

Не успели оглянуться, а уже декабрь. Многие бухгалтера готовят проект приказа об учетной политике на 2012 год. А все ли мы, уважаемые учли? Будем ли вносить в нее такой элемент как существенность ошибки? И насколько это важно для наших предприятий? Давайте разберемся в этих вопросах вместе.

Почему это необходимо?

Начиная с 2011 года в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета необходимо подробно определять критерий существенности ошибок. Почему это так важно?

Во-первых, 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 (п.3 ПБУ 22/2010).

Экономическими решениями пользователей отчетности могут являться решения о распределении чистой прибыли, выплате дивидендов, предоставлении кредита, вложения инвестиций и т.п.

Во-вторых, существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Следовательно, тот или иной критерий существенности ошибки, приемлемый для организации необходимо экономически обосновать.

В-третьих, существенная ошибка 2011 года, обнаруженная после утверждения годовой отчетности за 2011 г (после 30 апреля 2012 г для ООО и после 30 июня 2012 г для ОАО), исправляется в периоде обнаружения в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». А это напрямую затрагивает интересы собственников.

Если собрание учредителей уже прошло и вынесено решение о распределении прибыли и утверждении годовой отчетности, то понадобится проведение еще одного собрания, на котором будет принято решение о распределении новой прибыли. Поэтому вопрос о согласовании исправления ошибок за счет нераспределенной прибыли с учредителями нужно обязательно закрепить в учетной политике организации.

В-четвертых, факт исправления ошибок должен быть документально зафиксирован. Поэтому, в учетной политике не лишним будет закрепить, что документом, на основании которого исправляются ошибки и будут внесены изменения в учет и отчетность является бухгалтерская справка. Можно подумать и о том, что бы копии бухгалтерских справок, касающихся исправления ошибок, хранить в отдельной папке. Это значительно облегчит сбор информации о существенных ошибках при составлении годового отчета.

Поэтому к определению уровня существенности и критериям существенности статей бухгалтерской отчетности необходимо подойти весьма серьезно.

Определяем границы

Пункт 3 ПБУ 22/2010 дает определение существенной ошибки, но при этом не устанавливает их числовых значений. Ранее, в соответствии с п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом № 67н, существенной признавалась сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляла не менее пяти процентов.

Существенность в абсолютном выражении - это сумма, выше которой ошибка будет признаваться существенной, например, более 100000 руб.

Существенность в процентном выражении - это доля в отношении каких-либо показателей бухгалтерского учета либо той или иной статьи бухгалтерской отчетности, выше которой ошибка будет признаваться существенной, например 5% или 7%.

Необходимо отметить, что эти показатели в учетной политике организации можно

устанавливать одновременно.

Какой же максимальный предел уровня существенности безопасен для организации? Здесь можно опереться на положение статьи 15.11 КоАП РФ, согласно которой под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.

Следовательно, оптимальным уровнем существенности в процентном выражении будет вариант от 5% до 9,9%. Но в отношении наиболее значимых для предприятия статей отчетности можно ввести и более жесткий уровень существенности от 1% до 4,9%.

Что же касается предела существенности в абсолютном выражении, то тут необходимо руководствоваться экономическими показателями организации. Например, искажение статьи «Запасы» в сумме 50000 руб. для крупного промышленного предприятия может быть несущественным, а для маленькой организации чревато грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета. Поэтому лучше провести предварительный анализ и исходить из имущественного состояния организации.

Проводим анализ рисков

Теперь проведем небольшой анализ влияния ошибок и определим уровень искажения статей отчетности по данным бухгалтерской отчетности за 9 месяцев 2011 г. Первый вариант - это малое предприятие оптовой торговли. Второй вариант – крупное предприятие розничной торговли. Третий вариант – среднее промышленное предприятие (табл. 1).

Таблица 1. Баланс предприятия на 30 сентября 2011 г

Показатели

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

☐ Вариант 1

☐ Вариант 2

☐ Вариант 3

☐ тыс.

☐ руб.

☐ уд. вес,

☐ %

☐ тыс.

☐ руб.

☐ уд. вес,

☐ %

☐ тыс.

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

руб.

Уд. вес,

%

Актив

Нематериальные активы

33

0,7

25

0,1

65

0,3

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

Основные средства

1775

36,9

11244

63,2

8141

32,5

Итого по разделу 1

1808

37,6

11269

63,3

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

8206

32,8

Запасы

2653

55,2

5656

31,8

5376

21,5

Дебиторская задолженность

327

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

6,8

374

2,1

8414

33,6

Денежные средства

20

0,4

491

2,8

3018

12,1

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

Итого по разделу 2

3000

62,4

6521

36,7

16808

67,2

Баланс

4808

100

17790

100

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

25014

100

Пассив

Уставный капитал

10

0,2

1626

9,1

2010

8,0

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

2540

52,8

4898

27,5

10989

43,9

Итого по разделу 3

2550

53,0

6524

36,7

12999

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

52,0

Краткосрочные кредиты и займы

223

4,6

7708

43,3

7000

28,0

Кредиторская задолженность

2035

42,3

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

3558

20,0

5015

20,0

Итого по разделу 5

2258

47,0

11266

63,3

12015

48,0

Баланс

4808

100

17790

100

25014

100

Из данных табл. 1 видно, что стоимость имущества первого варианта в 5,2 раза меньше чем в третьем варианте, хотя структура разделов баланса схожа.

