:

**25.11.17:**

**Д-т сч. 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками",

**К-т сч. 90** "Продажи", субсч. 1 "Выручка от продаж"

СТОРНО

11 800 руб.

сторнирована ошибочная запись по отражению в учете дохода от реализации;

**Д-т сч. 90** "Продажи", субсч. 3 "НДС",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"

СТОРНО

1 800 руб.

сторнирована ошибочная запись по отражению в учете НДС;

**Д-т сч. 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками",

**К-т сч. 90** "Продажи", субсч. 1 "Выручка от продаж"

118 000 руб.

доход от реализации отражен в корректной сумме;

**Д-т сч. 90** "Продажи", субсч. 3 "НДС",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"

18 000 руб.

НДС отражен в корректной сумме.

*Вариант 2:* ошибка выявлена 15 января 2018 г. (после окончания отчетного года, но до даты подписания отчетности). Записи будут аналогичными приведенным выше, за исключением даты, в данном случае это – декабрь 2017 г. Как правило, корректировочные записи отражаются в учете 31 декабря, перед операциями по закрытию периода. Если ошибочная отчетность уже была сформирована на 15 января 2018 г., то ее следовало аннулировать и произвести повторное формирование корректной отчетности, представив ее впоследствии для подписания.

*Вариант 3:* ошибка выявлена 27 февраля 2018 г. (после подписания отчетности, но до даты ее представления собственникам). Учетные записи – аналогичные приведенным выше (они также должны быть сделаны в декабре 2017 г.). Формируется новая (корректная) бухгалтерская отчетность, которая повторно подписывается, а предыдущая (ошибочная) отчетность аннулируется. Если ошибочная отчетность уже была кому-либо представлена, она заменяется на новую – исправленную.

*Вариант 4:* ошибка выявлена 10 марта 2018 г. (после представления отчетности собственникам, но до даты ее утверждения). Учетные записи те же, что приведены выше, они отражаются в учете в декабре 2017 г. Формируется пересмотренная отчетность с учетом исправления ошибки, в которой указывается, что она заменяет первоначально представленную отчетность, и даются необходимые пояснения о причинах. Если ошибочная отчетность уже была кому-либо представлена, тем же пользователям дополнительно представляется пересмотренная отчетность.

*Вариант 5:* ошибка выявлена 30 марта 2018 г. (после утверждения отчетности собственниками). Произведены учетные записи:

**30.03.18**

**Д-т сч. 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками",

**К-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

106 200 руб.

скорректирован доход прошлого отчетного периода;

**Д-т сч. 84** "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"

16 200 руб.

доначислен НДС в связи с выявленной ошибкой.

В данном случае отчетность за 2017 г. не корректируется. В отчетности за отчетные периоды 2018 г. изменяются начальные показатели (показатели прошлых периодов), как если бы ошибка не была допущена, и приводятся необходимые пояснения ■

## ПРИМЕР 2

**П**редположим, что в ситуации, описанной в примере 1, ошибка признана несущественной. Ее исправление осуществлялось бы следующим образом. Для случаев выявления ошибки 25 ноября 2017 г. (вариант 1) и 15 января 2018 г. (вариант 2) – порядок корректировки тот же, что и для существенной ошибки. При выявлении ошибки 27 февраля 2017 г. (вариант 3) в учете на эту дату произведены записи:

**Д-т сч. 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками",

**К-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы",  
субсч. 1 "Прочие доходы"  
106 200 руб.

признан доход прошлого отчетного периода;

**Д-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы",  
субсч. 1 "Прочие доходы",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"  
16 200 руб.  
доначислен НДС.

