



КОРИГИРАНЕ НА СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

*Доц. д-р Живко Бонев
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор*

Резюме

Статията обхваща няколко въпроса, свързани с допускането и коригирането на счетоводни грешки, свързано с изискването финансовите отчети да представят вярно и честно състоянието на предприятието.

Разгледана е същността на грешките и в частност на счетоводните грешки, нормативното и професионалното им третиране, както и причините за допускането им. Посочени са основните аспекти на класификацията на грешките.

Основно внимание е отделено на изграждането на система за коригирането им, като са разгледани:

А) Откриване и коригиране на грешка през периода, в който е допусната: грешка в първичен документ преди и след осчетоводяване на операцията и грешка в регистър.

Обърнато е внимание да не се допуска изтриване на грешната операция, все едно не е съществувала, и да се регистрира на нейно място вярната, което в някои софтуери е възможно.

Б) Установяване и коригиране в следващ отчетен период

Разгледани са двата подхода: препоръчителен и допустим алтернативен подход, онагледени с примерни данни.

Обърнато е внимание на някои данъчни аспекти при корекцията на грешки, свързани със :

Закона за корпоративното подоходно облагане;

Закона за данък върху добавената стойност¹.

Накрая са посочени основните изисквания за оповестяване на установените грешки.

Ключови думи:

Грешка

¹ Чл. 126 от ЗДДС

Основно изискване към финансовите отчети е данните в тях да бъдат верни и честно представени. Постигането му е възможно само ако при разработване и прилагане на счетоводната политика се спазват изискванията на Закона за счетоводството и на приложимите счетоводни стандарти, съобразени с особеностите на конкретните условия. В същото време нормално е, когато се работи в каквато и да е област, в т.ч. и в счетоводството, да възникнат неточности и несъответствия.

Значимостта на тези въпроси е причината те да заемат своето място в нормативните и професионални регламенти, както и в редица теоретични разработки. На тях са посветени:

- * Международен счетоводен стандарт (МСС) 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*;
- * Счетоводен стандарт за финансово отчитане на малки средни предприятия (СС) 8 - Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика².

Отделни въпроси се третираат и в:

- * Закона за счетоводството;
- * Закона за корпоративното подоходно облагане;
- * Закона за данък върху добавената стойност.

Тези въпроси трябва да намерят своето място и във вътрешната организация на счетоводството на предприятието. Всяко едно предприятие е длъжно в счетоводната си политика да определи системата за коригиране на евентуално допуснатите грешки. Предотвратяването, откриването и отстраняването на счетоводни грешки са задължение както на счетоводните кадри, така и на вътрешния и на независимия финансов одит.

Всичко това е свързано с няколко въпроса:

- * Същността на грешките, причините за допускането им и класифицирането им от различни аспекти;
- * Изграждането на система за коригирането им при различни времеви условия;
- * Подходи на проверка за наличието им.

Същност, причини и класификация на счетоводните грешки

Терминът „грешка“ означава „неточност“, „неправилност“. От гледна точка на счетоводството под „счетоводна грешка“ се има предвид „неточност, неправилност в текущите счетоводни документи и операции, регистри, вкл. и във финансовите отчети“. Общоприето е под счетоводни грешки в практиката да се разглеждат: допуснатите технически грешки, неверни изчисления, неправилно

² Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. - ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 01.01.2008 г.

тълкуване на факти, пропуски при регистрирането на данните, неправилно прилагане на определени нормативни актове и други.

По различни причини винаги е възможно във финансовите документи да се появят неточности и несъответствия. Счетоводната отчетност предполага висок риск от допускане на грешки. Свързано е с обработката на огромен обем данни от най-различно естество. Много често то е съсредоточено в по-кратки срокове. У нас дейността е свързана и с чести нормативни промени. Не са редки случаите на различен натиск. Това предполага напрежение в работата, създаващо условия за грешки.

Такава вероятност винаги съществува особено в счетоводството. Дори и най-големите професионалисти-счетоводители и при най-добрата организация на работа не са и не могат да бъдат застраховани от допускане на грешки. По скоро може да се говори за по-малко и по-несъществени неточности, пропуски ли несъответствия.

