

## Раздел 2.

# Исправяне на счетоводни грешки и тяхното оповестяване във финансовите отчети

Отстраняването на допуснатите фундаментални (съществени) счетоводни грешки зависи от възприетата база за изготвяне на финансовите отчети. Ето защо няма как да не се спрем на подходите за коригиране на тези грешки, регламентирани в НСФОМСП и съответно в МСФО.

Докато МСФО в лицето на МСС - 8 предвижда само един подход - този на преизчисляване на информацията с обратна сила, т.е. корекцията засяга периода, през който грешката е допусната така, че все едно грешка не е била възникнала, то НСФОМСП в лицето на СС - 8 предвижда два подхода. Първият (препоръчителният) подход е идентичен с този, описан в параграф 41 на МСС - 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“. Вторият (допустимият алтернативен) подход, включен в националния счетоводен стандарт, дава право на отчитащото се предприятие да отстрани грешката, като включи нейния ефект в текущата печалба/загуба и същевременно предписва като задължение да се изготви допълнително – като отделен елемент на приложението към годишния финансов отчет, проформа отчет за приходите и разходите, проформа счетоводен баланс, проформа отчет за паричния поток и проформа отчет за собствения капитал, в които позициите от представените периоди (текущ и предходен) се посочват във вид така, че грешката е коригирана в съответния предходен период и все едно никога грешката не е била допускана.

### Препоръчителен подход

Препоръчителният подход, регламентиран в параграф 7.1.1. от СС - 8, който съответства на единствения подход, регламентиран в МСС - 8, изисква всяка корекция в следствие на отстраня-

ване на фундаменталната (съществена) грешка да се отрази за сметка на финансовия резултат (печалба или загуба) от минали години. Корекцията следва да засегне онези статии от отчета (активи, пасиви, приходи, разходи), които са били погрешно представени в предходните отчетни периоди. Подходът изисква сравнителната информация от предходния представен период да бъде коригирана така, все едно грешката не е била допускана никога.

Обръщаме внимание на нашите читатели на промяната на МСС 1 – *Представяне на финансови отчети*“ (влизаща в сила от 01.01.2009 година), в която се изисква от предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база МСФО, които отстраняват допуснати съществени счетоводни грешки – преизчислявайки ги със задна дата и в случай на промяна на счетоводна политика със задна дата (включително и прекласификация на статии във финансовите отчети), да изготвя и представя три отчета за финансовото състояние (баланс) и два от всички други елементи на финансовите отчети и свързаните с тях пояснителни приложения. На практика би могло откритата съществена грешка да засяга само един период (предходния), но МСС 1 ще изиска от това предприятие да изготви отчет за финансовото състояние (баланс), в който ще има посочени три отчетни периода – текущия; периода на допускане на грешката и периода, предхождащ този на допускане на грешката.

**ПРИМЕР** „Аврора“ ООД изготвя своя годишен финансов отчет за 2014 година **по реда на МСФО**. По време на годишното счетоводно приключване установява, че има отразено плащане от страна на клиент на дружеството, без да има издадена фактура за продажба. След извършен обстоен преглед на всички факти и обстоятелства, предприятието открива, че поради грешка в счетоводния софтуер, всички фактури за продажба през месец декември 2013 година към съответния клиент не са били правилно отразени в счетоводните регистри, вследствие на което не са отразени приходи от продажба на стоки в размер на 20 000 лева, които по преценка на „Аврора“ ООД са съществени (фундаментални) за вярното и достоверно представяне на активите, пасивите и собствения капитал във финансовия отчет.

Отчетната стойност на продадените стоки е 12 000 лева. Неотразените фактури за продажби, на основание чл. 126, ал. 3, т. 1 от ЗДДС се включват в дневника за продажбите и

справката–декларация по ДДС в периода на откриване на допуснатата счетоводна грешка. Размерът на неначисленото ДДС възлиза на 4 000 лева.

➤ **За отстраняване на допуснатата фундаментална (съществена) счетоводна грешка, в счетоводните регистри за 2014 година на „Аврора“ ООД се правят следните записвания:**

■ За отразяване вземането от клиента.

**Дебит сметка** *Клиенти* - 24 000 лева.

**Кредит сметка** *Неразпределена печалба от минали години* -  
20 000 лева.

аналитична подсметка - финансов резултат за 2013 година

**Кредит сметка** *Разчети за ДДС при продажби* - 4 000 лева.

■ За отразяване на отчетната стойност на продажбите като разход и отразяване на гължимия данък по ЗКПО, изчислен по правилата на материалния данъчен закон в сила за 2013 година.

**Дебит сметка** *Неразпределена печалба от минали години* -

12 800 лева.

аналитична подсметка - финансов резултат за 2013 година

**Кредит сметка** *Стоки* - 12 000 лева.

аналитична подсметка - количество и вид на съответните стоки

**Кредит сметка** *Разчети за корпоративен данък* - 800 лева.

(20 000 лева. продажби - 12 000 лева. отчетна стойност)

x 10% корпоративен данък = 800 лева.

ПРИМЕР

Вследствие на отстраняване на допуснатата съществена счетоводна грешка, в отчета за финансовото състояние (баланса) за 2013 година дружеството следва:

■ Да намали своите стоки с 12 000 лева (размера на отчетната стойност на продажбите);

■ Да увеличи своето задължение към републиканския бюджет с 4 800 лева (4 000 лева неотразено ДДС за внасяне и 800 лева гължим 10% корпоративен данък върху печалбата;

■ Да увеличи неразпределената печалба със 7 200 лева (8 000 лева неотразена печалба - 800 лева допълнително гължим корпоративен данък за 2013 година = 7 200 лева печалба нето от данъци);

➤ Да увеличи вземанията си от клиенти с 24 000 лева (неотразени продажби за 20 000 лева + 4 000 лева дължим ДДС по облагаемите доставки).

При изготвяне на отчета за финансовото състояние (баланса) за 2014 година по реда на МСФО следва да се представят два сравними периода - 2013 г. и 2012 година, независимо от факта, че отстраняването на грешката не засяга 2012 година. Позициите в активите, пасивите и собствения капитал за 2014 г. и за 2012 г. остават непроменени, а тези за 2013 година се променят спрямо миналогодишния (сгрешен) финансов отчет, както следва:

**Извлечение от отчета за финансовото състояние<sup>2</sup> на „Аврора“ ООД - към 31.12.2014 год. - в хил. лева.**

Раздели и балансови пера	Прил. № <sup>2</sup>	2014 г. BGN '000	2013 г. BGN '000	2012 г. BGN '000
			Преизчислен	Преизчислен
<b>АКТИВИ</b>				
Материални запаси	15	без промяна	- 12	без промяна
Търговски вземания	16	без промяна	+ 24	без промяна
<b>СОБСТВЕН КАПИТАЛ И ПАСИВИ</b>				
Финансов резултат	20	без промяна	+ 7	без промяна
Задължения за данъци	25	без промяна	+ 5	без промяна

<sup>2</sup> В отчета за всеобхватния доход (отчета за дохода) за 2014 година, в частта за сравнителната информация, отнасяща се за 2013 година, следва да се преизчислят и коригират съответните статии, както следва:

- Да се увеличат приходите от продажби с 20 000 лева;
- Да се увеличи статията „Отчетна стойност на продадените стоки“ - с 12 000 лева;
- Да се увеличи печалбата преди данъци в 8 000 лева и разхода за данък с 800 лева;
- Да се увеличи нетната печалба (финансов резултат след данъци) със 7 200 лева.

Сравнителни данни за 2012 година не се изготвят и не се докладват.