Отраженные на счете 91 прочие доходы и расходы будут доходами и расходами текущего года (2018 г.). В бухгалтерскую отчетность за 2017 г. никаких изменений не вносится. Аналогичным образом производится корректировка при выявлении ошибки в марте 2018 г. (вариант 4) ■

– производится пересчет налоговой базы прошлого периода, как если бы ошибка не была допущена;

– разница между задекларированной суммой налога и исчисленной по результатам исправления ошибки, уплачивается в бюджет в один день с соответствующей суммой пени (ст. 75 НК РФ);

– в налоговый орган представляется уточненная налоговая декларация за тот период, в котором была допущена ошибка (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Если налогоплательщик успеет представить уточненную налоговую декларацию до того момента, как налоговый орган обнаружит ошибку или назначит выездную налоговую проверку, а также уплатит недостающую сумму налога и пени, то он избежит штрафа – налоговой ответственности за неуплату (неполную уплату) налога.

*Если налоговые обязательства прошлого периода были завышены, у налогоплательщика есть право выбора: либо уточнить налоговые обязательства прошло-*

*го периода, либо провести перерасчет налога за тот период, в котором была выявлена ошибка (п. 1 ст. 54 НК РФ). В случае уточнения налоговой базы прошлого периода в налоговый орган представляется уточненная налоговая декларация. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока (п. 1 ст. 81 НК РФ).*

Если налогоплательщик включает сумму корректировки в налоговую базу текущего периода, то для целей исчисления налога на прибыль она учитывается в составе внереализационных доходов (п. 10 ст. 250 НК РФ) или расходов (подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ), как сумма дохода (убытка) прошлых лет, выявленная в текущем периоде.

*Если период совершения ошибки определить невозможно, налогоплательщик включает сумму корректировки в налоговую базу того периода, в котором выявлены ошибки (п. 1 ст. 54 НК РФ).*

Выявленные доходы и расходы прошлых лет учитываются для целей налогообложения как прибыли/убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году

### **Доходы и расходы прошлых периодов – как следствие вновь возникших фактов хозяйственной деятельности**

#### **Бухгалтерский учет**

Если неточности (пропуски) в учете доходов и расходов выявляются в результате получения организацией новой информации, недоступной ранее, то данные неточности/пропуски не квалифицируются как ошибка (п. 2 ПБУ 22/2010). Здесь имеет место отдельная хозяйственная операция (возврат товара, получение скидки, признание судом сделки недействительной и т. п.). Факт получения организацией новой информации, как правило, привязан к определенной дате и может быть документально подтвержден.

Доходы и расходы прошлых периодов, выявленные в последующих отчетных периодах в результате поступления новой информации, учитываются на дату поступления указанной информации. Нормы ПБУ 22/2010 при этом не применяются, данные учета и отчетности прошлых периодов не корректируются, независимо от существенности выявленного дохода или расхода прошлых лет.

Если выявленные доходы или расходы относятся к прошлым годам, то они отражаются в учете в составе прочих доходов или расходов на счете 91, в составе прибылей/убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году (п. 7, 16 ПБУ 9/99, п. 11, 16 ПБУ 10/99).

#### **Налоговый учет**

В данном случае хозяйственная операция изначально была учтена для целей налогообложения корректно, в соответствии с имеющейся на тот момент информацией. Поэтому выявление доходов и расходов прошлых лет, возникших в связи с изменением каких-либо обстоятельств, не должно

рассматриваться как ошибка, относящаяся к прошлым периодам. Здесь не следует корректировать налоговую базу прошлых периодов. Указанные доходы и расходы учитываются в налоговой базе текущего периода, в котором была получена соответствующая новая информация.

Выявленные доходы и расходы прошлых лет учитываются для целей налогообложения как прибыли/убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году (п. 10 ст. 250 НК РФ, подп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Данный подход в отношении отдельных ситуаций подтверждается позицией Минфина России, отраженной, в частности, в письме от 25.07.16 №03-03-06/1/43372 (рассмотрена ситуация расторжения договора поставки). В то же время в отношении ситуаций с последующим изменением сторонами цены договора (в том числе ретроспективные скидки) финансовое ведомство высказывается за учет подобных изменений доходов или расходов в порядке, предусмотренном ст. 54 НК РФ для исправления ошибок (письмо Минфина России от 22.05.15 №03-03-06/1/29540). На первый взгляд, ситуация аналогичная (появление новой информации, изменяющей величину ранее учтенных доходов/расходов), но подход уже совсем иной.