Основно грешките се свързват с:

- * технически неточности – това са математически и аритметични грешки, които често се правят от съставителите на първични документи и от счетоводителите при събиране и обработване на първичната счетоводна информация, грешки при пренасяне на данните или при попълване на елементите на годишните финансови отчети и т.н.;
- * недобра организация на отчетната дейност в определена част от нейните елементи и в частност в счетоводната политика;
- * неправилно приложена счетоводна политика предимно поради недоброто ѝ познаване и поради слабости в самата политика;
- * неправилно тълкуване и прилагане на законови изисквания;
- * наличие на умишлени действия, често под натиска на собственици и мениджъри, с цел манипулиране на финансовия резултат, финансовото и имущественото състояние на дружеството.
- * накрая да споменем и наличието в някои случаи на недостатъчна компетентност, поради нерегламентирането на счетоводната професия – в България, на практика, всеки може да бъде счетоводител.

Счетоводните грешки са разнообразни и могат да се класифицират от различни аспекти:

А) Според характера на действията, в резултат от които те възникват. На тази основа те биват:

1. **грешки**, т.е. неумишлено или несъзнателно допуснати неточности и отклонения. Те се откриват по-лесно и бързо.
2. **Злоупотреби** – неточности и отклонения, свързани с преднамерено или съзнателно действие на лица от предприятието или от трети лица, като например:
 - * незаконни действия по отношение на притежавани от предприятието активи;

- * съзнателно променяне или фалшифициране на данните;
- * преднамерено неправилно прилагане на счетоводна политика;
- * изопачено тълкуване и прилагане на законови изисквания;
- * документни измами.

Тяхното откриване обикновено е трудно и често е забавено.

Б). Според съдържанието им те могат да се обособят в няколко групи:

1. Неосчетоводени стопански операции;
2. Дублирани стопански операции;
3. Грешно отразени стопански операции като неверни счетоводни записвания, неправилна кореспонденция и пр.;
4. Грешки в аритметичните действия;
5. Недобра документална обосновааност – липса на първичен счетоводен документ или обосновка и пр.;
6. Непренесени или грешно пренесени суми в счетоводните регистри;
7. Грешки в периодизацията и нарушаване на съпоставимостта особено при приключване на отчетния период;
8. Грешни оценки, които могат да бъдат:
 - * неправилно оценяване на активи и пасиви при придобиването им;
 - * използване на грешни методи на преоценка;
9. Грешки, свързани с прилагането на данъчното и осигурително законодателство;
10. Грешки при съставянето на годишните финансови отчети. Повечето от тях са свързани с неправилно отразяване на счетоводната информация в процеса на пренасяне на салдата на сметките в отчетите и приложенията към тях – най-често посочване в неподходящи клетки, грешки в стойностите и пр.

В) Според значимостта си те биват:

1. Съществени – според националния стандарт фундаментални, при наличието на които финансовият отчет за един или няколко предходни периода не може да се счита за достоверен към датата на неговото публикуване.

Съществеността зависи от размера и естеството на пропуските или неточното представяне, преценявани спрямо съществуващите обстоятелства. Размерът или естеството на дадена позиция или комбинацията от двете могат да бъдат определящият фактор. Дали една грешка има характера на съществена, или не, е относително. Това налага в счетоводната политика на всяко предприятие да има предвидени критерии за приемане на дадена грешка като съществена.

2. Несъществени

Г) Според момента на възникване и на откриване на грешката, което определя начина постъпване за отстраняване на грешката.

1. грешки, допуснати и установени през текущия отчетен период.

2. грешки от минали периоди, открити през текущия период. По същество това са грешки – пропуски или неточно представяне на финансовите отчети на предприятието за един или повече минали периоди, произтичащи от неизползване или неправилно използване на надеждна информация, която е била налична към момента, в който финансовите отчети за тези периоди са били утвърдени за публикуване или е могла, при полагането на разумни усилия, да бъде получена и взета предвид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети.