Пример 1.

Учетной политикой организации на 2011 г установлено, что существенной ошибкой признается ошибка, которая приводит к изменению общей величины активов (пассивов) более чем на 5%. В декабре 2011 г бухгалтер провела сверку расчетов с контрагентом. Согласно акта сверки, в сентябре 2011 г бухгалтер ошибочно оприходовал товар на сумму 254000 руб. (в т.ч. НДС - 38745 руб.), тогда как в счете фактуре была указана сумма 524000 руб. (в т.ч. НДС - 79932 руб.). В результате ошибки остаток товаров и кредиторская задолженность, отраженные в балансе за 9 месяцев 2011 г оказались занижены на сумму:

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

$(524\ 000-79932) - (254\ 000-38745) = 228813$ руб.

Данная ошибка затрагивает только показатели баланса. Для простоты приведем лишь те разделы, в которых произошли изменения (табл.2)

Таблица 2. Анализ изменения статей баланса в результате обнаруженной ошибки

Показатели

Вариант 1

Вариант 2

Вариант 3

тыс.руб.

Отклонение

тыс.руб.

Отклонение

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

тыс.руб.

Отклонение

тыс.руб. (+,-)

в %

тыс.руб. (+,-)

в %

тыс.руб. (+,-)

в %

Актив

Итого по разделу 1

1808

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

0

0

11269

0

0

8206

0

0

Запасы

2653

229

8,6

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

5656

229

4,0

5376

229

4,3

Дебиторская задолженность

327

0

0

374

0

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

0

8414

0

0

Денежные средства

20

0

0

491

0

0

3018

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

0

0

Итого по разделу 2

3000

229

7,6

6521

229

3,5

16808

229

1,4

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

Баланс

4808

229

4,8

17790

229

1,3

25014

229

0,9

Пассив

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

☐ Итого по разделу 3

☐ 2550

☐ 0

☐ 0

☐ 6524

☐ 0

☐ 0

☐ 12999

☐ 0

☐ 0

☐ Краткосрочные кредиты и займы

☐ 223

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

0

0

7708

0

0

7000

0

0

Кредиторская задолженность

2035

229

11,3

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

3558

229

6,4

5015

229

4,6

Итого по разделу 5

2258

229

10,1

11266

229

Существенность ошибки как элемент учетной политики организации (Начало)

Автор: Administrator
24.10.2012 12:40 -

2,0

12015

229

1,9

Баланс

4808

229

4,8

17790

229

1,3

25014

229

0,9

Из данных табл. 2 можно сделать вывод, что допущенная ошибка привела к изменению показателей оборотных активов, краткосрочных обязательств и общей стоимости имущества на 229 тыс.руб. В первом варианте уровень существенности ошибки составил 4,8%, во втором 1,3%, а в третьем менее 1%.

А вот в итогах разделов баланса отклонение больше. В первом варианте искажение по разделу 2 актива баланса составило 7,6%, а раздела 5 пассива 10,1%. Во втором и третьем вариантах отклонение составило в пределах 5%.

Таким образом, можно сделать вывод, что для первого предприятия данная ошибка будет признана несущественной в случае однократного выявления. Повторная ошибка по совокупности будет признана существенной. Но, если исходить из положений п.15.11 КоАп, то данная ошибка может быть признана грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета.

Следовательно, для первого варианта предприятия риски нарушений правил ведения бухгалтерского учета и искажения бухгалтерской отчетности более высокие. Поэтому для данного предприятия предпочтительно установить следующий комплексный критерий существенности:

1. Существенной считать ошибку, которая приводит к изменению общей величины активов (пассивов) более чем на 4%.

2. Существенной признается ошибка, которая приводит к изменению группы статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках на сумму от 50 тыс. руб. включительно.

Для второго и третьего вариантов данная сумма искажений не является существенной даже при повторном нарушении. Значит им можно закрепить в учетной политике следующую формулировку:

1. Существенной считать ошибку, которая приводит к изменению общей величины активов (пассивов) более чем на 6%.

2. Существенной признается ошибка, которая приводит к изменению группы статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках на сумму от 500 тыс.руб. включительно.

Продолжение статьи можно прочитать в электронном журнале № 24/2011.

По вопросам связанным с данной статьей
можно обращаться к автору по адресу:
n_olga_v@mail.ru