Судебная практика по данному вопросу складывается неоднозначно. Так, в частности, существует несколько судебных решений, в которых судьи допускают учет доходов или расходов прошлых лет в текущем периоде (в составе показателя "прибыли/убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году") только в том случае, когда невозможно точно установить период, к которому данные доходы или расходы относятся.

Однако имеются и судебные решения, в которых указывается на неправомерность корректировки доходов и расходов прошлого периода в подобных ситуациях, поскольку

Порядок учета выявленных доходов и расходов, относящихся к прошлым периодам, определяется следующим: возникли ли они вследствие допущенной ошибки (неотражения либо некорректного отражения в прошлом периоде), либо вследствие выявленной в текущем периоде новой информации, недоступной организации в прошлом периоде

ку применительно к тому периоду они учтены корректно, и не было никаких оснований учитывать их иначе.

Таким образом, учитывая доходы прошлых лет, выявленные в результате получения новой информации, в составе внереализационных доходов текущего периода необходимо иметь в виду риск предъявления налоговых претензий, связанных с занижением налоговой базы прошлого периода, при наличии противоречивой судебной практики по данному вопросу.

\*\*\*

Порядок учета выявленных доходов и расходов, относящихся к прошлым периодам, определяется следующим: возникли ли они вследствие допущенной ошибки (неотражения либо некорректного отражения в прошлом периоде), либо вследствие выявленной в текущем периоде новой информации, недоступной организации в прошлом периоде. В зависимости от того, какая из этих двух ситуаций имела место, различается подход к отражению в учете выявленных доходов и расходов прошлых периодов. В первом случае следует говорить об ошибке, допущенной в прошлом периоде, и необходимо осуществлять ее исправление, руководствуясь нормами ПБУ 22/2010. Во втором случае возникает отдельная хозяйственная операция текущего отчетного периода.

Исправление ошибки в бухгалтерском учете зависит от существенности ошибки и момента ее выявления и может производиться как в текущем периоде, так и ретроспективно (с изменением показателей отчетности прошлых периодов). Если же имело место появление новой информации, то все корректировки доходов и расходов производятся в текущем периоде, независимо от существенности суммы корректировки и даты выявления неточности.

В налоговом учете доходы и расходы, относящиеся к прошлым периодам, также учитываются в зависимости от того, являлось ли их неотражение (некорректное отражение) в прошлом периоде результатом ошибки либо результатом отсутствия важной информации, которая появилась только в текущем периоде.

В первом случае исправление осуществляется в общем случае внесением изменений в данные налогового учета прошлых периодов и представлением уточненных налоговых деклараций за эти периоды. Однако у налогоплательщика есть право исправить ошибку в текущем периоде, если она не занизила налоговых обязательств прошлого периода. Если же имело место выявление в текущем периоде новой информации, позволяющее судить о некорректном учете каких-либо доходов/расходов в прошлых периодах, то такое искажение не должно рассматриваться как ошибочное исчисление налоговой базы и суммы налога в прошлом периоде. Его следует учитывать для целей налогообложения в периоде выявления. Исправлять ошибки через уточнение налоговых обязательств прошлого периода, по нашему мнению, не нужно. Однако следует иметь в виду возможные риски при таком подходе в связи с наличием противоречивой арбитражной практики по данному вопросу ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] / Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. Ст. 7344.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 26.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н // Российская газета. – 1999. – № 116 (начало – п. 16 Положения), № 117, 23 июня (п. 16 Положения – конец).
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010): приказ Министерства финансов Российской Федерации 28 июня 2010 г. № 63н // Российская газета. – 2010. – № 174, 6 августа.