От каквато и гледна точка да бъдат разглеждани и класифицирани неточностите, каквато и отговорност да носят извършителите, те подлежат на коригиране (не прикриване) и оповестяване, което предполага наличието на система за коригиране на грешките според естеството, значимостта и времето на допускане и откриване.

Откриване и коригиране на грешка през периода, в който е допусната

В Счетоводните стандарти се третира само въпросите с откриването и отстраняване на грешка в следващ отчетен период. Откриването в текущия период не е обект на разглеждане. Отделни елементи има само в Закона за счетоводството. Независимо от това, с цел по-голяма пълнота в настоящата разработка, ще се засегнат и тези моменти.

Когато се открият грешки в същия отчетен период, те се коригират преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване и не оказват влияние върху качествата на отчета. В зависимост от характера на грешката се пристъпва и към отстраняването ѝ.

При грешка в първичния документ, който е основание за счетоводното отразяване на даденото събитие, последният не се осчетоводява. Следва да бъде анулиран и съставен нов, с вярно съдържание. Чл. 10 от Закона за счетоводството определя, че „Поправки и добавки в първичните счетоводни документи не се разрешават. Погрешно съставени първични счетоводни документи се анулират и се съставят нови”.

Това трябва да се спазва. Необходимо е да се допълни и с подход, когато съставителите на съответния документ, по някакви причини, ги няма. Това трябва да се реши в счетоводната политика на предприятието.

Когато грешка се открие в рамките на отчетния период, но след осчетоводяване на операцията има различни случаи:

- * осчетоводеният първичен документ е грешен. В този случай би следвало неправилната операция да се сторнира, да се състави верен документ и данните да се отразят отново. Ако това е невъзможно, следва да се състави и отрази коригиращ документ;

* данните от първичния документ са невярно въведени (вписани) в регистрите, при което следва да се състави и отрази коригиращ документ.

Не бива да се създава възможност за изтриване на грешната операция, все едно не е съществувала, и да се регистрира на нейно място вярната. Това често се прави, за да няма следа от допуснатата грешка. То, обаче, може да доведе до други негативни въздействия.

При ръчно водене на счетоводните регистри, което вече едва ли съществува някъде, е възможно да се въведе корекция на записа в регистъра по известния начин – зачертаване на грешната сума и записване на вярната, но така че и двете суми да се четат, и промяна в сборовете.

Установяване и коригиране на грешки в следващ отчетен период

По-различно е влиянието на грешките, допуснати през предходни периоди и установени през текущия отчетен период. Една част от тези грешки са такива, че не биха повлияли върху правилното разбиране на отчета, включително и на сравнителните данни. Те не биха се отразили върху вземането на икономически решения от страна на потребителите. Това са несъществени грешки.

Друга част, обаче, имат съществено значение. Това са пак грешки, допуснати през предходен период, установени през текущия отчетен период, но тяхното значение е такова, че счетоводните отчети за един или повече предходни периоди вече не могат да се считат за достоверни – фундаментални, съществени или основни грешки. Доколко това са редки случаи, или не, няма да коментираме, но все пак са възможни, поради което на тях е посветена част от приложимите счетоводни стандарти.

Естествено е, при късно откриване, счетоводното отразяване на тези пропуснати през текущата година събития и грешки да стане в последващ отчетен период, в периода, когато са установени.

Пример

През 20x1 г. „Риск” АД установява, че през предходната година продадена стока е изписана с отчетна стойност 2 000 хил. лв. вместо 3 000 хил. лв. Или в по-малко с 1 000 хил. лв.

В резултат на грешката наличността на стоките е посочена в отчета в увеличен размер, завишен е финансовият резултат. Платен е повече корпоративен данък.

Предвид размера на сумата грешката е значима и прави отчета за предходната година неверен, както и встъпителните данни за текущата година – грешката е съществена (фундаментална).

Ако не бе допусната тази грешка, основните позиции във финансовия отчет за 20x1 г. щяха да изглеждат така:

Отчет за приходите и разходите: показател	20x1	20x0
Приходи	120 000	110 000
Разходи	95 000	90 000
Счет. печалба	25 000	20 000
Данък 10%	2 500	2 000
Балансова печалба	22 500	18 000

Счетоводен баланс

Показател	20x1	20x0
Неразпределена печалба от минали години	20 200	2 200
Печалба за тек. година	22 500	18 000
Материални запаси	20 000	25 000
Задължения към бюджета	2 500	2 000

При наличието на грешка, преди коригирането ѝ той изглежда по следния начин:

Отчет за приходите и разходите: показател	20x1	20x0
Приходи	120 000	110 000
Разходи	95 000	89 000
Счет. печалба	25 000	21 000
Данък 10%	2 500	2 100
Балансова печалба	22 500	18 900

Счетоводен баланс

Показател	20x1	20x0
Неразпределена печалба от минали години	21 100	2 200
Печалба за тек. година	22 500	18 900
Материални запаси	21 000	26 000
Задължения към бюджета	2 500	2 100

В този си вид отчетът не е достоверен, тъй като текущите данни са деформирани със значителни суми, касаещи предходни периоди. Сравнителните данни също са неверни.

Фундаменталната грешка следва да бъде коригирана през текущия период, когато е открита.

Подходи на коригиране

Стандартът предвижда два подхода за коригиране на грешката – препоръчителен подход и допустим алтернативен подход. Предприятието трябва да оповести в счетоводната си политика кой подход прилага за коригиране на фундаментални грешки, както и критериите за класифицирането им като такива.

Препоръчителен подход

При прилагане на този подход фундаменталната грешка, която е допусната в предходен период, се коригира, като се отчита през текущия период. Грешката е довела до:

- * увеличени или намалени активи или пасиви;
- * неверен – увеличен или намален, финансов резултат за предходната година;
- * неверен корпоративен данък.
- * За текущата година е съответно намалена или увеличена неразпределената печалба от минали години в началото на периода. По тази причина корекцията се извършва чрез увеличаване или намаляване на салдото на неразпределената печалба от минали години. Сравнителната информация от предходния отчетен период следва да се преизчисли.

Когато неразпределената печалба се намалява и намалението е по-голямо от салдото на неразпределената печалба преди намалението, разликата се отчита като непокрита загуба от минали години.

С откриването на грешката същата следва да бъде отстранена и отчетът да се промени все едно не е имало грешка. Посоченото предполага съставянето на счетоводни статии и несчетоводни корекции. Счетоводните статии биха били:

1. Отписване на неотписаната част от материалните запаси в размер на 1000 хил. лв. срещу неразпределената печалба, тъй като тя е била увеличена на основата на грешката (намалени разходи).

ДТ С/КА НЕРАЗПРЕДЕЛЕНА ПЕЧАЛБА 1 000

КТ С/КА МАТЕРИАЛНИ ЗАПАСИ 1 000

2. За внесения в повече корпоративен данък в резултат на увеличената печалба (2 100-2 000)

Дт с/ка Вземания от бюджета

Внесен в повече данък 100

Кт с/ка Неразпределена печалба 100

3. Сравнителната информация се коригира без счетоводни статии.

В Отчета за приходите и разходите:

1. Увеличават се разходите в предходната година с неправилно отчетените в по-малко разходи на стоково-материални запаси в размер на 1 000 лв. Или разходите за 20x0 година стават от 89 000 на 90 000 лв.
2. Това води до изменение на счетоводната печалба, която се намалява от 21 000 на 20 000 лв.
3. Тези корекции рефлектират и в корпоративния данък, който за предходната година се намалява с 100 лв. или данъкът за 20x0 г. става 2 000 вместо 2 100 лв.
4. С това балансовата печалба става съответно 19 000 лв.

След отразяване на коригиращите операции от съставените счетоводни статии за текущата година и корекциите на сравнителната информация от предходната година отчетът придобива следния вид:

Отчет за приходите и разходите:

Показател	20x1	20x0
Приходи	120 000	110 000
Разходи	95 000	89 000 + 1000 = 90 000
Счет.печалба	25 000	21 000 – 1000 = 20 000
Данък 10%	2 500	2 100 – 100 = 2 000
Балансова печалба	22 500	18 900 – 900 = 19 000

Счетоводен баланс

Показател	20x1	20x0
Неразпределена печалба от минали години	21 100 – 1 000 + 100 = 20 200	2200
Печалба за тек. година	22 500	18 900 – 900 = 18 000
Материални запаси	21 000 – 1 000 = 20 000	26000 – 1 000 = 25 000
Задължения към бюджета	2 500	2 100 – 100 = 2 000
Вземания от бюджета	0 + 100 = 100	

В този си вид отчетът съответства на отчета, какъвто би бил, ако не бе допусната грешка.

Допустим алтернативен подход

При алтернативния метод грешката се коригира и отразява в текущия резултат. Следователно в случая статията е:

Дт с/ка разходи за материали	1 000
Кт Материални запаси	1 000

В резултат на тази статия следват всички последици:

- * намаление на печалбата;
- * намаление на дължимия данък.

Сравнителната информация се посочва така, както е била оповестена в отчетите за предходния период, който поради грешката е неверен.

Отчет за приходите и разходите:

Показател	20x1	20x0
Приходи	120 000	110 000
Разходи	95 000 + 1 000 = 96 000	89 000
Счет. печалба	25 000 – 1 000 = 24 000	21 000
Данък 10%	2 400	2 100
Балансова печалба	21 600	18 900

Счетоводен баланс

Показател	20x1	20x0
Неразпределена печалба от минали години	21 100	2 200
Печалба за тек. година	21 600	18 900
Материални запаси	21 000 – 1 000 = 20 000	26 000
Задължения към бюджета	2 400	2 100

Представя се допълнителна информация под формата на **проформа данни**, които представят отчетите така, сякаш грешката е била отстранена в съответния период.

Отчет за приходите и разходите:

Показател	20x1	20x0
Приходи	120 000	110 000
Разходи	95 000	90 000
Счет. печалба	25 000	20 000
Данък 10%	2 500	2 000
Балансова печалба	22 500	18 000

Счетоводен баланс

Показател	20x1	20x0
Неразпределена печалба от минали години	20 200	2 200
Печалба за тек. година	22 500	18 000
Материални запаси	20 000	25 000
Задължения към бюджета	2 500	2 000

Така има два отчета – официален и проформа.

Международният счетоводен стандарт МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* предвижда съществените грешки от предходни периоди да бъдат коригирани с обратна сила, а именно: преизчисляване на сравнителните суми за представените предходни периоди, в които е възникнала грешка; или ако възникването е преди най-ранно представения предходен период, преизчисляване на началното салдо на активите, пасивите и капитала за най-ранно представения период, освен ако е практически неприложимо да се определи някой от специфичните ефекти за периода или кумулативният ефект от тази грешка.

Корекцията на грешка от предходен период се изключва от печалбата и загубата за периода, в който е открита грешката. Всяка представена информация за предишни периоди, включително исторически обзори на финансови данни, се преизчислява толкова назад, колкото е практически приложимо.

Корекциите на грешки трябва да се разграничават от промените в счетоводните приблизителни оценки.

Някои данъчни аспекти при корекцията на грешки

По Закона за корпоративното подоходно облагане

Когато през текущия период е открита грешка, свързана с предходни години, засягаща и данъчните финансови резултати, корекциите се извършват съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони. Прилага се данъчната ставка за съответната минала година.³ В тези случаи данъчно задълженото лице уведомява писмено компетентния орган по приходите, който в 30-дневен срок от получаване на уведомлението предприема действия за промяна на данъчния финансов резултат и на задължението за съответния данъчен период.

Ако се засяга данъчен амортизируем актив, стойностите на актива се променят по реда на чл. 62 от ЗКПО.

Когато в резултат на открита грешка се установи, че за съответната минала година данъчно задълженото лице е следвало да формира данъчен амортизируем актив, то при определяне на данъчните финансови резултати за предходните години се признава годишна данъчна амортизация, равна на счетоводната амортизация, която би била начислена за този актив за съответните години, но не повече от годишната данъчна амортизация, която би била начислена, ако са били използвани максимално допустимите годишни данъчни амортизационни норми за съответните години. Данъчният амортизируем актив се завежда в данъчния амортизационен план към 1 януари на годината на откриване на грешката с данъчната си амортизируема стойност и начислената данъчна амортизация по посочения начин.

Посоченото не се прилага по отношение на данъчния финансов резултат и данъчното задължение върху него за тази минала година, за която към 1 януари на годината на откриване на грешката са изтекли поне 6 години.

Всички счетоводни приходи и разходи, отчетени през текущата година във връзка с открита счетоводна грешка от минали години, не се признават за данъчни цели.

Тези разпоредби се прилагат и за грешки, различни от счетоводни грешки.

При подобни ситуации се дължи лихва за просрочие по общия ред от датата, на която е следвало да бъде внесен корпоративният данък за съответната минала година.

По Закона за данък върху добавената стойност⁴

Допуснатите грешки в подадени декларации по чл. 125, ал. 1 и 2 от ЗДДС, вследствие на неотразени или неправилно отразени документи в отчетните регистри по чл. 124, се коригират, както следва:

А) Грешките, установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, се поправят, като лицето извърши необходимите

³ Чл. 75 от Закона за корпоративното подоходно облагане

⁴ Чл. 126 от ЗДДС

корекции и подаде отново декларациите по чл. 125, ал. 1 и 2 и отчетните регистри по чл. 124.

Б) В останалите случаи:

1. лицето извършва необходимите корекции в данъчния период, през който грешката е установена, и включва неотразения документ в съответния отчетен регистър за същия данъчен период – при неотразени в отчетните регистри по чл. 124 документи;
2. лицето писмено уведомява компетентния орган по приходите, който предприема действия за промяна на задължението на лицето за съответния данъчен период – при неправилно отразени в отчетните регистри документи.

Оповестяване на грешки

Във финансовия отчет предприятието оповестява данни за грешките от предходни отчетни периоди:

- а) естеството на грешката от предходен период;
- б) за всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо, сумата на корекцията;
- г) сумата на корекцията в началото на най-ранния представен предходен период; и
- д) обстоятелствата, които са довели до съществуването на практическа неприложимост за определен предходен период, ако има такъв случай.

Това са еднократни оповестявания и не е нужно да се повтарят във финансовите отчети за последващи периоди.

Библиографска справка:

1. *Закон за счетоводството*
2. *Международен счетоводен стандарт (МСС) 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
3. *Счетоводен стандарт за финансово отчитане на малки средни предприятия (СС) 8 - Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика⁵*
4. *Закон за корпоративното подоходно облагане*
5. *Закон за данък върху добавената стойност*

⁵ Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. - ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г., в сила от 01.01.2005 г., изм. и доп., ДВ, бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 01.01.2008 г.

CORRECTIONS OF ACCOUNTING ERRORS

*Assoc. Prof. Jivko Bonev, PhD
Certified Public Accountant,
Registered Auditor*

Summary

The article deals with several issues related to making and correcting accounting errors with regard to the requirement for the financial statements to give a true and fair view of entity's position.

The paper discusses the nature of errors and, in particular, of accounting errors, the regulatory and professional treatment thereof, as well as the reasons for making these errors. The article describes the main aspects of error classification.

Special attention has been paid to establishing a system for error correction, discussing in particular:

a) spotting and correcting the error in the period in which it was made: an error in the supporting documentation, before and after accounting for the transaction, and an error contained in the accounting records.

Special attention has been paid to the requirement that the wrong transaction should not be deleted, as if it has never existed, and replaced by the right one, which is possible with certain software.

b) spotting and correcting the error in a subsequent reporting period.

The article describes the two approaches, i.e. the recommended approach and the allowed alternative approach, illustrated by relevant examples.

Attention has been paid to certain tax aspects in correcting errors with regard to the:

Corporate Income Tax Act;

Value Added Tax Act.

Finally, the article highlights the main requirements for disclosure of errors spotted.

Key words:

Error